



Skatteetaten

*Lignings-*

**ABC**

**2012/13**

Gyldendal Norsk Forlag AS 2013  
34. utgave, 1. opplag 2013

ISBN 978-82-05-44995-4

Utarbeidet av Skattedirektoratet  
[www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)

Sats: Laboremus Oslo AS 2013  
Brødtekst: Plantin 9,7/10,5 pkt  
Papir: 70 g UPM Fine (1,3)  
Trykk og innbinding: Bookwell AB, Finland 2013

[www.gyldendal.no/akademisk](http://www.gyldendal.no/akademisk)  
[akademisk@gyldendal.no](mailto:akademisk@gyldendal.no)

Alle Gyldendals bøker er produsert i miljøsertifiserte trykkerier. Se [www.gyldendal.no/miljo](http://www.gyldendal.no/miljo)

# Forord

## Redaksjonelt

Dette er den 34. bokutgaven av Lignings-ABC. Denne utgaven er en videreføring av Lignings-ABC 2012 som i juni 2012 kun ble utgitt i elektronisk form. Lignings-ABC 2012/13 beskriver de materielle reglene som gjelder for inntektsåret 2012 og de formelle reglene som gjelder fra 2013. I tillegg omtales endringer i de materielle reglene som gjelder fra og med inntektsåret 2013. Nye regler for 2013 er tydelig markert med grå bakgrunn. Lignings-ABC 2012/13 skal være oppdatert med endringer i skattelovgivningen, rettspraksis og administrative uttalelser mv. per 23. november 2012.

Denne bokutgaven inneholder ett nytt emne, «Fritaksmetoden» som også ble tatt inn i Lignings-ABC 2012. Stoff som gjaldt fritaksmetoden og som tidligere var plassert i andre emner er fremstilt samlet i dette emnet. Emnene «Driftsmiddel – avskrivning utenom saldoreglene», «Driftsmiddel, forretningsverdi (goodwill)» og «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel som ikke er forretningsverdi» er slått sammen til ett emne, «Driftsmiddel, immaterielt (ikke fysisk) driftsmiddel». Emnet «Kostnader – oppkjøp av foretak mv.» har endret navn til «Transaksjonskostnader». Emnet «Kostnader, juridisk bistand/prosessenkostninger» har endret navn til «Juridisk bistand/prosessenkostninger».

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

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

## Om bruk av boken

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

Innholdet gir uttrykk for Skattedirektoratets fortolkning av de foreliggende rettskilder og har normalt samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser. Selv om det kan være tvil om enkelte av de angitte løsningene, fremgår ikke tvilen av boken. Skattedirektoratet har valgt den løsningen som er antatt å være riktig ut fra den 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.

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

## Om organiseringen av innholdet

Boken er inndelt i 244 emner. Emnene er forsøksvis gitt en overskrift som er representativ for innholdet, og er ordnet i alfabetisk rekkefølge etter dette. Enkelte beslektede emner er samlet ved at emnene er gitt felles innledningsord, f.eks. aksjer, bil, bolig, driftsmiddel, forsikring, merkostnader, pensjon, personinntekt og utland. Bakerst i boken finnes blant annet en del satser

(«Sats mv.»). Det er henvist til lover, forskrifter mv. under emneoverskriften til det enkelte emnet. Det er også innarbeidet henvisninger i teksten.

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

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

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

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

## Takk til

Skattedirektoratet vil rette en stor takk til alle som har deltatt i 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.

Redaksjonsgruppen har for denne utgaven bestått av:

Seniorskattejurist Per Helge Stoveland, Skattedirektoratet (leder)

Seniorskattejurist Nina Danielsen, Skatt øst

Seniorskattejurist Lilly R. Thielemann, Sentralskattekontoret for storbedrifter, Skatt øst

Seniorrådgiver Torbjørn Landsdalen, Skatt sør

Seniorrådgiver Jan Inge Fjørtoft, Skatt Midt-Norge.

Seniorrådgiver Roald Lund, seniorskattejurist Dina K. Paulsrud og skattejurist Fredrik Gule har gjort en stor innsats i redaksjonsarbeidet med denne utgaven.

Skattedirektoratet  
Oslo, 23. november 2012

# Forkortelser

asl.	Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)
asal.	Lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)
aksjelovene	Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) og lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)
arveavgiftsloven	Lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
BFU	Bindende forhåndsuttalelser i skattesaker fra Skattedirektoratet
bokføringsloven	Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)
EMK	Den Europeiske Menneskerettskonvensjon
Esktl.	Lov 6. juni 1975 nr. 29 om egedomsskatt til kommunane
FIN	Finansdepartementet
foretakspensjonsloven	Lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon
FSFIN	Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven
FSSKD	Skattedirektoratets forskrift 22. november 1999 nr. 1160 til utfylling og gjennomføring av skatteloven
ftrl.	Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
G	Folketrygdens grunnbeløp
HR	Høyesterett
HRD	Høyesterettsdom
innskuddspensjonsloven	Lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold
Innst. L	Innstilling til Stortinget (lovvedtak)
Innst. O.	Finanskomiteens innstilling til Odelstinget
Innst. S	Innstilling til Stortinget (stortingsvedtak)
Kgl.res.	Kongelig resolusjon
LRD	Lagmannsrettsdom
lignl.	Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
mval.	Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
NACE	Nomenclature générale des activités économiques dans les Communautés Européenes (standard for gruppering av næringer)
NRS	Norsk Regnskapsstiftelse
NSA	Nordisk skatteavtale
Ot.prp.	Odelstingsproposisjon
petroleumsskatteloven	Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsføremønstre (petroleumsskatteloven)
Prop. L	Proposisjon til Stortinget (lovvedtak)
Prop. S	Proposisjon til Stortinget (stortingsvedtak)
regnskapsloven	Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven)
rl.	Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven)
Rt.	Norsk Retstidende
samvirkelova	Lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova)
SE-loven	Lov 1. april 2005 nr. 14 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven)
selskapsl.	Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven)
Sentralskattekontoret for storbedrifter	Sentralskattekontoret for storbedrifter – Skatt øst

Sentralskattekontoret for utenlandssaker	Sentralskattekontoret for utenlandssaker – Skatt vest
SFS	Sentralskattekontoret for storbedrifter – Skatt øst
SFU	Sentralskattekontoret for utenlandssaker – Skatt vest
Sk. nr.	Melding fra Skattedirektoratets skatteavdeling
Skd. nr.	Melding fra Skattedirektoratet
skattebetalingsforskriften	Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)
sktbl.	Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
sktl.	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
SKD	Skattedirektoratet
SSV	Stortingets skattevedtak
svbsktl.	Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
takseringsreglene	Forskrift 22. november 2012 nr. ?? om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved ligningen for inntektsåret 2012
URD	Underrettsdom
utt.	Uttalelse
Utv.	Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål. Utgitt av Ligningsutvalget

# Forklaring av ord og uttrykk

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

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

Inntektsgivende aktivitet	Begrepet omfatter mer enn begrepet (nærings)virksomhet, se emnet « <a href="#">Virksomhet – allment</a> ».
Ligningsverdi	Den verdien som brukes ved formuesligningen av et formuesobjekt.
Meldepliktig samboer	Med meldepliktige samboere menes samboere som skal behandles skatterettslig som ektefeller, se emnet « <a href="#">Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere</a> ».
Midlertidig forskjell	Forskjell mellom regnskapsmessig verdi (finansregnskapet) og skattemessig verdi som reverseres i en senere periode. Positiv midlertidig forskjell (skatteøkende) oppstår i de tilfeller det gis skattemessig fradrag for en utgift i en tidligere periode enn den fradras regnskapsmessig, eller der skattemessig inntektsføring utsettes til en senere periode i forhold til regnskapsmessig inntektsføring. Negativ midlertidig forskjell (skattereduserende) oppstår i de tilfeller det gis skattemessig fradrag for en utgift i en senere periode enn den fradras regnskapsmessig, eller der skattemessig inntektsføring foretas i en tidligere periode enn regnskapsmessig inntektsføring.
Næringsvirksomhet	Brukes synonymt med begrepet «virksomhet». Om når en inntektsgivende aktivitet er virksomhet, se emnet « <a href="#">Virksomhet – allment</a> ».
Pendleropphold	En pendlers opphold (kost, småutgifter og losji) med overnatting utenfor hjemmet, se emnet « <a href="#">Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser</a> ».
Realisasjon	Ordet brukes i flere betydninger blant annet som vilkår for skatteplikt (som en innvinningsform) og tidspunkt for å avbryte en frist, se emnet « <a href="#">Realisasjonsbegrepet</a> ».
Regnskapslignet bolig og fritidseiendom	Bolig og fritidseiendom hvor ligningen foretas på grunnlag av faktiske skattepliktige inntekter med fradrag for faktiske fradragsberettigede kostnader. Se emnet « <a href="#">Bolig – regnskapsligning</a> ».
Statlig regulativ (særavtale)	Brukes om særavtalene for reiser for statens regning.
Skattekontor	Skattekontoret er ligningsmyndighet i første instans. Begrepet brukes i boken også ved omtale av ytre etat og den enkelte region. I noen tilfeller kan begrepet skattekontor også være benyttet som betegnelse på den lokale enheten der skattekontoret er representert.
Skattemessig verdi	Brukes på samme måte som ordet «inngangsverdi», se ovenfor.
Vedlikehold	Arbeider som utføres for å bringe et formuesobjekt tilbake i den stand det tidligere har vært, enten som nytt eller på et senere tidspunkt, se emnet « <a href="#">Vedlikehold</a> ».
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 « <a href="#">Velferdstiltak</a> ».
Virksomhet	Begrepet «virksomhet» skal forstås på samme måte som «næringsvirksomhet», nærmere om dette se emnet « <a href="#">Virksomhet – allment</a> ».
Yrkesopphold	Opphold utenfor hjemmet (kost, småutgifter og losji) i forbindelse med en yrkesreise, se emnet « <a href="#">Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser</a> ».
Yrkesreise	Begrepet brukes normalt om selve transporten på reise foretatt i yrket, herunder i tjeneste og virksomhet, se emnet « <a href="#">Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser</a> ».
Årsregnskapspliktige	Foretak som har plikt til å utarbeide årsregnskap etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap (regnskapsloven). (Dette tilsvarer det tidligere begrepet «full regnskapsplikt», det vil si de som i tillegg til å være bokføringspliktig også har plikt til å utarbeide årsregnskap.) Se emnet « <a href="#">Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt</a> ».



# Innhold

<b>Aksjer – aksjebytte</b> .....	<b>1</b>	7 Oppregulering av inngangsverdi per 1. januar 1992 etter overgangsreglene .....	27
1 Aksjebytter som behandles i dette emnet .....	1	8 Tidfesting av gevinst/tap .....	29
2 Overdragende og overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge .....	1	9 Skattestedet .....	29
3 Overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, og overtakende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat .....	1	10 Aksjonærens oppgaveplikt ved realisasjon .....	29
4 Overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, og det overdragende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat .....	2	<b>Aksjer – utbytte</b> .....	<b>30</b>
5 Aksjebytte mellom selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet .....	3	1 Innledning .....	30
<b>Aksjer – ansattes erverv til underpris</b>	<b>4</b>	2 Prinsipper for skattlegging av utbytte .....	30
1 Hovedregel .....	4	3 Innvinning av aksjeutbytte .....	30
2 Unntak .....	4	4 Ubenyttet godtgjørelse fra 2005 eller tidligere .....	32
3 Tidfesting av inntektsføring .....	6	5 Fritaksmetoden for aksjeutbytte ....	32
4 Lønnsinnberetning mv.....	6	6 Skattlegging av utbytte som tilfaller person mv. bosatt i Norge (aksjonærmodellen) .....	32
<b>Aksjer – formue</b> .....	<b>6</b>	7 Det skatterettslige utbyttebegrepet	37
1 Generelt.....	6	8 Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og innbetalt overkurs ..	41
2 Hvem anses som eier .....	6	9 Tilordning av aksjeutbytte .....	45
3 Fastsetting av formuesverdi.....	6	10 Tidfesting av aksjeutbytte .....	45
4 Fastsetting av formuesverdi for aksjer i ikke-børsnoterte selskap ....	7	11 Aksjonærenes opplysningsplikt .....	45
5 Det elektroniske aksjonærregisteret	10	12 Lovlig utbytte.....	46
6 Taushetsplikt .....	11	13 Utbytte fra utenlandske selskaper til norske aksjonærer .....	53
<b>Aksjer – realisasjon</b> .....	<b>11</b>	14 Utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer.....	53
1 Innledning .....	11	15 Selskapenes kontrolloppgaver vedrørende aksjonærene.....	53
2 Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på aksjer.....	12	16 Endring av ligning .....	53
3 Klassifisering av transaksjoner/ disposisjoner .....	13	17 Gevinst eller tap ved realisasjon av aksjer .....	53
4 Hvilke aksjer anses realisert.....	15	<b>Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave</b> .....	<b>53</b>
5 Beregning av skattepliktig gevinst/ fradragsberettiget tap .....	16	1 Generelt.....	53
6 Inngangsverdi .....	17	2 Skatteposisjoner som omfattes av kontinuitetsreglene .....	54
		3 Hvilke personer mv. omfattes av kontinuitetsreglene (skattesubjekt)	54
		4 Arveavgiftsgrunnlaget er lavere enn arvelaters/givers inngangsverdi/ skjermingsgrunnlag.....	55
		5 Særlig om gavesalg .....	58
		<b>Aksjeselskap mv. – allment</b> .....	<b>59</b>
		1 Selskapstyper .....	59

2	Hvilke selskaper lignes som eget skattesubjekt .....	61	2	Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt .....	83
3	Hvilke selskaper skattlegges som aksjeselskaper .....	61	3	Revisjonsplikt .....	83
4	Endringer/samme skattesubjekt .....	62	4	Næringsoppgave .....	83
5	Tilordning av formue og inntekt til selskap eller aksjonær mv. ....	63	5	Deltakerlignet selskap .....	83
6	Skattested .....	64	6	Skattestedet .....	83
7	Formue .....	64	7	Formue .....	83
8	Inntekt/fradrag .....	64	8	Tidfesting av inntekter og kostnader	84
9	Fusjon .....	66	9	Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk) .....	84
10	Fisjon .....	66		<b>Alminnelig inntekt</b> .....	<b>87</b>
11	Fastsetting av formuesverdi av aksjer .....	66	1	Generelt .....	87
12	Utland .....	66	2	Skatter .....	87
	<b>Aksjeselskap mv. – endring av RISK</b>	<b>67</b>	3	Hvilke skattytere skal ha alminnelig inntekt .....	87
1	Generelt .....	67		<b>Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag</b> .....	<b>88</b>
2	Retting av RISK-beløp ved beregnings- og registreringsfeil .....	67	1	Avgifter til folketrygden .....	88
3	Overgangsregel om endring av aksjers inngangsverdi for aksjonærer i morselskap i RISK-konsern .....	67	2	Hvem er avgiftspliktig .....	88
4	Endring av selskapets ligning .....	68	3	Beregningsgrunnlaget .....	89
	<b>Aksjeselskap mv. – konsernbidrag</b> .....	<b>68</b>	4	Utland .....	103
1	Generelt .....	68	5	Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv. ....	106
2	Konsernbidrag .....	68	6	Fradrag ved ligningen for avgifter ..	106
	<b>Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer</b> .....	<b>72</b>	7	Diverse ytelser (alfabetisk ordnet) .	106
1	Generelt om konsernbeskatning .....	72		<b>Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser</b> .....	<b>109</b>
2	Generelt om konserninterne overføringer .....	72	1	Avgifter til folketrygden .....	109
3	Vilkår for skattefri overføring knyttet til selskapene .....	72	2	Generelt om satser og soneinndeling .....	109
4	Eiendeler som kan overføres .....	75	3	Sonetilhørighet .....	111
5	Skatteposisjoner .....	75	4	Fribeløpsordningen .....	117
6	Vederlag .....	76	5	Særregler i sonene Ia og IVa for jordbruk, skogbruk og fiske samt visse tilknyttede virksomheter .....	119
7	Formelle krav .....	77	6	Særregler for virksomhet som driver med skipsbygging og produksjon av visse stålprodukter .....	121
8	Ligningsmyndighetenes endring av prisfastsettingen .....	77	7	Foretak med blandet virksomhet ...	121
9	Sikkerhetsstillelse for skatt .....	77		<b>Arbeidsgiveravgift – oppgaveplikt og innbetaling</b> .....	<b>123</b>
10	Opphør av konserntilknytning .....	78	1	Avgifter til folketrygden .....	123
	<b>Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinntekt..</b>	<b>78</b>	2	Hvem er avgiftspliktig .....	123
1	Generelt .....	78	3	Plikt til å sende terminoppgave og innbetale avgiftsbeløpet .....	123
2	Fradragsføring/reversering av korreksjonsinntekt .....	78	4	Plikt til å sende årsoppgave .....	125
3	Vilkår vedrørende selskapets egenkapital .....	79	5	Søknad om ettergivelse/nedsettelse	126
4	Sammenligningsgrunnlaget .....	80		<b>Arbeidstøy</b> .....	<b>127</b>
5	Fusjon .....	82	1	Fradrag for kostnader til arbeidstøy til eget bruk .....	127
6	Fisjon .....	82	2	Fritt arbeidstøy .....	127
7	Frivillig likvidasjon .....	82	3	Godtgjørelse .....	128
8	Formelle regler .....	82	4	Arbeidsgivers fradrag for arbeidstøy til bruk for ansatte .....	128
	<b>Akvakultur (fiskeoppdrett mv.)</b> .....	<b>83</b>		<b>Arvelater/etterlatte/dødsbo</b> .....	<b>128</b>
1	Generelt om akvakultur .....	83	1	Generelt .....	128

2	Skattesubjekt og ligningsmåte ved dødsfall .....	128	4	Kostnadsfradrag vedrørende privatbiler som brukes noe i yrket ..	166
3	Skatteplikt i forbindelse med arveovergangen .....	131	5	Frادrag for arbeidsreiser og besøksreiser .....	167
4	Frادragsrett for arveavgift .....	133	6	Formelle regler .....	167
5	Inngangsverdi for arvet formuesobjekt .....	134	<b>Bil – godtgjørelse</b> .....	<b>168</b>	
6	Skatteplikt ved realisasjon av arvet formuesobjekt/-rettighet .....	137	1	Næringsdrivende .....	168
7	Ligning av dødsboet .....	138	2	Ikke næringsdrivende .....	168
8	Selvangivelse .....	140	3	Garasje .....	173
9	Skattestedet .....	140	<b>Bil – privat bruk</b> .....	<b>173</b>	
10	Forskjellige spørsmål (sortert alfabetisk etter emne) .....	140	1	Nøkkeltall .....	173
<b>Avis mv.</b> .....	<b>144</b>		2	Generelt .....	173
1	Fordel ved fri avis .....	144	3	Hvilke biler omfattes av standardregelen for privat bruk .....	174
2	Tilgang til avis mv. på arbeidssstedet .....	144	4	Hvilke persongrupper som omfattes av standardregelen for privat bruk ..	175
3	Frادrag for aviskostnader .....	144	5	Krav til den private bruken .....	176
4	Særlige yrkesgrupper .....	144	6	Fastsettingen av den private fordelten etter standardregelen .....	177
<b>Barn og ungdom</b> .....	<b>145</b>		7	Begrensning av fordelten for personer som regnskapslignes for bil ..	180
1	Barn som er 16 år eller yngre .....	145	8	Fastsetting av privat fordel hvor bruken ikke omfattes av standardregelen .....	181
2	Arbeidsinntekt til barn under 13 år .....	146	9	Listepris .....	181
3	Ungdom som er 17 år eller eldre ..	146	10	Hva tillegget for fordel ved privat bruk av bil omfatter .....	182
4	Skattefrihet for formue ved mottak av engangserstatning for personskade eller tap av forsørger ..	146	11	Opplysningsplikt og innberetning ..	183
5	Fosterbarn .....	147	12	Frادrag for reise mellom hjem og fast arbeidsssted (arbeidsreise) og besøksreiser .....	183
6	Særskilt inntektsfrادrag i skattepliktig understøttelse, barnepensjon o.l. ....	147	13	Garasje .....	183
7	Inntekt i forbindelse med foreldres bedrift .....	147	<b>Bil – realisasjon/uttak</b> .....	<b>184</b>	
<b>Barnepass</b> .....	<b>149</b>		1	Realisasjon av bil .....	184
1	Generelt .....	149	2	Uttak .....	184
2	Arbeidstaker utenfor eget hjem .....	149	3	Overgang fra regnskapsligning til forenklet overskuddsberegning av bilgodtgjørelse .....	184
3	Barnepass i barnepassers eget hjem ..	149	<b>Bindende forhåndsuttalelser</b> .....	<b>184</b>	
4	Familiebarnehage, privat barnehage/barnepark o.l. ....	150	1	Generelt .....	184
5	Foreldrenes frادragsrett .....	151	2	Hva en bindende forhåndsuttalelse kan omhandle .....	185
6	Arbeidsgivers tilskudd .....	151	3	Hvem som avgir bindende forhåndsuttalelse .....	186
7	Arbeidsgiveravgift .....	151	4	Hvem som kan fremsette anmodning om bindende forhåndsuttalelse .....	186
<b>Betinget skattefritak</b> .....	<b>152</b>		5	Hvor skal anmodning om bindende forhåndsuttalelse sendes .....	186
1	Generelt .....	152	6	Anmodningens form og innhold .....	186
2	Ufrivillig realisasjon .....	152	7	Gebyr .....	187
3	Innløsning av festet tomt .....	158	8	Skatteetatens behandling av anmodningen .....	187
4	Makeskifte .....	161	9	Klage og domstolprøving .....	187
<b>Bil – formue</b> .....	<b>163</b>		10	Oversendelse/publisering av uttalelsene .....	187
1	Yrkesbiler som avskrives .....	163			
2	Privatbiler som ikke avskrives .....	163			
3	Biler som inngår i varelager .....	164			
<b>Bil – frادrag for bilkostnader</b> .....	<b>164</b>				
1	Generelt .....	164			
2	Skillet yrkesbil/privatbil .....	164			
3	Kostnadsfrادrag vedrørende yrkesbiler .....	165			

<b>Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne</b> .....	<b>188</b>	3 Behandling av brukeren, fri bolig i arbeidsforhold .....	208
1 Hva behandles i dette emnet .....	188	4 Behandling av brukeren, fri bolig utenfor arbeidsforhold .....	208
2 Generelt om ligningsmåten for boligselskaper og for andelshaverne	188	5 Behandling av eieren av boligen ....	209
3 Hvilke boligselskaper omfattes av særreglene i sktl. § 7-3 .....	189	<b>Bolig – fritaksligning</b> .....	<b>209</b>
4 Formuesbeskatning for andelshavere i boligselskap som omfattes av særreglene i sktl. § 7-3	190	1 Generelt.....	209
5 Inntektsfastsettingen for andelseiere i boligselskaper som omfattes av sktl. § 7-3 .....	191	2 Boligtyper som omfattes av reglene om fritaksligning(skattefrihet for utleieinntekter) .....	209
6 Fordeling av selskapets inntekter/kostnader på den enkelte andelshaver .....	192	3 Boliger som ikke omfattes av reglene om fritaksligning .....	210
7 Tidfesting av inntekter og kostnader	192	4 Bruk som egen bolig .....	210
8 Endring av fordelingsmetode .....	192	5 Eiendom brukt av eieren som fritidsbolig .....	211
9 Hvem som skal lignedes for selskapets inntekt .....	193	6 Særlig om boligsameie .....	211
10 Ligning av boligselskap og andelshaverne når boligselskapet ikke fyller vilkårene i sktl. § 7-3 (3)	193	7 Eiendom eid av boligselskap .....	212
11 Realisasjon av andel i boligselskap .	194	8 Eiendommer benyttet vederlagsfritt av andre enn eieren .....	212
12 Omdanning fra/til boligselskap .....	195	9 Tidsperiode, bolig og fritidseiendom .....	212
13 Boligselskapets plikter.....	195	10 Ingen valgadgang .....	212
14 Flere kommuner.....	195	11 Utland .....	212
<b>Bolig – eget arbeid</b> .....	<b>195</b>	12 Bolig eid av selskap (ikke boligselskap) .....	212
1 Hovedregel .....	195	13 Når boligen ikke følger særreglene om fritaksligning .....	213
2 Unntak fra skatteplikt .....	196	14 Diverse spørsmål vedrørende vilkår for helt eller delvis skattefritak for utleieinntekter .....	213
3 Skadeserstatning .....	197	15 Ligning av fritakslignet bolig .....	217
4 Vennearbeid.....	197	16 Utleie til arbeidsgiver, eget selskap	217
5 Dugnadsinnsats i borettslag .....	197	17 Utleie til personlig nærstående .....	219
6 Ligningen .....	197	18 Fradrag .....	219
7 Skattestedet .....	197	19 Flere kommuner.....	220
8 Fradrag .....	197	<b>Bolig – garasje</b> .....	<b>220</b>
<b>Bolig – formue</b> .....	<b>198</b>	1 Garasje som ligger på samme tomt som fritakslignet bolig.....	220
1 Generelt.....	198	2 Garasje som ligger på samme tomt som direkte lignet bolig.....	220
2 Særskilt om verdsetting av boligeiendom .....	198	3 Garasje i avskrivbar bygning.....	221
3 Særskilt om verdsetting av fritidseiendommer .....	200	4 Garasje som ligger på særskilt matrikulert eiendom, rekkegarasje mv. ....	221
4 Seksjonert bygg .....	201	5 Avskrivning .....	221
5 Boligsameier – ikke-seksjonert bygg	202	6 Realisasjon .....	221
6 Boligselskap .....	202	7 Garasjeleie fra arbeidsgiveren .....	222
7 Bolig- og fritidseiendom under oppføring .....	202	<b>Bolig – hjemmekontor mv.</b> .....	<b>222</b>
8 Nedsettelse av ligningsverdien for bolig- og fritidseiendom .....	202	1 Betingelsene for fradrag .....	222
9 Våningshus på gårdsbruk .....	203	2 Beregning av fradraget .....	222
10 Utland .....	204	3 Minstefradrag .....	223
<b>Bolig – fri bolig</b> .....	<b>204</b>	4 Godtgjørelse for hjemmekontor.....	223
1 Behandling av brukeren, generelt ..	204	5 Stedet for fradrag .....	223
2 Behandling av brukeren, fastsetting av fordelene .....	205	6 Realisasjon .....	223
		<b>Bolig – realisasjon</b> .....	<b>223</b>
		1 Generelt.....	223

2	Bolig- og fritidseiendom ikke bebodd av eieren .....	226	4	Utgiftsgodtgjørelse .....	267
3	Eiendom brukt som egen bolig.....	226	5	Realisasjon .....	267
4	Pendlerbolig (sekundærbolig) .....	228	<b>Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning .....</b>		
5	Bolig på studiestedet .....	228	1	Generelt.....	267
6	Fritidseiendom .....	228	2	Selskapstyper og sameier .....	268
7	Seksjonert eiendom .....	230	3	Hva tilhører selskapet .....	270
8	Diverse spørsmål sortert alfabetisk .....	230	4	Deltakerne .....	270
9	Beregning av eier- og bo/brukstid ..	233	5	Utland .....	270
10	Beregning av gevinst/tap .....	239	6	Regnskap .....	270
11	Tidfesting av gevinst/tap .....	242	7	Revisjon .....	270
12	Skattestedet .....	242	8	Registrering.....	270
13	Utland .....	242	<b>Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden ..</b>		
<b>Bolig – regnskapsligning .....</b>			1	Generelt.....	271
1	Generelt.....	243	2	Anvendelsesområdet for deltakerligning etter nettometoden .....	271
2	Bruttoinntekt .....	243	3	Ligning etter nettometoden .....	271
3	Fradrag for kostnader .....	243	4	Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet) .....	274
4	Fremleie av bolig .....	247	5	Formelle krav .....	281
5	Tidfesting av inntekter og kostnader ..	247	6	Skattested .....	282
6	Opplysningsplikt .....	247	7	Klage over ligning .....	282
<b>Bolig – tidsparter (time-share) .....</b>			8	Overgangsbestemmelser .....	282
1	Generelt.....	247	<b>Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere ..</b>		
2	Sameie modellen .....	248	1	Generelt.....	283
3	Indirekte eiendomsrett gjennom aksjer, andeler eller lignende .....	248	2	Formue.....	284
4	Bruksrettsmodellen .....	249	3	Fradragsrammen .....	284
<b>Boligsparing for ungdom (BSU) .....</b>			4	Diverse spørsmål (i alfabetisk rekkefølge) .....	286
1	Nøkkeltall .....	249	5	Fradragsramme for kommandittist som eide andel 31. desember 1991 – overgangsregel.....	288
2	Generelt.....	250	<b>Deltakerlignet selskap – nyetablering .....</b>		
3	Anvendelse .....	251	1	Hva behandles i dette emnet .....	288
4	Brudd på vilkårene .....	254	2	Hva menes med nyetablering .....	288
5	Innberetning .....	255	3	Prinsipper ved nyetablering .....	289
6	Opplysningsplikt ved sparing i institusjon i annen EØS-stat .....	255	4	Innskudd i selskapet .....	289
<b>Bosted – skattemessig bosted .....</b>			5	Selskapets forhold .....	291
1	Innledning .....	256	<b>Deltakerlignet selskap – oppløsning ..</b>		
2	Hovedregel .....	256	1	Generelt.....	291
3	Særregel for stortingsrepresentanter, regjeringsmedlemmer, mv. ....	257	2	Prinsipper ved ligning i forbindelse med oppløsningen .....	291
4	Særregel for personer som blir innlagt på alders- eller sykehjem i annen kommune enn bostedskommunen .....	257	3	Når anses et selskap mv. for oppløst .....	292
5	Pendlere .....	257	4	Ligning av selskapet i oppløsningsåret .....	293
6	Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet) .....	261	5	Ligning av deltakerne ved oppløsningen.....	293
<b>Bot, gebyr mv. ....</b>			<b>Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel .....</b>		
1	Bot, gebyr mv. med hjemmel i lov/forskrift .....	265	1	Innledning .....	296
2	Bot, gebyr mv. som har annet grunnlag enn lov/forskrift .....	265	2	Skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av andel .....	297
<b>Campingvogner .....</b>			3	Gevinst- og tapsberegning.....	298
1	Formuen.....	265			
2	Inntekt.....	266			
3	Fradrag.....	266			

4	Tidfesting .....	301	<b>Driftsmiddel – avskrivning utenom</b>	
5	Skattested .....	301	<b>saldoreglene .....</b>	<b>340</b>
6	Virkning av realisasjon for selskapet	301	<b>Driftsmiddel – direkte</b>	
7	Virkning av realisasjon for deltaker, tilbakeføring av underskudd .....	301	<b>fradragsføring .....</b>	<b>341</b>
8	Overgangsregler ved overgangen til nettoligning per 1. januar 1992 .....	301	1 Hvilke driftsmidler kan fradragsføres direkte .....	341
9	Formelle regler .....	302	2 Når er et driftsmiddel ikke varig (under 3 år) .....	341
<b>Deltakerlignet selskap – utdeling .....</b>			3 Når er et driftsmiddel ikke betydelig (under kr 15 000) .....	342
1	Generelt.....	302	4 Tidfesting .....	342
2	Anvendelsesområde .....	302	5 Flere kommuner.....	342
3	Skjermingsgrunnlaget .....	303	<b>Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel .....</b>	
4	Skjermingsrente .....	306	1 Generelt.....	343
5	Årets skjerming .....	306	2 Annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi .....	343
6	Tilordning av skjerming.....	306	3 Forretningsverdi (goodwill) .....	346
7	Utdeling (vederlagsfri overføring) ..	307	4 Formue.....	347
8	Hva regnes som innbetalt kapital... ..	308	5 Avskrivning/fradragsføring .....	347
9	Hva som anses tatt ut, vederlagsfri overføring eller tilbakebetaling av innbetalt kapital .....	310	6 Realisasjon .....	348
10	Ubenyttet skjerming .....	310	7 Verdsetting .....	348
11	Fastsettingen av inntektstillegget ved utdeling .....	311	<b>Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde .....</b>	
<b>Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi .....</b>			1 Generelt.....	350
1	Generelt.....	312	2 Norsk beskatningsområde .....	351
2	Hva er et driftsmiddel.....	312	3 Driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde .....	351
3	Skille ett eller flere driftsmidler .....	314	4 Driftsmidler som tas ut av norsk beskatningsområde .....	354
4	Prinsipper for fradragsføring av inngangsverdi .....	315	5 Spesielt om andel i deltakerlignet selskap .....	356
5	Oversikt over hovedregler .....	316	<b>Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel .....</b>	
6	Hvem skal ha fradrag .....	318	1 Generelt.....	356
<b>Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo .....</b>			2 Hvilke overdragelser dette emnet omfatter .....	356
1	Oversikt .....	319	3 Hvilke driftsmidler dette emnet omfatter .....	357
2	Hvilke driftsmidler omfattes av saldoreglene .....	319	4 Samlet realisasjon av flere driftsmidler/deler som behandles forskjellig .....	357
3	Driftsmidler som ikke omfattes av saldoreglene .....	320	5 Driftsmidler i saldogruppe a til d og j .....	358
4	Krav til bruk .....	320	6 Driftsmidler i saldogruppe e til i ....	358
5	Krav om risiko for oppofrelse av økonomiske verdier .....	320	7 Driftsmidler som ikke omfattes av saldoreglene .....	359
6	Inndeling i saldogrupper .....	320	8 Hvem kan inntektsføre/nedskrive mv. ....	360
7	Grunnlag for avskrivning/ inntektsføring .....	326	9 Betinget skattefritak.....	360
8	Saldoverdien ved årets utgang .....	327	10 Overgangsregler .....	360
9	Avskrivning på positiv saldo .....	330	<b>Eierbegrepet .....</b>	
10	Inntektsføring av negativ saldo .....	332	1 Generelt.....	361
11	Når kan avskrivning foretas .....	332	2 Betydningen av det privatrettslige eierbegrep .....	361
12	Dødsfall .....	332	3 Flere har råderett over det samme formuesobjektet.....	361
13	Oppløsning/likvidasjon av selskap mv. ....	333		
14	Opphør av skatteplikt til Norge .....	333		
15	Formelle krav .....	334		
16	Spesielt om diverse objekter (alfabetisk rekkefølge) .....	334		

4	Særlig om tomtefeste .....	362	14	Renter ved endring av skatt .....	395
5	Omtvistet rettighet og krav .....	362	15	Skattested .....	396
6	Særlig om aksjer .....	362	16	Sakskostnader .....	397
7	Særlig om deltakerlignet selskap ....	363	17	Spesielt om anmodning om endring på annet nordisk språk enn norsk eller engelsk .....	397
9	Tidspunktet for eiendomsrettens opphør eller overgang til annet skattesubjekt .....	363		<b>Endringssak – klage</b> .....	<b>397</b>
	<b>Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere</b> .....	<b>367</b>	1	Generelt.....	397
1	Generelt.....	367	2	Forholdet mellom reglene om endring med og uten klage .....	397
2	Ekteskap inngått før 1. november i året forut for inntektsåret .....	369	3	Klageinstansene .....	397
3	Ekteskap inngått fra og med 1. november i året forut for inntekts- året .....	372	4	Vedtaksmyndighet .....	398
4	Ektefeller som lever atskilt (ikke samlivsbrudd) .....	372	5	Hva kan påklages .....	399
5	Klassefastsetting herunder personfradrag .....	372	6	For hvilket år klagen må fremsettes	400
6	Foreldrefradrag .....	372	7	Hvor skal klage leveres.....	402
7	Skatteplikt til flere kommuner .....	372	8	Hvem kan klage .....	402
8	Utland .....	373	9	Klagefrist .....	403
9	Dødsfall .....	373	10	Klage etter utløpet av den ordinære klagefristen.....	404
10	Taushetsplikt .....	373	11	Klagens form og innhold .....	404
11	Ligningsmåten ved separasjon/ skilsmisse .....	373	12	Tap av rett til å kreve klagen behandlet .....	405
12	Fordeling av formue og inntekt ved separasjon/skilsmisse.....	373	13	Frist for endring av ligning.....	406
13	Inntekt av virksomhet (felles bedrift) .....	374	14	Behandlingen av klagen .....	406
	<b>Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)</b> .....	<b>377</b>	15	Varsel .....	406
1	Elektronisk kommunikasjon .....	377	16	Skattyters innsynsrett .....	406
2	Fradrag for kostnader til EK- tjenester .....	381	17	Krav til vedtaket .....	406
	<b>Endringssak – endring uten klage</b> .....	<b>382</b>	18	Avslutning/utlegging .....	407
1	Generelt.....	382	19	Underretning om vedtaket .....	407
2	Kompetanse til å ta opp og avgjøre spørsmål om endring .....	383	20	Endret skatt for ektefeller.....	408
3	Vurdering av om endringssak bør tas opp .....	386	21	Renter .....	408
4	Frister for å ta opp endringsspørsmål .....	388	22	Sakskostnader .....	408
5	Hvem skal endringssaken tas opp overfor .....	392		<b>Endringssak – overgangsregler</b> .....	<b>408</b>
6	Summarisk endring hos vedkommende skattyter .....	392		<b>Endringssak – sakskostnader</b> .....	<b>408</b>
7	Summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver.....	393	1	Inntektsligningen.....	408
8	Behandlingen av endringssaken....	393	2	Ligningslovens regler for det offentliges dekning av skattyters sakskostnader .....	409
9	Varsel .....	394	3	Erstatningsrettslige regler for det offentliges dekning av sakskostnader .....	412
10	Skattyters innsynsrett .....	394		<b>Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver</b> .....	<b>413</b>
11	Formelle krav til vedtak/avgjørelse .	394	1	Formål.....	413
12	Underretning om vedtaket .....	395	2	Vilkårene for summarisk fellesoppgjør.....	413
13	Endret skatt for ektefeller.....	395	3	Varsel .....	414
			4	Vedtaket innhold .....	414
			5	Gjennomføringen av det summariske fellesoppgjør .....	415
			6	Fradragsrett for skatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift .....	415
			7	Virkning av vedtaket .....	416
			8	Tilleggs-skatt og tilleggsavgift .....	416
			9	Klagerett .....	416

<b>Enkeltpersonforetak – allment</b> .....	416	3 Etterbetaling av lønn og/eller lønns-	
1 Hva er et enkeltpersonforetak .....	416	tilllegg for tidligere år .....	452
2 Prinsipp for ligning .....	417	4 Bonus i forsvaret .....	452
<b>Enkeltpersonforetak – beregnet</b>		5 Etterbetalt lønn, pensjon mv. etter	
<b>personinntekt (foretaksmodellen) ....</b>	<b>417</b>	dødsfall .....	452
1 Generelt.....	417	<b>EØS-retten og forholdet til norsk</b>	
2 Vilkår for beregning av		<b>skatterett</b> .....	453
personinntekt .....	418	1 Generelt.....	453
3 Beregningsenheten .....	419	2 EØS-avtalens geografiske	
4 Beregning av personinntekt		avgrensning .....	453
(fastsettingen) .....	420	3 ESA og EFTA-domstolen .....	453
5 Kapitalinntekt/-kostnad og		4 Norsk skatterett og EØS-avtalen ...	454
kapitalgevinst/-tap .....	423	5 Forholdet til EØS-retten er avklart	454
6 Skjermingsfradraget .....	426	6 Forholdet til EØS-retten er ikke	
7 Hvem skal tilordnes		avklart .....	454
personinntekten .....	434	7 Endring av ligning for tidligere år ..	454
8 Negativ beregnet personinntekt .....	435	<b>Faglitteratur</b> .....	455
9 Tidfesting av beregnet		1 Vilkår for fradrag .....	455
personinntekt .....	437	2 Særlig om lønnstakere .....	456
10 Formelle regler .....	437	<b>Finansielle instrumenter – begreper</b>	<b>456</b>
<b>Enkeltpersonforetak –</b>		1 Generelt.....	456
<b>generasjonsskifte o.l.</b> .....	<b>437</b>	2 Derivater .....	456
1 Generelt.....	437	3 Diverse begreper knyttet til handel	
2 Overdragelsen .....	438	med finansielle instrumenter	
3 Overdragers forhold.....	438	(alfabetisk ordnet) .....	458
4 Overtakers forhold.....	440	<b>Finansielle instrumenter – CFD</b>	
5 Melding til arveavgiftsmyndigheten	440	<b>(Contract for difference)</b> .....	<b>465</b>
<b>Enkeltpersonforetak – ligning i</b>		1 Generelt om CFD .....	465
<b>dødsåret</b> .....	<b>441</b>	2 Prinsipp for skattlegging .....	465
1 Generelt.....	441	3 Formue.....	465
2 Formue.....	441	4 Inntekt/fradrag .....	465
3 Inntekt.....	441	<b>Finansielle instrumenter –</b>	
4 Skatteplikt.....	442	<b>finansielle opsjoner</b> .....	<b>467</b>
5 Fradragberettigede kostnader .....	443	1 Generelt.....	467
6 Avskrivning/inntektsføring fra saldo		2 Prinsipp for skattlegging .....	467
i dødsåret .....	443	3 Formue.....	468
7 Gevinst- og tapskonto .....	443	4 Gevinst/tap for innehaveren .....	468
8 Betinget avsatt gevinst .....	444	5 Gevinst/tap for utsteder .....	470
9 Underskudd .....	444	6 Tidfesting av gevinst/tap .....	472
10 Skogbruk .....	444	7 Diverse spørsmål .....	473
11 Pelsdyr.....	444	<b>Finansielle instrumenter – ikke-</b>	
12 Reindrift .....	444	<b>finansielle opsjoner</b> .....	<b>474</b>
13 Selvangivelse .....	444	1 Generelt.....	474
14 Forhåndslikning .....	444	2 Opsjoner som er egne formues-	
<b>Enkeltpersonforetak – realisasjon</b>		objekter .....	474
<b>ved salg</b> .....	<b>444</b>	3 Opsjoner som ikke er egne formues-	
1 Generelt.....	444	objekter .....	474
2 Salg av hele enkeltpersonforetaket .	444	4 Formue.....	474
3 Selgers forhold ved salg av hele		5 Inntekt/fradrag for innehaver .....	474
enkeltpersonforetaket .....	446	6 Inntekt/fradrag for utsteder .....	476
4 Kjøpers forhold .....	448	7 Utland .....	476
<b>Etterbetaling av pensjon,</b>		8 Tidfesting av gevinst/tap .....	476
<b>trygdeytelser eller lønn</b> .....	<b>449</b>	<b>Finansielle instrumenter – opsjoner</b>	
1 Generelt.....	449	<b>mv. i arbeidsforhold</b> .....	<b>476</b>
2 Etterbetaling av offentlige eller		1 Generelt.....	476
private pensjoner og trygdeytelser..	449	2 Hovedregel .....	477



3	Særregler ved inntektsbeskatning av visse opsjoner/tegningsrettigheter/kontrakter i arbeidsforhold .....	478	<b>Fiske</b> .....	<b>510</b>	
4	Særskilt skatteberegning .....	481	1 Generelt.....	510	
5	Forhold vedrørende det underliggende objektet til opsjoner mv. i arbeidsforhold .....	484	2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt .....	510	
6	Arbeidsgiver .....	484	3 Revisjonsplikt .....	511	
<b>Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards</b> .....			485	4 Oppgaveplikt.....	511
1	Generelt.....	485	5 Skattested .....	511	
2	Prinsipp for skattlegging .....	485	6 Formuen.....	511	
3	Formue.....	485	7 Tidfesting av inntekter og kostnader	511	
4	Inntekt/fradrag .....	485	8 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)	511	
<b>Finansielle instrumenter – terminkontrakter – valuta- og renteswapavtaler</b> .....			486	9 Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk .....	518
1	Innledning .....	486	10 Realisasjon av driftsmidler .....	521	
2	Renteswapavtale .....	487	11 Opphør av virksomhet .....	521	
3	Forexswapavtale .....	487	12 Merverdiavgift.....	522	
4	Valutaswapavtale .....	488	13 Folketrygd .....	522	
5	Formue.....	488	<b>Flypersonell (sivilt)</b> .....	522	
6	Realisasjon .....	488	1 Generelt.....	522	
7	Tidfesting av gevinst/tap .....	490	2 Merkostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting .....	522	
<b>Finnmark og Nord-Troms (den særskilte tiltaksone)</b> .....			491	3 Losji .....	523
1	Generelt.....	491	4 Kostutgifter ved fravær uten overnatting.....	523	
2	Særskilt fradrag i inntekt av skiferproduksjon .....	491	5 Bostedstillegg .....	523	
<b>Fisjon – innenlands</b> .....			493	6 Uniform.....	523
1	Hvilke fisjoner som behandles i dette emnet .....	493	7 Tilleggspremie ved livsforsikring pga. flyrisiko og Loss of licence .....	523	
2	Hva er en fisjon .....	493	8 Reise mellom hjem og fast arbeidssted .....	524	
3	Hovedregel, skatteplikt .....	493	9 Fri bolig.....	524	
4	Skattefri fisjon etter reglene i sktl. §§ 11-4 til 11-10 .....	494	10 Akklimatiseringstillegg .....	524	
5	Tilsidesettelse .....	501	11 Fordel ved rimelige reiser.....	524	
6	Virkningstidspunkt for fisjon .....	501	12 Andre kostnader .....	524	
7	Virkning av skattefri fisjon for selskapene .....	501	<b>Flyttekostnader</b> .....	524	
8	Virkning av skattefri fisjon for eierne (aksjonærene/medlemmene/deltakerne) .....	502	1 Vilkår for fradrag .....	524	
<b>Fisjon over landegrensene</b> .....			504	2 Hva fradrag retten omfatter .....	525
1	Fisjoner som behandles i dette emnet .....	504	3 Flyttegodtgjørelse .....	526	
2	Fisjon hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge .....	504	4 Stedet for fradrag .....	526	
3	Fisjon hvor overtakende aksjeselskap er hjemmehørende i Norge .....	507	<b>Folketrygd – nedsettelse</b> .....	526	
4	Fisjon av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge .....	509	1 Generelt.....	526	
			2 Nedsettelse ved manglende betaling	526	
			<b>Fordelingsfradrag</b> .....	528	
			1 Generelt.....	528	
			2 Flere kommuner.....	529	
			3 Utland .....	529	
			4 Eksempler på fordelingsfradrag .....	529	
			5 Eksempler på ikke-fordelingsfradrag .....	530	
			<b>Fordringer</b> .....	530	
			1 Generelt.....	530	
			2 Formuen.....	530	
			3 Tidfesting .....	531	
			4 Avkastning .....	531	
			5 Valutagevinst/tap .....	531	
			6 Tap på utestående fordringer .....	531	

7	Tidfesting av tapsfradrag .....	532	5	Livsforsikring med investeringsvalg (Unit link) .....	559
8	Størrelsen av tapsfradraget ved endelig konstatert tap .....	534	6	Syke- og ulykkesforsikring .....	559
9	Senere innbetaling på avskrevet fordring .....	534	7	Avbruddsforsikring .....	560
10	Fordel ved bortfall av gjeld .....	534	<b>Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring) .....</b>		<b>560</b>
11	Skattested for forskuddspliktige skattytere .....	534	1	Generelt.....	560
<b>Foreldrebetaling .....</b>		<b>535</b>	2	Formuen.....	561
1	Generelt.....	535	3	Inntektsfradrag.....	561
2	Vilkår.....	535	4	Inntekts tillegg for premie .....	562
3	Fradragets størrelse .....	536	5	Skatteplikt for avkastning av sparedelen .....	562
4	Hvilken ektefelle/samboer som skal ha fradraget.....	537	6	Inntektsbeskatning ved utbetaling .	563
5	Foreldre som ikke bor sammen ....	538	<b>Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring) .....</b>		<b>565</b>
6	Kombinasjon av delt omsorg for særkullsbarn og fellesbarn med ektefelle/samboer .....	539	1	Generelt.....	565
7	Fremføring av ubenyttet fradrag ....	539	2	Formue.....	566
8	Forholdet til særfradrag for store sykdomskostnader .....	539	3	Inntektsfradrag.....	566
9	Flere kommuner.....	539	4	Inntekts tillegg for premie .....	567
10	Tidfesting av foreldrebetaling .....	539	5	Inntektsbeskatning ved utbetaling .	568
<b>Forhåndslikning .....</b>		<b>540</b>	6	Gjenkjøp (innløsning) av livrenter .	570
1	Generelt.....	540	7	Forsikringsselskapers oppgaveplikt	571
2	I hvilke tilfeller forhåndslikning skal foretas.....	540	8	Tidfesting av inntekt.....	571
3	Formelle regler.....	540	<b>Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring .....</b>		<b>571</b>
4	Gjennomføringen av forhåndslikningen .....	541	1	Generelt.....	571
5	Behandlingsmåten .....	542	2	Formuen.....	571
6	Frist for gjennomføring.....	542	3	Inntekten .....	572
7	Klage/ending .....	542	4	Inntektsfradrag.....	572
<b>Formue .....</b>		<b>543</b>	5	Premie inkludert i fagforeningskontingent .....	573
1	Generelt.....	543	<b>Forsinkelsesavgift .....</b>		<b>573</b>
2	Hvem er skattepliktig for formue ...	543	1	Generelt.....	573
3	Hvem formuen skal skattlegges hos	545	2	Vilkår for forsinkelsesavgift .....	573
4	Hva er bruttoformue .....	546	3	Beregning av forsinkelsesavgift .....	574
5	Tidspunkt for skattlegging .....	549	4	Forsinkelsesavgift betalt av regnskapsfører/revisor .....	576
6	Verdsetting, generelt.....	549	5	Varsel til skattyter.....	576
7	Verdsetting, fast eiendom .....	549	<b>Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag .....</b>		<b>576</b>
8	Verdsetting, næringseiendom .....	550	1	Generelt.....	576
9	Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet) .....	555	2	Forholdet til SkatteFunn-ordningen .....	576
10	Satser for formuesskatt .....	557	3	Formue.....	576
11	Skattestedet .....	557	4	Frادrag i inntekt .....	576
<b>Forpleining .....</b>		<b>557</b>	<b>Forsknings- og utviklingskostnader – skattefunn .....</b>		<b>577</b>
1	Privat forpleining.....	557	1	Generelt.....	577
2	Omsorgslønn .....	558	2	Hvilke skattytere som omfattes av ordningen .....	578
<b>Forsikring – allment .....</b>		<b>558</b>	3	Definisjon av forsknings- og utviklingsprosjekt (FoU) .....	578
1	Generelt.....	558	4	Godkjenning fra Norges forskningsråd .....	579
2	Livsforsikring, generelt .....	558			
3	Livsforsikring, kapitalforsikring .....	558			
4	Livsforsikring, livrente/ pensjonsforsikring .....	559			

5	Kostnader som inngår i grunnlaget for skattefradrag .....	579	2	Hvem kan være fullmektig .....	603
6	Beregning av kostnadenes størrelse .....	580	3	Krav om fremlegging av fullmakt ..	603
7	Tidspunkt for skattefradraget .....	582	4	Henveler/oversendelser mv. ...	604
8	Maksimalt grunnlag for beregning av skattefradrag .....	582	5	Taushetsplikt .....	604
9	Skattefradragets størrelse .....	583	<b>Fusjon – innenlands.....</b>		<b>604</b>
10	Hva skattefradraget kan gis i og eventuell utbetaling .....	585	1	Hvilke fusjoner som behandles i dette emnet .....	604
11	Fordelingen av kompetansen mellom Norges forskningsråd og ligningsmyndighetene .....	585	2	Hva er en fusjon .....	604
12	Formelle regler .....	585	3	Hovedregel, skatteplikt .....	605
13	Sanksjoner ved brudd på vilkår .....	586	4	Skattefri fusjon, generelt .....	606
14	Utveksling av opplysninger .....	586	5	Skattefri fusjon etter reglene i sktl. kap. 11 .....	606
15	Formue.....	586	6	Skattefri fusjon, ulovfestet rett .....	611
<b>Forsvarspersonell .....</b>			7	Tilsidesettelse .....	612
1	Generelt.....	586	8	Virkningstidspunkt for fusjon .....	612
2	Skattemessig bosted .....	586	9	Virkning av skattefri fusjon for selskapene .....	612
3	Lønn mv. ....	586	10	Virkning av skattefri fusjon for eierne (aksjonærene/deltakerne) ....	613
4	Diverse ytelser (alfabetisk ordnet) .	587	11	Skattestedet .....	614
5	Fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet.....	588	<b>Fusjon over landegrensene .....</b>		<b>615</b>
6	Fradrag for merkostnader ved vaktjeneste .....	589	1	Fusjoner som behandles i dette emnet .....	615
7	Bonus ved åremålstilsetting i Forsvaret .....	589	2	Fusjon hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge .....	615
8	Kompensasjon for tapt arbeidsevne etter deltakelse i internasjonale operasjoner .....	589	3	Fusjon hvor overtakende aksjeselskap er hjemmehørende i Norge .....	618
<b>Fosterforeldre .....</b>			4	Fusjon av selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge .....	619
1	Godtgjørelse for barns opphold hos fosterforeldre.....	590	5	Stiftelse av europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak) ved fusjon etter § 5 i SCE-loven .....	621
2	Godtgjørelse for barns opphold i besøkshjem .....	590	<b>Føderåd .....</b>		<b>622</b>
3	Foreldrebetaling .....	590	1	Definisjon .....	622
4	Innberetnings- og arbeidsgiveravgiftsplikt .....	591	2	Formuen.....	622
<b>Fritaksmetoden .....</b>			3	Inntekt/fradrag .....	622
1	Generelt.....	591	4	Avløsning av føderåd .....	623
2	Selskaper som omfattes av fritaksmetoden (subjektsiden) .....	591	5	Frafall av krav på føderåd .....	623
3	Inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden (objektsiden) .....	595	6	Bytte av føderådsbolig .....	624
4	Sjablommessig inntektsføring av utbytte som faller inn under fritaksmetoden .....	601	7	Skattested .....	624
<b>Fritidsbåter.....</b>			8	Lønnsinnberetning .....	624
1	Formuen.....	602	<b>Garanti- og reklamasjonskostnader ..</b>		<b>624</b>
2	Gevinst og tap ved salg .....	603	1	Hva er garanti- og reklamasjonskostnader .....	624
3	Vederlagsfri bruk av fritidsbåt tilhørende arbeidsgiver/eget aksjeselskap .....	603	2	Formuesfastsettingen.....	625
4	Utleie av fritidsbåt .....	603	3	Inntektsfastsettingen .....	625
<b>Fullmektig.....</b>			<b>Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. ....</b>		<b>625</b>
1	Hvem kan benytte fullmektig .....	603	1	Hovedregel .....	625
			2	Unntak, skattefrihet for visse gaver/ytelser i ansettelsesforhold.....	625
			3	Aksjeerverv til underpris .....	626
			4	Personalrabatt på varer og tjenester	626

5	Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor ansettelsesforhold .....	627	<b>Gjeldsettergivelse, foreldelse mv. ....</b>	<b>644</b>
6	Gaver som mer indirekte er knyttet til arbeidsforhold .....	627	1 Generelt.....	644
7	Giverens inntektsfradrag .....	627	2 Når anses en gjeldsettergivelse gjennomført .....	644
8	Utbetaling fra arbeidsgiver- eller arbeidstakerorganisasjoner .....	628	3 Formue.....	644
9	Tidfesting av inntekt.....	628	4 Gjeldsettergivelse som skyldes manglende betalingsevne .....	644
<b>Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold .....</b>			5 Når er gjeldsettergivelsen skattepliktig.....	645
1	Avgrensning .....	628	6 Spesielt om ettergivelse av gjeldsrenter .....	646
2	Hva regnes som gave .....	629	<b>Gjeldsforhandling .....</b>	<b>646</b>
3	Gavesalg .....	629	1 Generelt.....	646
4	Skatteplikt for mottaker .....	629	2 Ligning av gjeldsforhandlingsbo ....	647
5	Inngangsverdi .....	630	3 Ligning av debitor .....	647
6	Generelt om fradragsrett for giver .	630	4 Ligning av kreditorene .....	648
7	Regelmessig personlig understøttelse.....	630	<b>Grensegjengere .....</b>	<b>648</b>
8	Gaver til visse frivillige organisasjoner .....	630	1 Hva er en grensegjenger.....	648
9	Gaver til en stats alminnelige statskirke.....	633	2 Arbeidstakere .....	649
10	Tilskudd til yrkesopplæring og vitenskapelig forskning.....	633	3 Arbeidsgivere .....	651
<b>Gebyrer til banker, verdipapirregister mv. ....</b>			<b>Idrett .....</b>	<b>651</b>
1	Forvaltningsgebyr.....	635	1 Generelt.....	651
2	Gebyr knyttet til indeksobligasjoner og banksparing med aksjeindeksert avkastning .....	635	2 Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver virksomhet .....	651
3	Gebyrer i forbindelse med registrering i verdipapirregister .....	635	3 Idrettsutøvere, ikke-økonomisk aktivitet.....	652
4	Uttaksprovisjon .....	636	4 Spesielt om lønnede lagidrettsutøvere .....	652
5	Betalingsgebyr, uttaksgebyr mv. ....	636	5 Funksjonærer .....	652
6	Kontoholdsgebyr .....	636	6 Trenerne.....	653
7	Medlemskap i fordelsordninger .....	636	7 Dommere, teknisk personell .....	653
8	Låneomkostninger mv. ....	636	8 Klubbens forhold .....	653
<b>Gevinst- og tapskonto .....</b>			9 Fond for idrettsutøvere .....	653
1	Oppretting av gevinst og tapskonto .....	636	10 Tidfesting av inntekt.....	654
2	Hva skal tilføres kontoen .....	637	<b>Innbo og løsøre .....</b>	<b>654</b>
3	Inntekts-/fradragføring fra gevinst- og tapskontoen .....	638	1 Privat innbo og løsøre.....	654
4	Opphør av virksomhet .....	639	2 Innbo og løsøre som gir inntekt....	656
5	Fusjon .....	640	<b>Inngangsverdi .....</b>	<b>657</b>
6	Fisjon .....	640	1 Hva menes med inngangsverdi .....	657
7	Skifte av eierform .....	640	2 Kostpris ved ervervet .....	658
<b>Gjeld.....</b>			3 Dødsbo.....	663
1	Hovedregel .....	640	4 Ektefeller .....	663
2	Særlig om eierandelskapital .....	641	5 Omdisponering av formuesobjekter .....	663
3	Unntak, ikke fradragsberettigede forpliktelser .....	642	6 Innføring av skatteplikt for tidligere skattefri virksomhet .....	664
4	Gjeldsfordeling ved skatteplikt til flere kommuner .....	642	7 Påkostning .....	664
5	Utland .....	643	8 Vedlikehold.....	664
			9 Opp eller nedskrivning.....	664
			10 Direkte fradragførte eiendeler .....	665
			11 Skadet gjenstand .....	665
			12 Salg av del av gjenstand .....	665
			13 Stiftelse av varig rettighet som innskrenker rådigheten for eier av formuesobjekt .....	666

14	Overgangsregler per 1. januar 1992 om oppregulering av inngangsverdi etter tidligere sktl. § 43 (5) .....	666	2	Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt .....	692
15	Overgangsregler per 1. januar 1992 for arvede formuesobjekter.....	667	3	Revisjonsplikt .....	692
16	Overgangsregler per 31. desember 1971 for eiendommer ekspropriert før 1972 .....	670	4	Næringsoppgave mv. ....	692
17	Overgangsregler per 1. januar 1992 for aksjer som kunne selges skattefritt .....	670	5	Selskapsoppgave og deltakeroppgave .....	692
18	Overgangsregler per 1. januar 2005 ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk i 2005 eller senere .....	670	6	Erverv av jordbrukseiendom .....	692
	<b>Innsynsrett – allmennheten</b> .....	<b>671</b>	7	Skattestedet .....	694
1	Innsyn, generelt.....	671	8	Formue.....	695
2	Innsyn i skattelister.....	671	9	Tidfesting av inntekter og kostnader	696
3	Publisering av skattemessige .....	671	10	Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk) .....	697
4	Distribusjon av opplysninger fra skattelister.....	672		<b>Jordbruk – forpakning</b> .....	<b>712</b>
5	Utlevering av enkelte ligningsopplysninger .....	672	1	Generelt.....	712
	<b>Innsynsrett – egne forhold</b> .....	<b>672</b>	2	Bokføringsplikt, årsregnskapsplikt og plikt til å levere næringsoppgave	712
1	Generelt.....	672	3	Skattested .....	713
2	Dokumentbegrepet.....	672	4	Formue.....	713
3	Hovedregel .....	672	5	Inntekter/kostnader .....	713
4	Unntak .....	673	6	Tidfesting av inntekter og kostnader	715
5	Opplysninger lagret elektronisk ....	674	7	Jordbruksfradrag .....	715
6	Muntlige utsagn, drøftinger mv. ....	675		<b>Jordbruk – jordbruksfradrag</b> .....	<b>715</b>
7	Hvem har innsynsrett .....	675	1	Vilkår for fradrag .....	715
8	Formelle regler.....	676	2	Fradragets størrelse .....	717
	<b>Internprising – (transfer pricing)</b> .....	<b>676</b>	3	Personinntekt .....	719
1	Generelt.....	676	4	Flere kommuner.....	720
2	Vilkårene for å fravike skattyters påstand ved internprising .....	677		<b>Jordbruk – realisasjon</b> .....	<b>720</b>
3	OECDs retningslinjer for internprising.....	678	1	Generelt.....	720
4	Skattemessige virkninger.....	681	2	Personinntekt .....	720
5	Tilordning av inntekter/kostnader mellom hovedkontor og filial mv. ..	685	3	Skattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk .....	720
6	Opgaveplikt.....	686	4	Skillet mellom alminnelig gårdsbruk/skogbruk og annet formuesobjekt .....	720
7	Dokumentasjonsplikt.....	686	5	Vilkåret om realisasjon til visse nærstående.....	725
	<b>Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis</b> .....	<b>689</b>	6	Vilkåret om at vederlaget ikke må overstige tre fjerdedeler av antatt salgsverdi .....	725
1	Generelt.....	689	7	Eiertid .....	726
2	Hvilke inntekter omfattes av Jan Mayen-skatteloven .....	689	8	Skattefritak for gevinst ved vern av skog .....	727
3	Skattetrekk i lønn .....	689	9	Gevinstberegningen .....	727
4	Skattestedet .....	690	10	Realisasjon av eiendom eid i familiesameie .....	731
5	Kontrollberegning .....	690	11	Deltakerlignet selskap som eier alminnelig gårdsbruk eller skogbruk	731
6	Personinntekt .....	690	12	Tidfesting .....	735
7	Arbeidsgiveravgift.....	691	13	Betinget skattefritak.....	735
8	Lønnsinnberetning .....	691		<b>Journalister mv.</b> .....	<b>735</b>
	<b>Jordbruk – allment</b> .....	<b>691</b>	1	Generelt.....	735
1	Jordbruksvirksomhet .....	691	2	Faktiske kostnader.....	736
				<b>Juridisk bistand/prosesskostnader</b> ....	<b>737</b>
			1	Generelt.....	737
			2	Minstefradraget .....	737

3	Forskjellige spørsmål, alfabetisk ordnet .....	737	<b>Kunstnere</b> .....	<b>794</b>		
<b>Klassefastsetting</b> .....	<b>740</b>	1	Grensen virksomhet – ikke virksomhet .....	794		
1	Innledning .....	740	2	Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt .....	795	
2	Hvem skal ha klasse 0 .....	741	3	Formelle krav .....	795	
3	Hvem skal ha klasse 1 eller klasse 2 .....	741	4	Formue .....	796	
4	Spesielt om ektefeller .....	743	5	Inntekt .....	796	
5	Enslig forsørger .....	744	6	Utenlandske kunstnere med midlertidig opphold i Norge .....	796	
6	Ikke-meldepliktige samboere .....	747	7	Diverse spørsmål (sortert alfabetisk) .....	797	
7	Dødsfall .....	747	<b>Langtransportsjåfører</b> .....	<b>799</b>		
8	Gjennomføring .....	748	1	Generelt .....	799	
<b>Konkurs</b> .....	<b>748</b>	2	Næringsdrivende .....	799		
1	Generelt .....	748	3	Arbeidstakers merkostnader til kost for turer som varer ett døgn eller mer .....	799	
2	Skillet konkursbo/konkursdebitor ..	748	4	Arbeidstakers kostutgifter for turer som varer mindre enn ett døgn .....	800	
3	Ligning av konkursboet .....	748	5	Kostnader og godtgjørelse til losji ..	800	
4	Ligning av konkursdebitor .....	750	<b>Leasing</b> .....	<b>800</b>		
5	Ligning av aksjonærer og deltakere i selskap som går konkurs .....	751	1	Generelt .....	800	
6	Ligningen av konkurskreditorene ..	751	2	Hvem anses skattemessig som eier av den leasede gjenstand .....	802	
7	Skattestedet .....	751	3	Skattemessige konsekvenser hvor bortleaser anses som eier .....	803	
<b>Kontingenter</b> .....	<b>752</b>	4	Skattemessige konsekvenser hvor leaser anses som eier .....	804		
1	Generelt .....	752	<b>Ligningsstedet</b> .....	<b>805</b>		
2	Arbeidstakerorganisasjon .....	752	1	Generelt .....	805	
3	Norges Fiskarlag .....	754	<b>Lønnsoppgaveplikt</b> .....	<b>806</b>		
4	Arbeidsgiverforening .....	754	1	Generelt .....	806	
5	Yrkes- og næringsorganisasjoner ..	755	2	Utland .....	807	
6	Organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes virksomhet (serviceorganisasjon) .....	756	3	Stønader .....	808	
<b>Kostnader – allment om fradrag</b> .....	<b>757</b>	4	Førenklet innberetningsordning .....	808		
1	Generelt .....	757	5	Unntak fra lønnsoppgaveplikten .....	809	
2	Forholdet til minstefradraget .....	757	6	Diverse spørsmål (alfabetisk rekkefølge) .....	811	
3	Kostnad må være pådratt (oppofret) ..	757	7	Retting av lønns- og trekkoppgaver (endringsoppgaver) .....	814	
4	Tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektsverv .....	759	8	Følgeskriv .....	814	
5	Betaling via bank som vilkår for fradagsrett .....	761	9	Informasjon til arbeidsgiverne .....	815	
6	Tilordning av fradrag .....	762	10	Frister .....	815	
7	Tidfesting av kostnadsfradraget .....	764	11	Gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver .....	815	
<b>Kraftforetak</b> .....	<b>764</b>	<b>Lån fra arbeidsgiver/leget selskap</b> .....	<b>815</b>	1	Generelt .....	815
1	Generelt .....	764	2	Regnskapsrettslige spesifikasjonskrav .....	816	
2	Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt .....	764	3	Selskapsrettslige krav .....	816	
3	Revisjonsplikt .....	765	4	Renter på lån fra aksjonær/deltaker til selskapet .....	816	
4	Definisjoner .....	765	5	Nærmere om grensen mellom lån og andre ytelser .....	816	
5	Særregler for offentlig eide kraftforetak .....	767	6	Ettergivelse .....	819	
6	Ligningsmåten for ansvarlige selskap mv. ....	767	7	Rentestøtte .....	820	
7	Formue .....	768				
8	Alminnelig inntekt .....	772				
9	Personinntekt .....	777				
10	Grunnrenteinntekt .....	777				
11	Naturressursskatt .....	791				
12	Flere kommuner .....	794				

8	Fordelsbeskatning av rimelige lån i arbeidsforhold o.l. ....	820	4	Fri kost .....	853
9	Rentefritt eller rimelig lån til aksjonær .....	824	5	Lønnsinnberetning .....	853
<b>Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge</b> .....			6	Flere kommuner.....	853
1	Generelt.....	825	<b>Minstefradrag</b> .....		
2	Vilkår for fradrag .....	825	1	Generelt.....	853
3	Når anses skattyteren å bo utenfor hjemmet .....	826	2	Størrelsen av minstefradraget .....	853
<b>Merkostnader – besøksreiser til hjemmet</b> .....			3	Hva slags inntekt kan det gis minstefradrag i .....	855
1	Nøkkeltall .....	828	4	Hvilke kostnader inngår i minstefradraget .....	857
2	Generelt.....	828	5	Kostnader som minstefradraget ikke dekker.....	858
3	Vilkår for fradrag .....	828	6	Ektefeller og barn .....	859
4	Fradragets størrelse .....	830	<b>Naturallytelser i arbeidsforhold</b> .....		
5	Flere bruker bil sammen .....	831	1	Hva er en naturallytelse .....	860
6	Arbeidsgiver dekker reisekostnader ved besøk i hjemmet .....	831	2	Hovedregel om skatteplikt .....	861
<b>Merkostnader – EØS-pendlere</b> .....			3	Verdsetting .....	861
1	Innledning .....	833	4	Diverse spørsmål ordnet alfabetisk	862
2	Vilkår for fradrag for merkostnader	834	5	Lønnsinnberetning av naturallyteler .....	871
3	Formelle krav til dokumentasjonen	834	6	Arbeidsgiveravgift .....	871
4	EØS-pendlere som også pendler mellom boliger i Norge .....	835	<b>Opphavsretter</b> .....		
<b>Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet</b> .....			1	Generelt.....	871
1	Nøkkeltall .....	835	2	Formuen.....	871
2	Generelt.....	836	3	Inntekten .....	871
3	Fradragsrett, vilkår for fradrag .....	836	<b>Opplysningsplikt om andres forhold (tredjemannsopplysninger)</b> .....		
4	Fradragsrett, nærmere om kostnadens art .....	838	1	Generelt.....	872
5	Fradragsrett, forholdet til minstefradraget .....	839	2	Opplysninger som skal gis ukrevet til ligningsmyndighetene .....	873
6	Fradragsrett, hva menes med dokumentasjon eller sannsynliggjøring .....	839	3	Opplysninger som skal gis til ligningsmyndighetene etter særskilt krav .....	878
7	Fradragsrett, fradragets størrelse når kostnadene dokumenteres .....	839	4	Kontrollundersøkelse hos tredjemann .....	879
8	Fradragsrett, fradragets størrelse når kostnadene ikke dokumenteres	840	5	Forholdet til taushetsplikten .....	879
9	Skatteplikt ved fri kost og losji under arbeidsopphold utenfor hjemmet...	843	6	Klage over pålegg .....	880
10	Refusjon av kostnader til kost og losji.....	844	<b>Opplysningsplikt om egne forhold</b> ....		
11	Godtgjørelse for kost og/eller losji..	844	1	Generelt.....	880
12	Lønnsinnberetning .....	849	2	Næringsoppgave mv. ....	881
13	Flere kommuner.....	849	3	Tilleggsskjema.....	882
<b>Merkostnader – kost ved reiser/ fravær fra hjemmet uten overnatting</b> .....			4	Andre skjemaer .....	883
1	Nøkkeltall .....	849	5	Opplysninger om kontrollerte transaksjoner og mellomværende...	883
2	Fradragsrett for kostnader til kost når skattyteren ikke overnatter utenfor hjemmet.....	850	6	Utland .....	885
3	Godtgjørelse til kost når skattyteren ikke overnatter utenfor hjemmet ...	851	7	Annen opplysningsplikt .....	886
			8	Datautskrift til erstatning for skjema	886
			9	Elektronisk levering av selvangivelsen mv. ....	887
			10	Opplysninger fra skattyter etter særskilt oppfordring.....	887
			11	Medvirkning til kontrollundersøkelse (bokattersyn mv.).....	887
			12	Klage over pålegg .....	889

<b>Overprøving av ligningsvedtak utenfor ligningssystemet</b> .....	<b>890</b>	4 Inntekt.....	908
1 Generelt.....	890	5 Premiefond .....	909
2 Klage til Sivilombudsmannen .....	890	6 Arbeidsgiveravgift.....	909
3 Rettslig prøving .....	891	<b>Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon</b> .....	<b>909</b>
<b>Partiskatt</b> .....	<b>895</b>	1 Innledning .....	909
1 Inntekt.....	895	2 Formuen.....	910
2 Fradrag .....	895	3 Fradrag i inntekt .....	910
<b>Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv.</b> .....	<b>896</b>	4 Inntekt.....	913
1 Skatteded .....	896	5 Innskuddsfond .....	913
2 Skattekasse mv. for ektefeller .....	896	6 Arbeidsgiveravgift.....	914
3 Særfradrag .....	896	<b>Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.</b> .....	<b>914</b>
4 Skattefradrag for pensjonsinntekt ..	896	1 Innledning .....	914
5 Inntekt.....	896	2 Arbeidstaker og etterlatte .....	914
6 Verdsettelse av egen bolig .....	897	3 Arbeidsgiver .....	916
<b>Pelsdyr</b> .....	<b>897</b>	4 Arbeidsgiveravgift.....	916
1 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt .....	897	<b>Personinntekt – allment</b> .....	<b>916</b>
2 Revisjonsplikt .....	897	1 Generelt.....	916
3 Næringsoppgave.....	897	2 Hvilke skattytere som skal ha personinntekt .....	917
4 Skattededet .....	897	3 Tidfesting .....	918
5 Formue.....	897	4 Negativ personinntekt.....	918
6 Tidfesting av inntekter og kostnader	898	5 Nedsettelse .....	918
7 Beholdningers innvirkning på inntekten .....	898	6 Skjema for beregning av personinntekt .....	918
8 Avskrivning .....	899	<b>Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap</b> .....	<b>918</b>
9 Bonusfond Oslo Skinnauksjoner ..	899	1 Generelt.....	918
10 Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond .....	899	2 Hovedregel .....	918
11 Jordbruksfradrag .....	901	3 Unntak, arbeidsgodtgjørelse til kommandittist/stille deltaker .....	918
<b>Pensjon – allment</b> .....	<b>901</b>	4 Ektefeller .....	918
1 Generelt.....	901	5 Tidfesting .....	919
2 Arbeidsgivers fradragsrett i forbindelse med pensjon .....	901	6 Negativ beregnet personinntekt .....	919
3 Den trygdedes fradragsrett i forbindelse med pensjon .....	902	7 Tilsidesettelse .....	919
4 Om tilordning av pensjon .....	903	<b>Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser</b> .....	<b>919</b>
<b>Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)</b> .....	<b>903</b>	1 Generelt.....	919
1 Generelt om IPA .....	903	2 Skattesubjekt.....	920
2 Individuell pensjonsordning/ pensjonsavtale (IPS) .....	903	3 Arbeidsinntekt .....	920
3 Flytting av midler .....	904	4 Pensjoner, avslønningsbeløp mv. fra andre enn folketrygden .....	922
4 Overgangsregler for IPA .....	904	5 Livrenter .....	923
5 Formuesbeskatning av innestående i IPA og individuell pensjonsavtale (IPS) .....	905	6 Føderåd .....	923
6 Inntektsbeskatning .....	905	7 Underholdsbidrag .....	923
7 Tidfesting av inntekt.....	906	8 Trygdeytelser .....	923
8 Flere kommuner.....	906	9 Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere.....	924
<b>Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon</b> .....	<b>906</b>	10 Supplerende støtte til personer med kort botid i Norge.....	924
1 Innledning .....	906	11 Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen .....	924
2 Formuen.....	907		
3 Fradrag i inntekt .....	907		



12 Tidfesting .....	924	<b>Regnskap – revisjon .....</b>	<b>952</b>
13 Tilbakebetaling av lønn/pensjon ....	924	1 Revisjonsplikt .....	952
<b>Personinntekt – toppskatt .....</b>	<b>924</b>	2 Krav til revisor .....	954
1 Hvem er pliktig til å svare toppskatt	924	3 Revisors underskrift mangler .....	955
2 Grunnlaget for toppskatt .....	925	4 Inhabilitet som revisor .....	955
3 Fribehold .....	925	5 Revisors plikter og ansvar.....	955
<b>Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng .....</b>	<b>926</b>	6 Nummererte brev .....	955
1 Generelt.....	926	7 Innberetning til Finanstilsynet .....	956
2 Hvem er avgiftspliktig .....	926	<b>Reindrifft .....</b>	<b>956</b>
3 EØS-avtalen art. 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 og ny Rådsforordning (EF) 883/2004 med tillegg og sosialkonvensjoner .....	928	1 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt .....	956
4 Trygdeavgift.....	932	2 Revisjonsplikt .....	956
5 Pensjonspoeng .....	934	3 Næringsoppgave .....	956
6 Etterfølgende forandring av pensjonsgivende inntekt .....	934	4 Skattestedet .....	956
<b>Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år .....</b>	<b>934</b>	5 Formue.....	956
1 Generelt.....	934	6 Tidfesting av inntekter og kostnader	957
2 Hva er åndsverk .....	935	7 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk) .....	957
3 Patentert oppfinnelse .....	935	8 Gjennomsnittsligning .....	962
4 Hvem som er opphavsmann.....	936	9 Avviklings- og omstillingsfond for reineiere (reineierfond) .....	963
5 Vilkår for fordeling .....	936	10 Reindrifftsfradrag .....	966
6 Frist for krav om fordeling .....	936	<b>Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser .....</b>	<b>967</b>
7 Gjennomføring av fordelingen.....	936	1 Generelt om fradrag og arbeidsgivers dekning av reisekostnader .....	967
8 Ny fordeling senere år .....	936	2 Klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise .....	968
<b>Prisbelønninger .....</b>	<b>937</b>	3 Grensen mellom yrkesreise og besøksreise .....	975
1 Hovedregel .....	937	4 Grensen mellom yrkesopphold og pendleropphold .....	975
2 Unntak .....	937	5 Eksempler (alfabetisk sortert).....	976
3 Eksempler fra praksis.....	937	<b>Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser) .....</b>	<b>979</b>
4 Premier i amatørkonkurranser.....	938	1 Generelt.....	979
<b>Realisasjonsbegrepet .....</b>	<b>938</b>	2 Fradrag for arbeidsreise .....	979
1 Hva behandles i dette emnet .....	938	3 Minsteavstand .....	983
2 Begrepsbruk .....	938	4 Beregning av reiseavstand .....	983
3 Hva realisasjon omfatter .....	939	5 Fastsetting av antall reiser .....	985
4 Skattefrie transaksjoner.....	943	6 Bunnfradrag.....	985
5 Når er realisasjon gjennomført .....	943	7 Fradrag i tillegg til avstandsfradraget, faktiske kostnader til fergereise og bompassering .....	986
<b>Rederiselskaper .....</b>	<b>945</b>	8 Totimersregelen .....	987
1 Generelt.....	945	9 Forholdet til minstefradraget.....	989
2 Ligningen .....	946	10 Kontantgodtgjørelse, refusjon og fri transport .....	989
3 Formelle regler.....	946	11 Flere kommuner.....	990
4 Beskatning av aksjonærene.....	946	<b>Reklameinntekter/-kostnader .....</b>	<b>990</b>
5 Inntreden og uttreden.....	946	1 Generelt.....	990
<b>Regnskap – foretak med bokføringsplikt.....</b>	<b>947</b>	2 Avgrensning av reklame mot gave/ representasjon .....	991
1 Begrepsbruk.....	947		
2 Bokføringsplikt .....	947		
3 Bokføringspålegg og tvangsmulkt ..	949		
<b>Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt .....</b>	<b>950</b>		
1 Begrepsbruk.....	950		
2 Årsregnskapsplikt .....	950		

<b>Renteinntekter</b> .....	<b>991</b>	4 Bokføringsplikt .....	1022
1 Inntekt .....	991	5 Overgang fra bruttoligning til nettoligning .....	1022
2 Hva er renter .....	992	6 Etablering av sameie ved innskudd av formuesobjekt .....	1022
3 Inntektens størrelse .....	993	7 Uttak fra sameie .....	1022
4 Ekstra skatt av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til selskaper .	993	8 Realisasjon av andel i et sameie .....	1022
5 Tidfesting .....	995	9 Sameiets oppløsning og avvikling ..	1022
6 Hvem skattlegges renter hos .....	996	10 Innberetningsplikt for boligsameie.	1023
7 Skattestedet .....	997	11 Overgangsregler ved overgang fra nettoligning til bruttoligning per 1. januar 2006 .....	1023
8 Opplysningsplikt .....	997	<b>Samvirkeforetak</b> .....	<b>1024</b>
<b>Renter av gjeld</b> .....	<b>998</b>	1 Generelt .....	1024
1 Fradrag i formue .....	998	2 Hvilke samvirkeforetak som omfattes av begrepet samvirkeforetak i sktl. § 2-2 (1) bokstav d .....	1024
2 Fradrag i inntekt .....	998	3 Ligningssted .....	1025
3 Tidfesting av inntektsfradrag .....	1000	4 Skattested .....	1025
4 Flere kommuner .....	1001	5 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt .....	1025
5 Spesifikasjon .....	1001	6 Revisjonsplikt .....	1025
6 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)	1002	7 Næringsoppgave .....	1025
<b>Representasjon</b> .....	<b>1009</b>	8 Formue i samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 (1) bokstav d .....	1025
1 Fradragsrett .....	1009	9 Inntekt i samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 (1) bokstav d .....	1026
2 Fordelsbeskatning av forretningsforbindelsen .....	1009	10 Etterbetaling (bonus) i samvirkeforetak .....	1027
3 Beskatning av egne ansatte .....	1010	11 Skattlegging av andelseiere/ medlemmer .....	1030
4 Lønnsinnberetning/ arbeidsgiveravgift .....	1011	<b>Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør</b> .....	<b>1031</b>
5 Utland .....	1011	1 Generelt .....	1031
6 Avgrensning av representasjon mot fradragsberettigede kostnader .....	1011	2 Endringer i de faktiske forhold .....	1031
7 Fradrag for lønnskostnader mv. ....	1012	3 Anvendelsen av skattelovgivningen	1032
8 Regnskapsføring/bilag .....	1013	4 Formelle regler .....	1033
<b>Rettigheter i fast eiendom</b> .....	<b>1013</b>	<b>Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister</b> .....	<b>1034</b>
1 Inndeling av rettigheter .....	1013	1 Generelt om selvangivelsesplikten .	1034
2 Formuen .....	1014	2 Hvem omfattes av selvangivelsesplikten .....	1034
3 Inntekt/fradrag .....	1016	3 Selvangivelsestyper .....	1035
4 Tidfesting av inntekt og kostnad ..	1018	4 Oppfyllelse av selvangivelsesplikten	1035
5 Skattestedet .....	1018	5 Rett til å levere selvangivelse .....	1036
6 Betinget skattefritak .....	1018	6 Hvem som er ansvarlig for å oppfylle selvangivelsesplikten .....	1036
7 Overgangsregler .....	1018	7 Underskrift på selvangivelsen og selskapsoppgaven .....	1037
<b>Samboere</b> .....	<b>1019</b>	8 Hvor skal selvangivelse leveres .....	1037
1 Generelt .....	1019	9 Frist for levering av selvangivelse ...	1037
2 Bedrift som eies av en eller begge av samboerne .....	1019	10 Selskapsoppgave .....	1038
3 Barns formue og inntekt .....	1019	11 Andre skjema .....	1038
4 Klasse 2 for enslig forsørger .....	1019	12 Ektefeller .....	1038
5 Foreldrefradrag .....	1019		
6 Rentekostnader .....	1019		
7 Andel i boligselskap .....	1020		
8 Betinget skattefritak .....	1020		
9 Merkestnader ved å bo utenfor hjemmet .....	1020		
10 Bosted .....	1020		
11 Gjenlevende samboer i uskiftet bo .	1020		
<b>Sameie – ligning etter bruttometoden</b> .....	<b>1020</b>		
1 Generelt .....	1020		
2 Ligning etter bruttometoden .....	1021		
3 Flere kommuner .....	1022		

13	Nærmere om fristen .....	1038	3	Utbetalinger fra kursteder, institusjoner mv.....	1087
14	Utsettelse .....	1038	4	Utbetaling av lønn/ utgiftsgodtgjørelse fra skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner .....	1087
<b>Selvangivelse mv. – skjønns ligning ved manglende og mangelfull selvangivelse mv. ....</b>		<b>1039</b>	<b>Skattestedet .....</b>		
1	Manglende selvangivelse mv. ....	1039	1	Innledning .....	1088
2	Manglende selskapsoppgave .....	1041	2	Hovedregel .....	1088
3	Hva er gyldig selvangivelse .....	1041	3	Stedbunden skattlegging .....	1090
4	Mangelfull selvangivelse .....	1041	4	Spesialbestemmelser om stedbunden skattlegging.....	1092
<b>Sjøfolk .....</b>		<b>1045</b>	5	Fordelingstvist .....	1093
1	Sjøfolk bosatt i Norge .....	1045	<b>Skogbruk .....</b>		
2	Diverse spørsmål .....	1046	1	Generelt.....	1094
3	Særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag) .....	1048	2	Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt .....	1094
4	Formelle regler .....	1053	3	Revisjonsplikt .....	1094
5	Skattested .....	1053	4	Næringsoppgave mv. ....	1094
6	Sjøfolk bosatt i utlandet .....	1053	5	Selskapsoppgave og deltakeroppgave .....	1095
<b>Skadeserstatning .....</b>		<b>1054</b>	6	Kostprisoppgave.....	1095
1	Formue.....	1054	7	Skattestedet .....	1095
2	Inntekt.....	1054	8	Formue.....	1096
3	Minstefradrag .....	1060	9	Spesielle forhold knyttet til fastsetting av skogverdien.....	1097
4	Innberetning av erstatningsutbetalinger.....	1060	10	Tidfesting av inntekter og kostnader	1098
5	Frdrag for betaleren .....	1060	11	Gevinst ved realisasjon mv. ....	1099
6	Inntekt hos skadevolder .....	1061	12	Ekspropriasjon .....	1100
7	Tidfesting av inntekter og kostnader	1061	13	Skattlegging av skogoppgjør ved jordskifte.....	1101
8	Barns erstatning .....	1061	14	Salg av driftsmidler.....	1101
<b>Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne .....</b>		<b>1062</b>	15	Gjennomsnittsligning .....	1101
1	Mottakere av uførepensjon eller visse behovsprøvde ytelser.....	1062	16	Opphør av gjennomsnittsligning....	1103
2	Overgangsregler til endringer i pensjonsskattereglene .....	1066	17	Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk) .....	1104
3	Vilkår ved liten skatteevne etter sktl. § 17-4 .....	1066	<b>Sluttvederlag .....</b>		
4	Maskinell skatteberegning.....	1069	1	Generelt.....	1112
<b>Skattefradrag for pensjonsinntekt ....</b>		<b>1070</b>	2	Gjeldende regler .....	1112
1	Generelt.....	1070	<b>Sokkelarbeidere .....</b>		
2	Vilkår for skattefradraget .....	1070	1	Generelt.....	1114
3	Beregning av skattefradraget .....	1071	2	Personer bosatt i Norge .....	1114
<b>Skattefrie institusjoner mv. ....</b>		<b>1076</b>	<b>Stipend .....</b>		
1	Hvilke institusjoner mv. som er skattefrie .....	1076	1	Hovedregel .....	1116
2	Omfanget av skattefritaket .....	1076	2	Forskningsstipend .....	1117
3	Vilkåret for skattefrihet: «ikke erverv til formål».....	1077	3	Idrettsstipend .....	1117
4	Økonomisk virksomhet, herunder utleie av fast eiendom .....	1083	4	Kunstnere .....	1117
5	Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt .....	1086	5	Reisestipend.....	1117
6	Revisjonsplikt .....	1086	6	Utdanningsstipend .....	1117
7	Selvangivelsesplikt .....	1087	7	Avskrivning/ettergivelse av utdanningslån .....	1118
<b>Skattefrie kontantytelser i arbeidsforhold .....</b>		<b>1087</b>	8	Frdrag for kostnader .....	1118
1	Generelt.....	1087	9	Minstefradrag .....	1118
2	Utbetaling av mindre beløp.....	1087	10	Tidfesting av inntekt og fradrag....	1118
			11	Skattested .....	1118

<b>Stortingsrepresentanter mv. ....</b>	<b>1118</b>	6	Kostnadens størrelse som vilkår for fradrag .....	1143
1 Skattedstedet .....	1118	7	Kostnadenes art – kravet til årsakssammenheng .....	1143
2 Adgang til å frasi seg skattefordeler .....	1119	8	Forholdet til andre særfradrag .....	1145
3 Inntekten .....	1119	9	Utland .....	1145
4 Fradrag .....	1119	10	Fastsetting av særfradragets størrelse .....	1145
<b>Studiereise/kongressdeltagelse mv. ..</b>	<b>1120</b>	11	Hvem som skal ha særfradraget .....	1147
1 Fradragsrett for egne reiser .....	1120	12	Tidfesting av fradraget .....	1147
2 Kostnadsfradragets størrelse .....	1122	13	Underskudd .....	1147
3 Forholdet til minstefradraget .....	1122	14	Flere kommuner .....	1147
4 Opplysninger .....	1122	15	Begrensning av fradrag ved behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen .....	1147
5 Kostnadene dekket av arbeidsgiver .....	1122	16	Kostnader til opphold i alders- eller sykehjem .....	1150
6 Kostnader dekket av leverandør mv. ....	1123	17	Kostnader til helsereiser .....	1150
<b>Svalbard .....</b>	<b>1123</b>	18	Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet) .....	1151
1 Generelt .....	1123		<b>Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne .....</b>	<b>1155</b>
2 Fysiske personer skattepliktig som bosatt på Svalbard etter svbsktl. § 2-1 .....	1125	1	Hva som behandles i dette emnet ..	1155
3 Personer med midlertidig opphold på Svalbard .....	1129	2	Nøkkeltall .....	1155
4 Person bosatt på fastlandet eller i utlandet med skatteplikt til Svalbard for formue og inntekt av fast eiendom på Svalbard .....	1130	3	Særfradrag på grunn av sterkt nedsatt ervervsevne (uførhet) .....	1156
5 Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på Svalbard .....	1130	4	Særfradrag for mottaker av lovfestet uførepensjon uten at ervervsevnen er nedsatt med minst 2/3 .....	1157
6 Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på fastlandet eller i utlandet, men med begrenset skatteplikt til Svalbard .....	1131	5	Særfradrag på grunn av lettere nedsatt ervervsevne .....	1157
7 Beskatningen på Svalbard .....	1131	6	Flere kommuner .....	1158
8 Forenklet fellesoppgjør .....	1137	7	Underskudd .....	1158
9 Skattesatser .....	1138	8	Utland .....	1158
10 Selvangivelse .....	1138	9	Innberetning .....	1158
11 Lønnsoppgaveplikt .....	1139		<b>Tap .....</b>	<b>1158</b>
12 Arbeidsgiveravgift .....	1139	1	Forholdet mellom kostnader, tap og underskudd .....	1158
<b>Særfradrag – enslig forsørger .....</b>	<b>1140</b>	2	Tap i virksomhet .....	1159
1 Ny bestemmelse i sktl. § 6-80 om særfradrag for enslige forsørgere ..	1140	3	Tap utenfor virksomhet .....	1161
2 Hvem som har krav på fradraget ..	1140	4	Gave og gaveelement ved gavesalg ..	1163
3 Tidsrom for rett til særfradraget ..	1140	5	Utland .....	1163
4 Fradragets størrelse .....	1140	6	Spesielt om tap ved deltakelse i pyramideorganisasjoner .....	1163
5 Innberetning fra NAV .....	1140	7	Tap på innløsning av enkeltaksjer ..	1163
<b>Særfradrag – sykdom eller svakhet ..</b>	<b>1141</b>	8	Inndragning .....	1163
1 Generelt om oppheving av bestemmelsen om særfradrag for store sykdomskostnader .....	1141	9	Skattesubjekt .....	1163
2 Begrensning av fradragsformål fra og med inntektsåret 2012 .....	1141	10	Tilknytning til virksomhet .....	1163
3 Nedtrapping av særfradraget for inntektsårene 2013 og 2014. ....	1141	11	Tap av skattepliktig inntekt .....	1167
4 Fradrag etter overgangsregelen for kostnader som ikke omfattes av § 2 i forskrift 30. mars nr 270, generelt 2012 .....	1141	12	Størrelsen av tapet .....	1167
5 Varig sykdom eller annen varig svakhet .....	1142	13	Tidfesting .....	1167
		14	Flere kommuner .....	1168

<b>Taushetsplikt</b> .....	<b>1168</b>	<b>Tilleggsskatt</b> .....	<b>1200</b>
1 Generelt.....	1168	1 Generelt.....	1200
2 Hvem har taushetsplikt .....	1169	2 Overgangsregler .....	1200
3 Brudd på taushetsplikten .....	1169	3 Villkår for bruk av tilleggsskatt .....	1200
4 Taushetserklæring .....	1169	4 Beregningsgrunnlag for tilleggsskatt	1211
5 Hvilke opplysninger taushetsplikten omfatter .....	1169	5 Sats .....	1215
6 Hvem taushetsplikten gjelder overfor .....	1169	6 Skjerpet tilleggsskatt .....	1215
<b>Tidfesting – allment</b> .....	<b>1180</b>	7 Formelle regler .....	1217
1 Oversikt .....	1180	8 Renter .....	1218
2 Inntektsperioden .....	1180	9 Arbeidsgiveravgift.....	1218
<b>Tidfesting – kontantprinsippet</b> .....	<b>1180</b>	10 Forholdet til EMK .....	1218
1 Generelt.....	1180	<b>Tilsidesettelse</b> .....	<b>1223</b>
2 Området for kontantprinsippet.....	1181	1 Generelt.....	1223
3 Kontantprinsippet innhold .....	1183	2 Klarlegging av det/de faktiske forhold – lignl. § 8-1 nr. 1 .....	1223
<b>Tidfesting – realisasjonsprinsippet</b> ..	<b>1185</b>	3 Gjennomføringen .....	1224
1 Innledning .....	1185	4 Fravikelse ved riktig bruk av skattereglene på det/de faktiske forhold – subsumsjon (gruppe 1)...	1224
2 Inntektsperioden .....	1185	5 Ulovfestet gjennomskjæring (gruppe 2).....	1228
3 Anvendelsesområdet for realisasjonsprinsippet .....	1185	6 Bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 14-90 (gruppe 3) .....	1234
4 Tidfesting av løpende inntekter etter realisasjonsprinsippet .....	1187	7 Tilsidesettelse etter sktl. § 13-1 (Interessefellesskap) (gruppe 4)....	1236
5 Tidfesting av kostnader etter realisasjonsprinsippet .....	1189	8 Oppgaveplikt.....	1240
6 Tap .....	1191	9 Dokumentasjonsplikt.....	1240
7 Erverv av formuesobjekt .....	1191	<b>Tilskudd – offentlige tilskudd</b> .....	<b>1240</b>
8 Gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekt .....	1191	1 Hva behandles i dette emnet .....	1240
9 Uttak av varer og tjenester .....	1193	2 Oversikt over offentlige tilskudd ....	1240
10 Uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde .....	1193	3 Nærmere om ulike former for tilskudd (alfabetisk ordnet) .....	1241
11 Særregler for foretak med årsregnskapsplikt .....	1193	4 Betingede tilskudd.....	1242
<b>Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser</b> .....	<b>1194</b>	5 Tidfesting av inntekt.....	1242
1 Generelt.....	1194	<b>Tomt</b> .....	<b>1243</b>
2 Virkning for tilbakebetaleren .....	1195	1 Formuen.....	1243
3 Virkning for arbeidsgiver.....	1196	2 Løpende avkastning.....	1243
<b>Tilfeldige gevinster/inntekter</b> .....	<b>1196</b>	3 Realisasjon .....	1243
1 Innledning .....	1196	4 Betinget skattefritak.....	1247
2 Tilfeldige gevinster som er skattefrie uavhengig av beløpsgrense .....	1197	5 Uttak av tomt.....	1247
3 Mindre gevinster ved spill, konkurranser og lotterier o.l. ....	1197	6 Skattestedet .....	1247
4 Inntekter/gevinster som er fullt ut skattepliktige .....	1197	<b>Transaksjonskostnader mv.</b> .....	<b>1247</b>
5 Særlig om pyramidespill.....	1198	1 Generelt.....	1247
6 Særlig om pokerspill .....	1198	2 Kostnader som verken kan fradragsføres direkte eller aktiveres	1248
7 Særlig om avkastning av hobbyvirksomhet .....	1199	3 Behandling hos kjøper .....	1248
8 Særlig om hage- og naturprodukter	1199	4 Behandling hos selger .....	1249
9 Særlig om dusør .....	1199	5 Tilordning til riktig skattesubjekt...	1249
10 Fradragsrett .....	1199	<b>Trygdeytelser mv.</b> .....	<b>1250</b>
11 Vedlegg til selvangivelsen .....	1199	1 Skattepliktige ytelser .....	1250
		2 Skattefrie ytelser .....	1250
		3 Pensjoner til utenlandsboende .....	1251
		4 Etterbetaling av pensjoner.....	1251
		5 Tilbakebetaling mv. av trygdeytelse	1251
		<b>Ugildhet (inhabilitet)</b> .....	<b>1251</b>
		1 Ugildhetsgrunner .....	1251

2	Hvem avgjør spørsmålet om ugildhet .....	1252	8	Kostnadene .....	1272
3	Følger av ugildhet.....	1252	9	Tidfesting .....	1272
<b>Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv. .... 1253</b>			10 Arbeidsgivers dekning av skolegang for arbeidstakers ektefelle og barn ..1272		
1	Inntekt som har tilknytning til straffbare forhold.....	1253	11	Arbeidsgivers fradragsrett .....	1272
2	Fradrag for bestikkelse og vederlag for urettmessig motytelse .....	1253	12	Tilbakebetaling .....	1272
3	Tilbakebetaling/inndragning .....	1254	<b>Utgangsverdi .....</b> 1272		
4	Straffegebyr og bøter .....	1254	1	Hva menes med utgangsverdi.....	1272
<b>Underholdsbidrag .....</b> 1254			2	Realisasjon, herunder salg, ekspropriasjon mv. ....	1273
1	Innledning .....	1254	3	Skadet formuesobjekt .....	1275
2	Formue .....	1254	4	Interessefellesskap .....	1275
3	Inntekt, mottatt bidrag .....	1255	5	Gave, salg til underpris .....	1276
4	Fradrag, betalt bidrag .....	1256	6	Flere objekter overdratt under ett..	1276
5	Reiseutgifter.....	1257	7	Flere salg til samme kjøper.....	1277
6	Minstefradrag .....	1257	<b>Utgiftsgodtgjørelse .....</b> 1277		
7	Tidfesting .....	1257	1	Generelt.....	1277
8	Flere kommuner.....	1257	2	Inntektsligning av mottakeren .....	1277
9	Tilbakebetaling av underholdsbidrag etter barneloven etter fritak for farskap .....	1257	3	Arbeidsgiveravgift og trekkplikt ....	1280
<b>Underskudd .....</b> 1258			<b>Utland – allment om bosatt/hjemmehørende .....</b> 1280		
1	Generelt.....	1258	1	Generelt.....	1280
2	Overføring av årets underskudd .....	1258	2	Fysiske personer .....	1280
3	Fastsetting av årets underskudd til fremføring .....	1259	3	Selskaper, innretninger mv.....	1288
4	Fremføring av tidligere års underskudd, hovedregel.....	1260	4	Bostedsbekreftelser mv. ....	1289
5	Fremføring av underskudd, begrensning av retten til underskuddsfremføring.....	1260	<b>Utland – allment om skatteavtaler ...</b> 1290		
6	Tilbakeføring av underskudd .....	1264	1	Spørsmål om skatteplikt til Norge – fremgangsmåten .....	1290
7	Skogbruk .....	1265	2	Folketrygd .....	1290
8	Hvem kan underskuddet føres til fradrag hos .....	1265	3	Hvilke plikter er regulert ved skatteavtalene .....	1290
9	Varsel .....	1266	4	Den nordiske skatteavtalen (NSA) som eksempel.....	1291
10	Klage .....	1266	5	Skatteavtalens virkeområde .....	1291
11	Beregning av tilleggsatt ved underskudd .....	1266	6	Formue/inntekt .....	1292
<b>Utdanning – tilskudd og kostnader ...</b> 1267			7	Skatteavtaler mellom Norge og andre stater .....	1292
1	Generelt.....	1267	8	Oversikt over metode for unngåelse av dobbeltbeskatning i skatteavtalene .....	1301
2	Fradragsrett for kostnader til utdanning for å fortsette i samme stilling.....	1267	<b>Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment) .....</b> 1305		
3	Fradragsrett for kostnader vedrørende doktor-/lisensiatgrad ...	1267	1	Generelt.....	1305
4	Fradragsrett for vedlikehold og/eller ajourføring av utdanning.....	1267	2	Spørsmål om skatteplikt til Norge – fremgangsmåten .....	1305
5	Skattyter mottar lønn og/eller andre skattepliktige ytelser for å studere ..	1268	3	Den nordiske skatteavtalen (NSA) som eksempel.....	1305
6	Tilskudd til opplæring og i forbindelse med yrkesrettet attføring .....	1268	4	Hovedregel for person skattepliktig som bosatt/selskap hjemmehørende i Norge .....	1305
7	Arbeidsgiverfinansiert utdanning...	1269	5	Skatlegging av formue og inntekt i utlandet .....	1306
			6	Særlig om virksomhet mv. i utlandet	1307
			7	Særlig om norske deltakere i utenlandske deltakerlignede selskaper mv. ....	1311

8	Deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS)	1314	<b>Utland – bosettelse i Norge en del av året</b>	1359	
9	Særlig om lønnsinntekt opptjent i utlandet	1318	1	Personer bosatt i Norge deler av inntektsåret	1359
10	Særlig om studenter	1325	2	Formue	1360
11	Særlig om styrehonorar i utenlandsk selskap	1326	3	Bruttoinntekter	1360
12	Særlig om pensjon, livrente mv. utbetalt fra utlandet	1326	4	Kostnader	1360
13	Særlig om fast eiendom	1326	5	Klassefastsetting/særfradrag/skattefradrag for pensjonsinntekt	1361
14	Særlig om løsøre som befinner seg i utlandet	1328	<b>Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting</b>	1362	
15	Særlig om renteinntekter	1328	1	Innledning	1362
16	Særlig om royaltyinntekt	1329	2	Beskatning av aksjegevinster ved utflytting	1362
17	Særlig om aksjer i utenlandske selskaper	1329	<b>Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet</b>	1368	
18	Særlig om norsk andelshaver i utenlandsk verdipapirfond	1330	1	Generelt	1368
19	Skatlegging av aksjegevinster mv. ved utflytting	1331	2	Skattemessig bosted	1369
20	Fradragsregler	1331	3	Person skattemessig bosatt i Norge	1369
<b>Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet</b>			4	Person skattemessig bosatt i utlandet	1371
1	Spørsmål om skatteplikt til Norge – fremgangsmåten	1332	5	Person skattemessig bosatt i Norge bare en del av året	1372
2	Den nordiske skatteavtalen (NSA) som eksempel	1333	6	Skattesatser	1372
3	Begrenset skatteplikt (bosatt/hjemmehørende i utlandet)	1333	7	Trygdeavgift	1372
4	Virksomhet mv. i Norge	1334	8	Skattested	1373
5	Særlig om utenlandske deltakere i deltakerlignede selskaper	1335	<b>Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt</b>	1373	
6	Særlig om virksomhet i internasjonal skips- og luftfart	1338	1	Innledning	1373
7	Særlig om virksomhet mv. på kontinentalsokkelen	1338	2	Standardfradrag	1373
8	Lønnet arbeid her i riket	1339	3	Forholdet mellom standardfradrag og fradrag for merkostnader ved overnatting utenfor hjemmet	1375
9	Særregler for visse lønnsinntekter	1342	4	Særskilt fradragsrett for person bosatt innenfor EØS-området som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge	1378
10	Utenlandske artister og sportsutøvere	1344	<b>Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning</b>	1380	
11	Vederlag, herunder pensjon, til utenlandske direktører, styremedlemmer o.l.	1345	1	Innledning	1380
12	Sykepenger, foreldrepenger og dagpenger	1345	2	Fordelingsmetoden (unntaksmetoden)	1381
13	Pensjon og livrente	1346	3	Den alternative fordelingsmetoden	1382
14	Fast eiendom i Norge	1347	4	Kreditmetoden, allment	1386
15	Løsøre som befinner seg i Norge	1348	5	Kreditmetoden, skattepliktig utbytte fra utenlandsk selskap hvor norsk aksjeselskap eier minst 10 %	1397
16	Renter og royalties	1349	6	Fradrag i inntekt for utenlandsk skatt	1402
17	Aksjer i norske selskaper	1349	7	Skatteavtalenes satser for kildeskatt på aksjeutbytte fra utenlandsk selskap	1402
18	Fradrag	1356	<b>Utland – utflytting av selskap fra Norge</b>	1405	
19	Formelle regler for utlendinger	1357	1	Beskatning på selskapsnivå	1405
20	Skattested	1359			
21	Sentral ligning	1359			

2 Beskatning av aksjonærene.....	1407	<b>Valutagevinst/-tap .....</b>	<b>1433</b>
<b>Utland – uttak fra norsk</b>		1 Sammenslåingsprinsippet .....	1433
<b>beskatningsområde .....</b>	<b>1408</b>	2 Valutagevinst og -tap på fordringer	
1 Innledning .....	1408	og gjeld .....	1434
2 Hvem som omfattes av		3 Tidfesting av valutagevinst/-tap .....	1435
uttaksskatteplikten .....	1410	<b>Varebeholdning .....</b>	<b>1438</b>
3 Objekter som omfattes av		1 Hva er varebeholdning.....	1438
uttaksskatteplikten .....	1410	2 Formue.....	1439
4 Begivenheter som utløser		3 Inntekt.....	1439
beskatning.....	1412	4 Dokumentasjon av varebeholdning	1440
5 Fradrag for tap .....	1414	5 Dødsfall .....	1440
6 Tidspunkt for inntekts-/		<b>Varsel .....</b>	<b>1441</b>
fradragsføring .....	1415	1 Varsel under ordinær	
7 Gevinst-/tapsberegningen .....	1415	ligningsbehandling .....	1441
8 Utsettelse med avregning og		2 Varsel om endringssak .....	1442
betaling av skatt ved uttak fra norsk		3 Summarisk endring .....	1442
beskatningsområde før 15. mai		4 Varsel om tilleggsskatt .....	1443
2012 .....	1417	5 Varsel om spesiell undersøkelse.....	1443
9 Utsettelse med innbetaling av skatt		6 Hvem skal varsles .....	1443
ved uttak fra norsk		7 Varselets form, innhold mv. ....	1444
beskatningsområde fra og med 15.		8 Svarfrist .....	1444
mai 2012 .....	1418	<b>Vedlikehold .....</b>	<b>1445</b>
10 Bortfall av retten til utsatt		1 Hovedregel .....	1445
beskatning ved uttak fra norsk		2 Formuesobjektets art .....	1445
beskatningsområde .....	1418	3 Nærmere om bruken av formues-	
11 Eiendelen/forpliktelsen tas inn igjen		objektene .....	1445
i norsk beskatningsområde .....	1419	4 Hva er vedlikehold .....	1446
12 Bortfall av skatt etter fem år ved		5 Skillet vedlikehold/påkostning .....	1446
uttak fra norsk beskatningsområde		6 Skillet vedlikehold/utskifting av	
før 15. mai 2012.....	1420	selvstendig formuesobjekt .....	1448
13 Reduksjon av beregnet skatt ved		7 Skillet vedlikehold/nytt objekt .....	1449
uttak fra norsk beskatningsområde		8 Fradragets størrelse .....	1450
før 15. mai 2012.....	1420	9 Tidfesting av kostnader .....	1451
14 Fradrag i norsk skatt for gevinstskatt		10 Stedet for kostnadsfradrag .....	1451
betalt i utlandet .....	1420	11 Bolig og fritidseiendommer brukt av	
15 Fradrag for skatt betalt i utlandet for		eieren.....	1451
latent gevinst ved inntak til norsk		<b>Velferdstiltak .....</b>	<b>1451</b>
beskatningsområde .....	1421	1 Inntektsbeskatning av mottakeren .	1451
16 Tilbakeføring av underskudd .....	1422	2 Diverse spørsmål (alfabetisk	
17 Oppgaveplikt.....	1423	ordnet) .....	1453
<b>Uttak av formuesobjekter og/eller</b>		3 Fradragsrett for arbeidsgiveren.....	1456
<b>tjenester .....</b>	<b>1423</b>	4 Lønnsinnberetning .....	1456
1 Innledning .....	1423	<b>Verdipapirer .....</b>	<b>1456</b>
2 Vilkår for uttaksbeskatning .....	1424	1 Oversikt .....	1456
3 Verdsetting av uttatt formuesobjekt/		2 Formuesligningen.....	1457
tjeneste .....	1429	3 Inntekt.....	1458
4 Hvem skal uttaksbeskattes .....	1430	4 Fradragsrett for kostnader.....	1460
5 Tidfesting av inntekt.....	1431	<b>Verdipapirfond .....</b>	<b>1460</b>
6 Tapsfradrag .....	1431	1 Om verdipapirfond .....	1460
7 Behandling av uttak som ikke er		2 Formue.....	1462
skattepliktig.....	1432	3 Inntektsbeskatning av andelshavere	1462
8 Bokføring.....	1432	4 Beskatning av verdipapirfond .....	1462
9 Den skattemessige behandlingen		5 Forvaltningsselskapers	
hos mottakeren av formuesobjektet/		innberetningsplikt.....	1463
tjenesten .....	1432		
10 Arveavgift .....	1433		



<b>Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg) .....</b>	<b>1463</b>	2 Andre lover .....	1472
1 Generelt.....	1463	3 Begrepet virksomhet .....	1473
2 Generelt om behandling av gevinst/tap ved utlån og tilbakelevering av verdipapirer .....	1464	4 Når anses en virksomhet påbegynt	1482
3 Verdipapirlån uten gevinstbeskatning ved utlånet eller ved innfrielsen av lånet .....	1464	5 Når anses en virksomhet for opphørt.....	1482
4 Verdipapirlån hvor vilkårene for å unnta gevinstbeskatning ved utlånet eller innfrielsen ikke er oppfylt .....	1465	6 Hvilke inntekter/fradragposter inngår i virksomhetsinntekten .....	1482
5 FIFO-prinsippet når utlåneren foretar en realisasjon av aksjer i samme selskap som han har utlånte aksjer .....	1467	7 Når anses det å foreligge én eller flere atskilte virksomheter hos en eier .....	1483
6 Beskatning av innlånerens realisasjon av lånte verdipapirer.....	1467	8 Tilordning av virksomhetsinntekt ..	1484
7 Vederlag for lånet (utlånspremien)	1468	<b>Virksomhet - arbeider under utførelse .....</b>	<b>1484</b>
8 Avkastning på utlånte verdipapirer i låneperioden .....	1468	1 Generelt.....	1484
9 Skjermingsfradrag .....	1468	2 Arbeider for egen regning .....	1485
10 Kompensasjon for avkastning på utlånte verdipapirer .....	1468	3 Arbeider for fremmed regning .....	1486
11 Formue.....	1471	4 Garantiansvar/reklamasjonsansvar .	1487
<b>Virksomhet – allment .....</b>	<b>1471</b>	<b>Virksomhet – omdanning/skifte av eierform .....</b>	<b>1487</b>
1 Generelt.....	1471	1 Generelt.....	1487
		2 Hovedregel .....	1488
		3 Skattefri omdanning .....	1489
		<b>Virksomhet – opphør av virksomhet</b>	<b>1496</b>
		1 Generelt.....	1496
		2 Hva regnes som opphør .....	1496
		3 Betydning av opphør av virksomhet	1499

# Innhold satser og registre mv.

Barnetrygdsatser og satser for kontantstøtte for 2012 og 2013.....	1502
Folketrygd – Særfradrag .....	1503
Skatte- og avgiftssatser .....	1504
Nyttige lenker .....	1506
Lov- og forskriftsregister.....	1507
Stikkordregister .....	1520



# Aksjer – aksjebytte

– Sktl. § 11-6, § 11-7, § 11-10, samt § 11-11 (4) og (5).

## 1 Aksjebytter som behandles i dette emnet

Aksjebytte innebærer et bytte av aksjer i et selskap (overdragende selskap) mot aksjer i det selskap som overtar aksjene (overtakende selskap). Ombytting av aksjer i forbindelse med en fusjon eller fisjon anses ikke som aksjebytte. I dette emnet behandles følgende typer aksjebytte og vilkårene for når disse kan gjennomføres uten skattlegging av aksjonærer, jf. sktl. § 11-11 (4)

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

Slike aksjebytter kan på nærmere bestemte vilkår gjennomføres uten beskatning, jf. sktl. § 11-11 (4) og (5). Er vilkårene ikke oppfylt, behandles aksjebyttet som en ordinær realisasjon av aksjer. Om realisasjon av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon».

## 2 Overdragende og overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge

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

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

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

### 3.1 Generelt

Aksjebytte ved overføring av minst 90 % av aksjene i et overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i et overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen stat, kan gjennomføres uten skattlegging av aksjonærene, jf. sktl. § 11-11 (4) første punktum. Det overtakende selskap kan være hjemmehørende i eller utenfor EØS. Hvor det overtakende selskapet er hjemmehørende i lavskatteland, se pkt. 3.3.

For at aksjebytte skal være skattefritt for aksjonærene må transaksjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den stat hvor det overtakende selskapet er hjemmehørende og på vilkår om kontinuitet på aksjonærnivå, jf. sktl. § 11-11 (4) første og fjerde punktum, jf. § 11-7.

### 3.2 Tilleggsvederlag

For at aksjebyttet skal være skattefritt, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i aksjebyttet, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag, jf. sktl. § 11-11 (4) tredje punktum. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i aksjebyttet, regnes i denne sammenhengen bl.a. aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet. Ved skattefritt aksjebytte skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se sktl. § 11-11 (4) fjerde punktum, jf. § 11-7. Om beskatning av tilleggsvederlaget, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.2.

### 3.3 Overtakende selskap hjemmehørende i lavskatteland

Er det overtakende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, kan aksjebytte ikke gjennomføres skattefritt, jf. sktl. § 11-11 (7). Tilsvarende gjelder lavskatteland

innenfor EØS, dersom det overtakende selskapet ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, jf. sktl. § 11-11 (7) annet punktum. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSKD § 10-63. Se også emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 8.2.

### **3.4 Kontinuitet på aksjonærnivå**

Reglene i sktl. § 11-7 om krav til kontinuitet på aksjonærnivå gjelder for aksjebytte hvor det overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge og det overtakende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat, se sktl. § 11-11 (4) fjerde punktum, jf. § 11-7.

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

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

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

### **4.1 Generelt**

Aksjebytte ved overføring av minst 90 % av aksjene i et overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen stat mot aksjer i overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge, kan gjennomføres uten skattlegging av aksjonærene, jf. sktl. § 11-11 (4) annet punktum. Det overdragende selskapet kan være hjemmehørende i eller utenfor EØS. Hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende i lavskatteland, se [pkt. 4.3](#).

For at aksjebyttet skal være skattefritt for aksjonærene må transaksjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i den stat hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende og på vilkår om kontinuitet på aksjonærnivå, jf. sktl. § 11-11 (4) siste punktum, jf. § 11-7. Det er et vilkår at det finnes regler i det overdragende selskaps hjemstat som gir aksjonærer bosatt i denne staten rett til å gjennomføre skattefrie aksjebytter basert på kontinuitet. Dette gjelder uavhengig av om det overdragende selskap har aksjonærer som er hjemmehørende i dette selskapets hjemstat eller om aksjonærer i selskapets hjemstat velger kontinuitet. Se FIN 20. mars 2012 i Utv. 2012/487.

### **4.2 Tilleggsvederlag**

For at aksjebyttet skal være skattefritt, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i aksjebyttet, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag, jf. sktl. § 11-11 (4) tredje punktum. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i aksjebyttet, regnes i denne sammenhengen bl.a. aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet. Ved skattefritt aksjebytte skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler. Om beskatning av tilleggsvederlaget, se emnet «[Fusjon – innenlands](#)», [pkt. 10.5.2](#).

### **4.3 Overdragende selskap hjemmehørende i lavskatteland**

Er det overdragende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, kan aksjebytte ikke gjennomføres skattefritt, jf. sktl. § 11-11 (7). Tilsvarende gjelder lavskatteland innenfor EØS, dersom det overdragende selskapet ikke er reelt etablert og ikke driver reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, jf. sktl. § 11-11 (7) annet punktum. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSKD § 10-63. Se også emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», [pkt. 8.2](#).

#### 4.4 Kontinuitet på aksjonærnivå

Reglene i sktl. § 11-7 om krav til kontinuitet på aksjonærnivå gjelder for aksjebytte hvor det overdragende selskap med begrenset ansvar er hjemmehørende i en annen stat og det overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, se sktl. § 11-11 (4) fjerde punktum jf. § 11-7. Kravet til kontinuitet gjelder kun for aksjeeiere i det overdragende selskapet med skatteplikt til Norge, se FIN 19. august 2011 i Utv. 2011/1216.

For aksjonærene i det overdragende selskapet, skal skatteposisjoner som inngangsverdi og ervervstidspunkt videreføres på vederlagsaksjene, se sktl. § 11-11 (4) fjerde punktum, jf. § 11-7 (4).

### 5 Aksjebytte mellom selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet

#### 5.1 Generelt

Aksjebytte i selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet kan etter sktl. § 11-11 (5) annet punktum, jf. første punktum, gjennomføres uten beskatning av aksjonærene når aksjebyttet gjennomføres etter de prinsippene for skattemessig kontinuitet som gjelder i den staten hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende og etter de prinsippene som framgår av sktl. § 11-7.

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

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

#### 5.2 Overdragende eller overtakende selskap hjemmehørende i lavskatteland

Er det overdragende eller overtakende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, kan aksjebytte ikke gjennomføres skattefritt, jf. sktl. § 11-11 (7). Tilsvarende gjelder lavskatteland innenfor EØS, hvis selskapet eller selskapene ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, jf. sktl. § 11-11 (7) annet punktum. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSKD § 10-63. Se også emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 8.2.

#### 5.3 Kontinuitet på aksjonærnivå

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

På selskapsnivå er det et vilkår at aksjebyttet gjennomføres i samsvar med sktl. § 11-7 (1). Dette innebærer et krav om videreføring av skattemessige verdier og ervervstidspunkter på eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres til det overtakende selskap.

#### 5.4 Tilleggsvederlag

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

# Aksjer – ansattes erverv til underpris

- Sktl. § 5-14 (1) og (2)
- FSFIN § 5-14 A

## 1 Hovedregel

### 1.1 Generelt

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

Hvis aksjene er ervervet på grunnlag av opsjon, tegningsrett eller kjøpekontrakt, vil fordel ved innløsning av denne være skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid, jf. sktl. § 5-14 (3) og emnet «[Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold](#)». En ev. underpris på aksjene vil da ikke være skattepliktig etter reglene om erverv av aksjer til underpris.

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

Om rettspraksis, se

- HRD i Utv. 2000/993 (Rt. 2000/758) (Kruse Smith). (Ansatte betalte kr 10 for aksjer som ved ervervet hadde en beregnet verdi på kr 143. Underprisen (kr 133) var ikke innvunnet ved ervervet, siden de ansatte hadde plikt til å betale tilbake underprisen ved en senere innløsning. De ansatte fikk en vederlagsfri kreditt, ved at de fikk aksjonærrettigheter mot å betale en underpris.)
- HRD i Utv. 2000/1537 (Rt. 2000/1739) (Pre Finans). (Ansatte skulle erverve aksjer finansiert med lån. Aksjene kunne selges når som helst og hovedaksjonærene hadde plikt til å kjøpe dem. Gjelden skulle slettes ved tilbakelevering av aksjene. Aksjegevinsten ble ansett som en fordel vunnet ved arbeid.)
- HRD i Utv. 2010/1295 (Rt. 2010/999) (First Securities ASA). (Tidligere ansatte i et verdipapirforetak stiftet et nytt selskap. I ansettelsesavtalen ble stifterne underlagt en oppsigelsestid på hhv. tre og ett år og en karensklausul. På stiftelsestidspunktet hadde selskapet ingen formell verdi ut over tegningskursen. Den reelle verdien bestod av de inntekter som kunne forventes flere måneder senere, og i en inntektsstrøm som i stor grad ville være avhengig av de ansattes arbeidsinnsats. Verdistingning på aksjene grunnet et forventet oppkjøp noen uker etter stiftelsen var ikke innvunnet på stiftelsestidspunktet. Siden ligningsvedtaket bygget på at fordelene var innvunnet ved ervervet av aksjene, kunne domstolene ikke ta stilling til om aksjegevinsten var skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid.)
- LRD (Gulating) i Utv. 2012/165. (I forbindelse med kapitalforhøyelse i et investeringselskap kjøpte skattyter aksjer til underkurs. Lagmannsrettens flertall kom til at det ikke dreide seg om en fordel vunnet ved arbeid etter sktl. § 5-1, jf. § 5-10.)

Om tidfesting av fordel ved erverv av aksjer til underpris, se [pkt. 3](#).

### 1.2 Realisasjon

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

## 2 Unntak

### 2.1 Skattefritak

Fordel ved at aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) mottas som gave fra arbeidsgiver eller kjøpes til underkurs, kan bli skattefrie inntil visse beløpsgrenser etter reglene om skattefritak for visse naturalytelser, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)»,

pkt. 2. Skattefritaket omfatter bare naturalytelser og gis således ikke anvendelse på tilfeller der ansatte erverver aksjer fra andre mot en refusjon fra arbeidsgiver.

Får skattyter aksjer mv. utover det som er skattefritt etter reglene om gaver i arbeidsforhold, kan den skattepliktige fordel for overskytende verdi 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 salgsv verdi redusert med 20 %, og det den ansatte har betalt for aksjen, se sktl. § 5-14 (1) bokstav a. Reduksjonen i den skattepliktige fordel kan ikke overstige kr 1500 per år for hver person.

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

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

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

### 2.2.2 Nærmere om kravet til en generell ordning

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

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

### 2.2.3 Konsern

Ordningen gjelder også når ansatte i datterselskap erverver aksjer i morselskap i konsern, se sktl. § 5-14 (1) bokstav b. 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 erverv av aksjer i et utenlandsk morselskap.

### 2.2.4 Flere kjøp i året

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

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

### 2.2.5 Ektefeller

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

## 2.3 Fastsetting av salgsv verdi

### 2.3.1 Børsnoterte aksjer

For børsnoterte aksjer vil normalt salgsv verdien være kursv verdien på tidspunktet aksjene erverves, se nedenfor.

### 2.3.2 Ikke-børsnoterte aksjer

Utgangspunktet er at aksjene skal verdsettes til antatt salgsv verdi. Dersom det i tiden rundt ervervstidspunktet har vært foretatt reelt salg av denne type aksjer, vil prisen som er oppnådd ved slikt salg som oftest kunne anses som et mål på omsetningsv verdien. Dersom salgsv verdien ikke med rimelig sikkerhet kan fastsettes på annen måte, settes salgsv verdien



til notering på meglerliste eller aksjens andel av selskapets fulle skattemessige formuesverdi, jf. FSFIN § 5-14-1.

### 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 vært mottatt (kontantprinsippet).

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

### 4 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 – formue

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

### 1 Generelt

#### 1.1 Hovedregel

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

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

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

#### 1.2 Unntak

##### 1.2.1 Andeler i samvirkeforetak

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

##### 1.2.2 Utenlandske aksjonærer

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

### 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 verdipapirregister (VPS), jf. asl. kap. 4, del II og asal. kap. 4, del II. Om hvem som skal anses som eier i spesielle tilfeller, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.1.3.

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

### 3 Fastsetting av formuesverdi

#### 3.1 Andeler i verdipapirfond

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

### 3.2 Egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)

Verdien av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) fastsettes til kursverdien ved inntektsårets utgang (1. januar i ligningsåret). Er kursen på egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) ikke notert eller kjent, fastsettes formuesverdien til antatt salgsv verdi, se sktl. § 4-12 (5).

### 3.3 Børsnoterte aksjer

Aksjer i børsnoterte selskaper verdsettes ved formuesligningen i alminnelighet til kursverdien 1. januar i ligningsåret, se sktl. § 4-12 (1). 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 pkt. 4.4.5.

### 3.4 Aksjer notert på Oslo Axess

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

### 3.5 Aksjer notert på OTC-liste

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

## 4 Fastsetting av formuesverdi for aksjer i ikke-børsnoterte selskap

### 4.1 Generelt

Ligningsmyndighetene skal i forbindelse med ligningen av ikke-børsnoterte aksjeselskap hjemmehørende i Norge, fastsette formuesverdien av aksjene ved inntektsårets utgang. Denne verdien skal som hovedregel brukes ved formuesligningen av aksjonærene det påfølgende inntektsåret, jf. sktl. § 4-12 (2). Dette gjelder også aksjer i selskaper som er fritatt for skatteplikt etter sktl. § 2-32. Aksjeselskapet har plikt til å opplyse om aksjenes formuesverdi, jf. lignl. § 6-11 nr. 1 bokstav c. Ved ligning av et ikke-børsnotert aksjeselskap i stiftelsesåret skal det på vanlig måte fastsettes en aksjev verdi ved utgangen av året til bruk hos aksjonærene ved utgangen av året etter stiftelsesåret, jf. sktl. § 4-13 (1).

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

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

Forretningsverdi (goodwill) skal ikke medregnes.

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

### 4.2 Aksjer i andre ikke-børsnoterte selskaper

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

#### Eksempel

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

år 2. I et slikt tilfelle skal verdien av AS B og AS C per 1. januar år 2 legges til grunn. Dersom endringen i kapitalen er foretatt i AS B eller AS C og det ikke er foretatt relevante endringer i kapitalen i AS A, fastsettes verdien av AS A, AS B og AS C per 1. januar år 1.

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

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

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

### 4.3 Formelle regler

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

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

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

### 4.4 Formuesligning av aksjonærene

#### 4.4.1 Hovedregel, generelt

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

Verdien som skal brukes er som hovedregel aksjenes andel av den skattemessige formuesverdien i selskapet ved inntektsårets begynnelse (1. januar i året forut for ligningsåret), jf. sktl. § 4-12 (2). Er selskapet gått konkurs i løpet av inntektsåret, anses de tidligere aksjonærene ikke å eie aksjer ved inntektsårets utgang. Det samme gjelder om selskapet er oppløst før inntektsårets utgang.

#### 4.4.2 Hovedregel, splitt eller spleis med uendret størrelse av aksjekapitalen

Er aksjene i norske ikke-børsnoterte selskaper splittet eller spleiset i løpet av inntektsåret, uten at aksjekapitalen i selskapet er endret, skal aksjenes andel av formuesverdien i selskapet ved inntektsårets begynnelse legges til grunn ved formuesligningen av aksjonærene ved inntektsårets utgang. Så langt er dette i samsvar med hovedregelen ovenfor, jf. sktl. § 4-12 (2). Imidlertid må aksjonæren fordele denne formuesverdien på det nye antall aksjer han eier i selskapet ved utgangen av inntektsåret, dvs. etter splittingen eller spleisingen, se Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 4.4.1 (side 30/31).

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

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

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

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

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

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

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

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

- Aksjekapitalen i selskapet er forhøyet eller satt ned, og det er foretatt innbetaling til selskapet fra aksjonærene eller utbetaling fra selskapet til aksjonærene. Dette gjelder i utgangspunktet også ved fisjon og fusjon når selskapet ikke er nystiftet. Om nystiftet selskap ved fusjon/fisjon, se [pkt. 4.4.6](#). Om formuesverdien av aksjene i morselskapet i år hvor datterselskap er innfusjonert i morselskapet eller hvor datterselskaper har fusjonert, se [pkt. 4.4.4](#).
- Selskapet har ervervet egne aksjer uten nedskrivning av aksjekapitalen. Dette kan for eksempel være aktuelt ved fusjon av morselskap inn i ett datterselskap hvor datterselskapet ved fusjonen erverver egne aksjer.
- Aksjeselskapet er stiftet i løpet av inntektsåret ved overgang fra enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap, se [pkt. 4.4.7](#).
- Aksjene er strøket fra notering på børs.

Se sktl. § 4-13 (1) og (2).

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

#### 4.4.6 *Nystiftet aksjeselskap, hovedregel*

Er et norsk ikke-børsnotert aksjeselskap stiftet i løpet av inntektsåret, skal verdien av aksjene som hovedregel settes til summen av den enkelte aksjes pålydende beløp og tilhørende andel av overkurs ved stiftelsesårets utgang, jf. sktl. § 4-13 (1). Dette gjelder også når det er foretatt kapitalforhøyelse med innbetaling fra aksjonærene i stiftelsesåret, se FIN 25. juli 2002 i Utv. 2002/1112. Det samme gjelder for aksjeselskaper som er stiftet ved fisjon eller fusjon, se FIN 17. november 2000 i Utv. 2000/1687.

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

#### Eksempel

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

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

#### 4.4.7 Nystiftet aksjeselskap, unntak for aksjeselskap stiftet ved omdanning

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

Regelen i sktl. § 4-13 (1) annet punktum om verdsetting hos aksjonær til andel av formuesverdien i selskapet ved utgangen av inntektsåret, gjelder ikke for aksjer i nystiftet selskap stiftet ved annen type omdanning. Således vil regelen ikke gjelde for selskap som er nystiftet i forbindelse med fisjon eller fusjon. I slike tilfeller fastsettes verdien til summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs etter hovedregelen i sktl. § 4-13 (1) første punktum, se FIN 17. november 2000 i Utv. 2000/1687.

#### 4.5 Formuesverdi for ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper

Ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper verdsettes til aksjenes antatte omsetningsverdi ved inntektsårets utgang (1. januar i ligningsåret), se sktl. § 4-12 (3).

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

Skattyteren kan i medhold av sktl. § 4-12 (3) annet punktum kreve at ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper verdsettes etter sktl. § 4-12 (2), jf. § 4-13, dvs. etter samme regler og verdsetting som for aksjer i ikke-børsnoterte norske selskaper, jf. sktl. § 4-12 (3), se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 5.7.2 side 33. Dette medfører for eksempel at formuesverdien for aksjene skal baseres på selskapets formuesverdier ved inntektsårets inngang og at forretningsverdi (goodwill) ikke skal være med i formuesverdien.

Forutsetningen for verdsetting etter forholdsmessig andel av selskapets samlede formuesverdier, er at skattyteren kan sannsynliggjøre selskapets samlede skattemessige formuesverdi, jf. sktl. § 4-12 (3) annet punktum. Verdsettingen av formuesobjekter i det utenlandske selskapet skal følge de norske skattereglene for slik verdsetting. Om verdsetting av fast eiendom mv. i utlandet, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 13.

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

Skattekontoret som ligner aksjonæren skal foreta verdsettingen, jf. FSFIN § 4-12-5 (2) annet punktum.

## 5 Det elektroniske aksjonærregisteret

### 5.1 Generelt

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

### 5.2 Aksjeoppgave

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

utbytte og opplysninger om hva som er realisert. Denne oppgaven viser ikke skattepliktige beløp.

## 6 Taushetsplikt

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

# Aksjer – realisasjon

- Sktl. § 2-5 (1) bokstav b, § 2-38, § 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.
- Tidligere overgangsregel E til sktl. § 2-38.
- FSVIN § 10-32 og § 10-68.

## 1 Innledning

### 1.1 Hva behandles nedenfor

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

### 1.2 Generelt

I utgangspunktet er

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

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

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

Om fritaksmetoden, se emnet «**Fritaksmetoden**».

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

I den utstrekning gevinst ved realisasjon av aksje mv. er skattepliktig, se nedenfor, skattlegges gevinsten som alminnelig inntekt. Dersom en gevinst ved realisasjonen ville vært skattepliktig, er det som hovedregel fradragsrett for tap i alminnelig inntekt, se sktl. § 10-31 (1) og (2). Eventuell skatteplikt/fradragsrett er uavhengig av hvor lenge skattyter har eid aksjene, og uavhengig av om skattyter har ervervet aksjene ved arv eller om de er eid i eller utenfor virksomhet.

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

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

### 1.3 Fradragsrett for kostnader vedrørende aksjer mv.

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

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

Om fradrag for andre kostnader vedrørende aksjer, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 8.5 og emnet «Verdipapirer», pkt. 4. Om sjablongmessig inntektsføring av 3 % av utdelt utbytte, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.

## 2 Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på aksjer

### 2.1 Personer bosatt i Norge

#### 2.1.1 Hovedregel

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

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

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

#### 2.1.2 Unntak, andel/aksje i boligselskap

Skatteplikt/fradragsrett for gevinst/tap ved realisasjon av aksje mv. etter reglene i sktl. kapittel 10 gjelder ikke ved realisasjon av andel/aksje i boligselskap som nevnt i sktl. § 7-3 (2), se sktl. § 10-30 (1) og emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne». Om gevinstbeskatning på slike andeler/aksjer, se emnet «Bolig – realisasjon».

#### 2.1.3 Unntak, individuell pensjonsavtale etter skatteloven

Det er ikke skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med den tidligere ordningen om IPA eller någjeldende ordning om individuell pensjonsavtale etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning (IPS), se sktl. § 10-30 (3). Se for øvrig emnet «Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)».

#### 2.1.4 Unntak, innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven

Det er ikke skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven, se sktl. § 10-30 (3). Se for øvrig emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon».

#### 2.1.5 Unntak, skatteavtale

Det kan i skatteavtale være særregler som unntar gevinst ved realisasjon av aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i utlandet fra skatteplikt til Norge. I slike tilfeller vil det heller ikke være fradragsrett for tap, jf. sktl. § 9-4 (2). Se for øvrig emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 17.2.3.

### 2.2 Personer bosatt i utlandet

I utgangspunktet er person bosatt i utlandet ikke skattepliktig til Norge for gevinst ved realisasjon av aksjer mv. I visse tilfeller kan likevel utenlandske personlige skattytere være skattepliktige til Norge for gevinst/ha fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer mv., se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet», pkt. 17.2.

### 2.3 Selskap som er eget skattesubjekt og hjemmehørende i Norge

Den formelle hovedregelen i sktl. § 2-2 (6) er at selskaper, innretninger mv. hjemmehørende i Norge har skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, andeler mv. Om hva slags aksjer, andeler mv. dette gjelder, se pkt. 2.1.

For selskaper som omfattes av sktl. § 2-38, er det imidlertid omfattende fritak fra skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksjer mv. (fritaksmetoden), se sktl. § 2-38. I slike

tilfeller er det normalt heller ikke fradragsrett for tap. Om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden».

### 3 Klassifisering av transaksjoner/disposisjoner

#### 3.1 Realisasjon

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

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 nedsetting av aksjekapitalen, herunder likvidasjon av selskapet, se nedenfor. Om kjøp og salg innen konsern, se nedenfor.

#### 3.2 Fusjon/fisjon

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

#### 3.3 Særlig om kjøp og salg innenfor samme eierinteresser

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

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

#### 3.4 Særlig om kjøp og salg av «egne aksjer»

##### 3.4.1 Generelt

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

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

##### 3.4.2 Aksjonærs salg av aksjer til selskapet («egne aksjer»)

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

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

##### 3.4.3 Selskapets salg av «egne aksjer»

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

##### 3.4.4 Særlig om overføring av «egne aksjer» uten vederlag

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



se FIN 8. august 2001 i Utv. 2001/1399. Fritaksmetoden gjelder også ved selskapets uttak av «egne aksjer», jf. sktl. § 2-38 (2) bokstav a.

Om inngangsverdi for aksjonæren, se [pkt. 6.11](#).

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

#### **3.5.1 Innløsning av enkeltaksje**

Innløsning av en eller flere aksjer med tilsvarende nedskrivning av aksjekapitalen, omfattes som hovedregel av de alminnelige reglene om realisasjon, se sktl. § 10-37 (2). Gevinstberegningen vil følge de alminnelige reglene, se nedenfor.

#### **3.5.2 Innløsning eller sletting av selskapets «egne aksjer»**

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

#### **3.5.3 Innløsning av aksjer og nedskrivning av aksjekapitalen uten endring av eierposisjon**

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

#### **3.5.4 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, anses som realisasjon av de likviderte aksjene, jf. sktl. § 10-37 (1). Utbetaling fra selskapet til aksjonærene behandles som vederlag for aksjene ved eventuell gevinstberegning.

#### **3.5.5 Nedskrivning av aksjekapitalen til null med etterfølgende oppskrivning**

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

Om inngangsverdi for aksjonæren, se [pkt. 6.19.4](#).

#### **3.5.6 Innløsning av aksjer som ikke skjer forholdsmessig**

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

#### **Eksempel**

*Et selskap har før innløsningen 90 aksjer, der aksjonærene A, B og C har 30 aksjer hver (m.a.o. 33,33 % hver). Det innløses så 30 aksjer, ved at A innløser 15, B innløser 5 og C innløser 10. A og B får da endret sin eierandel fra 33,33 % til hhv. 25 % for A og 41,67 % for B. C har uendret eierandel, med 33,3 %. Det skal foretas gevinst-/tapsberegning for alle aksjonærene for de aksjene som er realisert, også for C som ikke har fått endret sin eierandel.*

### 3.6 Konkurs

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

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

### 3.7 Opphør av selskapets skatteplikt til Norge

Opphør av selskapets skatteplikt til Norge innebærer at aksjene i selskapet anses å være realisert på det tidspunktet selskapet opphører å være hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 eller etter skatteavtale med den annen stat, jf. sktl. § 10-37 (3). Om beskatning ved opphør av selskapets skatteplikt til Norge, se emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge».

## 4 Hvilke aksjer anses realisert

### 4.1 Generelt om FIFU-prinsippet

Eier skattyteren flere aksjer i samme aksjeklasse i et selskap og bare realiserer noen av aksjene, skal aksjene som er ervervet først som hovedregel anses realisert først, jf. sktl. § 10-36 (først inn først ut – FIFU-prinsippet). Skattyter har som hovedregel ikke adgang til selv å velge hvilke aksjer som skal anses realisert. FIFU-prinsippet gjelder ikke for aksjer overdratt ved gave frem til og med 12. mai 2011, se URD 29. oktober 2010 (Stavanger tingrett) i Utv. 2011/31. For aksjer overdratt ved gave fra og med 13. mai 2011 gjelder FIFU-prinsippet, jf. sktl. § 10-36 (1) annet punktum.

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

Ved opprettelse av flere aksjeklasser kan skattyter velge hvilke aksjer som skal anses å tilhøre den enkelte aksjeklasse. Tilsvarende gjelder hvis noen aksjer innenfor en aksjeklasse skal overføres til en annen aksjeklasse. FIFU-prinsippet gjelder ikke ved slike endringer, se SKD 29. februar 2012 i Utv. 2012/500.

Skattyter må holde rede på ervervstidspunktet for de enkelte aksjene og gi ligningsmyndighetene opplysninger om dette. Kan ikke skattyter dokumentere opplysningene på ligningsmyndighetenes oppfordring, anses aksjer med laveste inngangsverdi realisert først, jf. sktl. § 10-36 (3).

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

Livsforsikringsselskapers og pensjonskassers overføring mellom kundeportefølje og selskapsportefølje av eierandeler og finansielle instrumenter som omfattes av sktl. § 2-38 (2), er fra og med 8. oktober 2012 likestilt med realisasjon, jf. § 9-2 (2) ny bokstav b, se emnet «Realisasjonsbegrepet». For slike foretak skal FIFU-prinsippet gjelde for den enkelte portefølje. Dette gjelder både ved overføringer mellom porteføljer og ved overføringer til tredjeperson som foretas 8. oktober 2012 eller senere, jf. sktl. § 10-36 nytt fjerde ledd.

### 4.3 Ervervstidspunkt ved stiftelse og nyemisjon

Aksjer tegnet ved stiftelse anses ervervet når selskapet er registrert i Foretaksregisteret, jf. asl./asal. § 2-18. Aksjer tegnet ved kapitalforhøyelse i form av nyemisjon vil være ervervet på det tidspunktet kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret, med mindre det følger av generalforsamlingens beslutning at aksjene gir rettigheter på et tidligere tidspunkt, jf. asl./asal. § 10-11.

### 4.4 Ervervstidspunkt for fondsaksjer

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

#### 4.5 Ervervstidspunkt ved skattefri fusjon og fisjon mv.

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

#### 4.6 Aksjer ervervet før 1992

I forhold til FIFU-prinsippet anses alle aksjer ervervet før 1. januar 1992 å være ervervet på samme dag, 1. januar 1992, jf. sktl. § 10-36 (2). Har aksjer ervervet før dette tidspunktet ulik kostpris, står skattyter dermed fritt til å velge hvilke aksjer som skal anses realisert først. Disse aksjene må imidlertid anses realisert før aksjer ervervet etter 1. januar 1992.

### 5 Beregning av skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap

#### 5.1 Generelt

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

Eventuell ubenyttet skjerming som ikke er ført mot utbytte etter sktl. § 10-12, kan føres til fradrag i gevinst, jf. sktl. § 10-31 (1). Ubenyttet skjerming kan ikke etablere eller øke et fradragsberettiget tap. Om beregning av fradrag for skjerming, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6.

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

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

#### 5.2 Begrensning av tapsfradrag

##### 5.2.1 Oppregulert inngangsverdi per 1. januar 1992

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

- regnskapsmessig egenkapital
- godkjent takst

vil skattyter ikke kunne kreve fradrag for den delen av et tap som skyldes oppreguleringen ut over kostpris eller skattemessig formuesverdi per 1. januar 1992, se sktl. § 19-2 (2). Tapsbegrensningen gjelder i forhold til hver enkelt aksje, se HRD i Utv. 2003/235 (Rt. 2003/82).

Hvis bruk av regnskapsmessig egenkapital eller godkjent takst gir tap, og bruk av skattemessig formuesverdi eller historisk kostpris gir gevinst, settes gevinsten til null. Ervervskostnader inngår som en del av inngangsverdien, jf. sktl. § 10-32 (2). Realisasjonskostnader reduserer utgangsverdien.

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

#### Eksempel

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

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

*Aksjene realiseres for kr 60.*

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

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

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

### 5.2.2 Tap ved gavesalg av aksjer

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

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

## 6 Inngangsverdi

### 6.1 Generelt

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

For aksjer som er ervervet i 2005 og tidligere, skal inngangsverdien som utgangspunkt settes til aksjens historiske kostpris tillagt ervervs-kostnader, opp- eller nedregulert med RISK-beløp for det tidsrommet aksjonæren har eid aksjen.

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

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

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

- tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital eller innbetalt overkurs, se [pkt. 6.19](#)
- forhøyelse av aksjekapitalen ved innbetaling og oppskrivning av pålydende som følge av innbetalingen, se [pkt. 6.21](#)
- innløsning av aksjer uten at disse anses realisert i skattemessig sammenheng, se [pkt. 3.5](#) og [pkt. 6.19](#)
- omfordeling av inngangsverdi ved utstedelse av fondsaksjer, fusjon, fisjon, splitt og spleis, jf. sktl. § 10-34 og nedenfor

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

- avregning av negativ saldo etter overgangsreglene i forbindelse med skattereformen av 1992, se [pkt. 6.2.7](#)
- nedskrivning med betinget avsatt gevinst for næringsaksjer etter reglene som gjaldt før 1992

## **6.2 Inngangsverdi for aksjer ervervet i 2005 eller tidligere**

### **6.2.1 Generelt**

For aksjer ervervet i 2005 eller tidligere skal aksjenes inngangsverdi som utgangspunkt settes til aksjens historiske kostpris, opp- eller nedregulert med RISK-beløp for det tidsrommet aksjonæren har eid aksjen, frem til og med den siste RISK-reguleringen som var per 1. januar 2006, jf. overgangsregel til sktl. § 10-12, § 10-30, § 10-31 (1) og (3), samt § 10-32 (2).

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

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

### **6.2.2 Aksje ervervet ved arv og gave**

Om fastsetting av inngangsverdi for aksjer som er ervervet ved arv eller gave i 2005 eller tidligere, se [pkt. 6.9.2](#) og emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», [pkt. 5](#).

### **6.2.3 Aksjer ervervet før 1989**

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

### **6.2.4 Korrigering av inngangsverdien for utbytteutdeling**

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

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

Sktl. § 10-32 (4) hadde tidligere en regel om at inngangsverdien skulle reduseres hvis den som realiserte aksjen hadde mottatt utbytte uten at dette var kommet til fradrag i RISK-beregningen på hans hånd. Denne regelen ble opphevet fra og med 2006. Ved realisasjon fra og med 2006 skal det dermed ikke foretas noen reduksjon av inngangsverdien i slike tilfeller.

### **6.2.5 Uriktig fastsatt RISK-beløp**

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

Reglene om differanse-RISK er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006. Det vil derfor som hovedregel ikke lenger være grunnlag for å endre tidligere fastsatte RISK-beløp ved vedtak om endring av skattepliktig inntekt for tidligere år. Om unntak fra dette, se [pkt. 6.2.6](#).

### 6.2.6 *Endring av selskapets ligning og utbytte for inntektsåret 2005 eller tidligere*

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

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

### 6.2.7 *Aksjer mv. som etter overgangsreglene av 1992 er brukt til avregning av negativ saldo*

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

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

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

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

Konvertering av obligasjon til aksjekapital medfører ikke nedskrivningsplikt.

Se overgangsbestemmelser til sktl. kap. 14.

### 6.2.8 *Sentralt RISK-register*

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

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

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

## 6.3 *Ervervskostnader*

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

Nærmere om behandling av ulike kostnader ved oppkjøp av selskap, se emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)».

#### 6.4 Ufullstendige opplysninger om inngangsverdi

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

#### 6.5 Aksjer ervervet ved kjøp

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

#### 6.6 Aksjer ervervet ved nyttegning

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

Om kostprisen for fondsaksjer (friaksjer), se nedenfor.

#### 6.7 Ansattes aksjer kjøpt til underkurs

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

##### Eksempel

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

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

#### 6.8 Fondsaksje og stamaksje

Inngangsverdien på fondsaksjer settes til en forholdsmessig andel av inngangsverdien til den eller de stamaksjer fondsaksjen knytter seg til, mens inngangsverdien på stamaksjene reduseres tilsvarende, se sktl. § 10-32 (3). Kostprisen fordeles på grunnlag av aksjenes pålydende.

#### 6.9 Aksje ervervet ved arvelgave/gavesalg

##### 6.9.1 Erverv med kontinuitet

For aksjer ervervet ved arv eller gave skal arvingen eller gavemottakeren som hovedregel tre inn i giverens inngangsverdi (skattemessig kontinuitet), jf. sktl. § 10-33. Er denne verdien høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, settes gavemottakers inngangsverdi lik arveavgiftsgrunnlaget, jf. sktl. § 9-7.

Reglene om skattemessig kontinuitet kommer i utgangspunktet bare til anvendelse der både arvelater/giver og arving/gavemottaker er personlige skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge, se nærmere i emnet «[Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave](#)», pkt. 3.

##### 6.9.2 Erverv med diskontinuitet

Skattemessig diskontinuitet innebærer at arving/gavemottaker kan bruke omsetningsverdien på aksjen som sin inngangsverdi. Er omsetningsverdien høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, kan inngangsverdien likevel ikke settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, jf. sktl. § 9-7. Begrensningsregelen i sktl. § 9-7 gjelder ikke ved arv fra avdød ektefelle, da

slik arv ikke er arveavgiftspliktig. For øvrig vil inngangsverdi for gjenlevende ektefelle være avhengig av ektefellens formuesordning, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 5.3.

Skattemessig diskontinuitet gjaldt alltid ved erverv før 1. januar 2006. Disse reglene gjelder også etter 1. januar 2006, der vilkårene for skattemessig kontinuitet ikke er oppfylt, se pkt. 6.9.1. Dette gjelder for eksempel ved arv/gave fra utenlandsk aksjonær uten skatteplikt til Norge, og ved gave fra et selskap.

#### 6.9.3 Begrensning av inngangsverdien til arveavgiftsgrunnlaget etter sktl. § 9-7

Er ervervet arveavgiftspliktig i Norge, kan kostprisen ikke settes høyere enn til den verdien som er lagt til grunn for arveavgiften, jf. sktl. § 9-7. Dette gjelder uavhengig av om arven/gaven omfattes av reglene om skattemessig kontinuitet for aksjer mv. eller om hovedregelen om diskontinuitet ved arv og gave kommer til anvendelse. For aksjer som er ervervet ved arv/gave/gavesalg, der ervervet ikke er arveavgiftspliktig i Norge, gjelder ikke begrensningsregelen i sktl. § 9-7. Om arveavgiftsgrunnlaget for ikke-børsnoterte aksjer, se pkt. 6.9.4 og emnet «Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave».

#### 6.9.4 Spesielt om ikke-børsnoterte aksjer

For ikke-børsnoterte aksjer mottatt som gave med rådighetsovergang fra og med 14. oktober 2008 og for arv fra og med 1. januar 2009, skal verdien som utgangspunkt settes til aksjenes forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi, se arveavgiftsloven § 11 A. For ikke-børsnoterte aksjer med samlet skattemessig formuesverdi på inntil kr 10 mill., kan mottakeren velge å sette den samlede verdien til 60 % av skattemessig formuesverdi. Skattemessig formuesverdi som overstiger kr 10 mill., skal inngå i arveavgiftsgrunnlaget med 100 %.

Verdsettingstidspunktet for aksjene i ikke-børsnoterte selskaper er 1. januar det året rådigheten erverves, men ved verdsettingen skal det tas hensyn til eierstyrte endringer i selskapets kapital, aksjer eller andeler i tidsrommet mellom 1. januar og rådighetservervet, se emnet «Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave», pkt. 4.3.2. Den enkelte arvingsvalg av arveavgiftsgrunnlag på ikke-børsnoterte aksjer er bestemmende for vedkommendes inngangsverdi for aksjen, se FIN 1. desember 1998 i Utv. 1999/705.

Ved gavesalg som er arveavgiftspliktig, blir det ikke beregnet arveavgift i de tilfellene vederlaget minst tilsvarer arveavgiftsgrunnlaget. I slike tilfeller legges vederlaget til grunn som inngangsverdi. Ved slikt gavesalg gjelder tilsvarende begrensning som for gaver, slik at gavemottaker kan velge at skattemessig formuesverdi opp til kr 10 mill. verdsettes til 60 % av skattemessig formuesverdi, mens skattemessig formuesverdi som overstiger kr 10 mill., skal inngå i arveavgiftsgrunnlaget med 100 %, jf. arveavgiftsloven § 11 A.

#### Eksempel på gave

*En gavemottaker får ikke-børsnoterte aksjer med skattemessig formuesverdi på kr 30 mill. og en selskapsandel med skattemessig formuesverdi på kr 5 mill., til sammen kr 35 mill. For de første kr 10 mill. benytter gavemottaker retten til å få rabatt på 40 %. De resterende kr 25 mill. medtas i arveavgiftsgrunnlaget med 100 %. Gavemottakerens samlede arveavgiftsgrunnlag på aksjene og selskapsandelen blir etter rabatten kr 31 mill (kr 35 mill – (kr 10 mill x 40 %)). I dette eksempelet vil mottaker ha utnyttet sitt rabatt-tak og vil ikke få rabatt ved en senere anledning.*

Ved gavesalg skal det først fastsettes et arveavgiftsgrunnlag som om alle aksjene og andelen var overdratt som gave. Deretter skal det gavemottaker betaler trekkes fra, jf. arveavgiftsloven § 15. Arveavgift skal svares av differansen mellom vederlaget og det beregnede arveavgiftsgrunnlaget basert på sum skattemessige formuesverdier av overdratte aksjer og andeler.

#### Eksempel på gavesalg

*Samme eksempel som ovenfor, men i dette tilfellet betaler mottakeren kr 28 mill. til sammen for aksjene og andelen. Hvis aksjene og andelen var gitt fullt ut som gave, ville arveavgiftsgrunnlaget vært kr 31 mill ved fullt utnyttet rabatt. Her betaler skattyter kr 28 mill, og da blir det bare differansen opp til kr 31 mill, dvs. kr 3 mill, som blir grunnlag for beregning av arveavgift.*



*Skattyter har her benyttet rabatt-taket fullt ut. Hadde vedkommende betalt mer enn kr 31 mill, ville ikke rabatt-taket vært fullt utnyttet. Resterende rabatt kunne da trekkes fra ved en senere anledning.*

I eksemplene er det sett bort fra at giverens inngangsverdi kan være lavere enn arveavgiftsgrunnlaget, noe som kunne medført en lavere inngangsverdi hos gavemottaker som følge av kontinuitetsregelen i sktl. § 10-33.

Nærmere om erverv ved arv eller gave med diskontinuitet, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)».

### 6.10 Aksjer ervervet ved konvertering av lån til selskapet

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

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

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

### 6.11 Aksjer ervervet ved overføring av «egne aksjer»

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

Hvis aksjene erverves uten vederlag og fordeles slik at eierforholdet mellom aksjonærene ikke forrykkes, må det skje en omfordeling av inngangsverdien. Hvis aksjene fordeles slik at eierforholdet forrykkes, vil dette medføre utbyttebeskatning. Verdsettingen ved utbytteutdelingen vil danne grunnlag for inngangsverdien. Inngangsverdien blir omsetningsverdien ved ervervet, som normalt vil være identisk med den verdien som legges til grunn ved utbyttebeskatningen.

### 6.12 Aksjer ervervet ved skattefri fusjon

#### 6.12.1 Generelt

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

For aksjonærer som 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 emnet «[Fusjon – innenlands](#)».

#### Eksempel

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

*I det fusjonerte selskapet XY skal A ha 3 aksjer.*

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

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

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

### 6.12.2 Konsernfusjon

Inngangsverdien på vederlagsaksjene ved skattefri konsernfusjon, jf. aksjelovene § 13-2 (2), skal settes lik inngangsverdien på de innløste aksjene i det overdragende selskapet. Vederlagsaksjene skal ikke i tillegg tilordnes en del av inngangsverdien til stamaksjene i morselskapet. Stamaksjene ved fondsemisjonen beholder derfor sin opprinnelige inngangsverdi.

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

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

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

## 6.13 Aksjer ervervet ved skattefri fisjon

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

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

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

### Eksempel (hvor det skjer en fullstendig fisjon)

*A eier 4 aksjer i selskap X.*

*Inngangsverdien på aksjene er hhv.*

*2 aksjer à kr 5 (ervervet i 1993)*

*2 aksjer à kr 20 (ervervet i 1995)*

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

### Eksempel hvor fisjonen skjer ved nedsetting av pålydende i det overdragende selskapet

*A eier 4 aksjer i selskap X.*

*Inngangsverdien på aksjene er hhv.*

*– 2 aksjer à kr 5 (ervervet i 1993)*

*– 2 aksjer à kr 20 (ervervet i 1995)*

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

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

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

*Inngangsverdien på aksjene i selskap Y blir hhv.*

*– 1 aksje med 30 % av 2 aksjer à kr 5 = kr 3 (ervervet i 1993)*

*– 1 aksje med 30 % av 2 aksjer à kr 20 = kr 12 (ervervet i 1995)*

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

- 2 aksjer à kr 5 x 70 % = 3,50 per aksje (ervert i 1993)
- 2 aksjer à kr 20 x 70 % = 14,- per aksje (ervert i 1995)

#### **6.14 Aksjer ervert etter overgangsregel E til sktl. § 2-38**

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

Skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» på vederlagsaksjene vil være det beløpet som ble ansett som «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» på aksjene i det underliggende selskapet på overdragelsestidspunktet. Denne verdien vil kunne avvike fra selskapets regnskapsmessige verdi. En utdeling vil etter omstendighetene kunne anses som tilbakebetaling av aksjekapital, selv om den selskapsrettslig behandles som en utbytteutdeling. Se FIN 22. desember 2006 i Utv. 2006/118 og FIN 28. mars 2006 i 2006/752. Se også [pkt. 6.19](#).

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

#### **6.15 Spleiset aksje**

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

#### **6.16 Splittet aksje**

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

#### **6.17 Aksje ervert ved opsjon**

Om inngangsverdi på aksjer ervert på grunnlag av en opsjon, se emnet «[Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner](#)», [pkt. 7.2](#).

#### **6.18 Aksjer ervert ved omdanning av foretak til aksjeselskap**

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

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

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

Ved skattefri omdanning av annet selskap til aksjeselskap, dvs. deltakerlignet selskap, interkommunalt selskap, samvirkeforetak eller statsforetak, skal samlet inngangsverdi og ervertstidspunkt for aksjer settes lik samlet inngangsverdi og ervertstidspunkt for eierandeler mv. i det overdragende selskap, jf. FFSFIN § 11-20-6 (2). Eventuell utbetaling fra aksjeselskapet til de tidligere eierne i forbindelse med omdanningen, kommer til fradrag i inngangsverdien.

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

Foretas omdanningen ved å overføre det selskapet som skal omdannes til et aksjeselskap som allerede er stiftet uten at det foretas noen kapitalforhøyelse i selskapet, anses

overføringen som et aksjeeiertilskudd. Dette tilskuddet kan ikke tillegges aksjenes inngangsverdi.

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

## 6.19 Kapitalnedsetting

### 6.19.1 Generelt

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

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

### 6.19.2 Innløsning av enkeltaksje(r)

Utbetaling fra selskapet til aksjonærer i forbindelse med hel innløsning av enkeltaksje eller alle aksjer (hel eller delvis likvidasjon), følger reglene om realisasjon av aksjer og ikke reglene om utbytte, jf. sktl. § 10-37 (2).

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

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

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

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

Beregningen kan gjøres på følgende måte:

	Innløsningssum
-	Andel som er skattemessig utbytte
-	Inngangsverdi
=	Urealisert gevinst/tap til omfordeling (differansen mellom inngangsverdi og innbetalt kapital)

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

#### Eksempel 1, omfordeling av urealisert tap ved innløsning uten utbyttebeskatning:

*Innbetalt kapital på aksjene i selskap X er likt fordelt og tilsvarer pålydende kr 200 000, fordelt på 10 aksjer à kr 20 000. A og B eier aksjene i X med 50 % hver. De kjøpte aksjene for kr 25 000 per aksje. Samlet inngangsverdi er med andre ord kr 250 000.*

*A og B innløser hver sin aksje til kr 20 000, slik at selskapet etter innløsningen består av 8 aksjer à kr 20 000, samlet pålydende kr 160 000. Siden eierposisjonene er uendret i det A og B*

fortsatt eier 50 % hver, foreligger det ingen realisasjon. Skattepliktig utbytte per aksje er lik innløsningssum minus innbetalt kapital, dvs. kr 20 000 minus kr 20 000 er lik null.

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

#### Eksempel 2, omfordeling av urealisert tap ved innløsning med utbyttebeskatning:

Som eksempel 1, men her innløses aksjene til en høyere verdi enn innbetalt kapital. Innløsningssummen utgjør kr 30 000 per aksje.

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

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

#### Eksempel 3, omfordeling av urealisert gevinst ved innløsning med utbyttebeskatning:

Som eksempel 1, men inngangsverdien er kr 15 000 per aksje og innløsningssum utgjør kr 30 000 per aksje. Innbetalt kapital er fortsatt kr 20 000 per aksje.

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

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

#### 6.19.3 Delvis nedskrivning av aksjenes pålydende

Delvis nedskrivning av aksjenes pålydende med utbetaling til aksjonærene anses ikke som realisasjon. Den delen av utbetaling som anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, skal redusere aksjenes inngangsverdi. Overskytende del av utbetalingen skal behandles som utbytte. Nærmere om slik kapitalnedsetting, se emnet «Aksjer – utbytte».

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

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

#### Eksempel

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

- Opprinnelig eier*
- A 50 aksjer a kr 5 000 = kr 250 000 (50 %)
  - B 50 aksjer a kr 5 000 = kr 250 000 (50 %)
- Aksjekapitalen skrives ned til kr 0.*

*Etter oppskrivningen eier*

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

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

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

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

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

## 6.20 Tilbakebetaling av overkurs

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

## 6.21 Kapitalforhøyelse

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

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

## 6.22 Tegningsrett

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

Om inngangsverdi på aksjer ervervet ved bruk av kjøpt tegningsrett, se [pkt. 6.6](#).

## 6.23 Inngangsverdi ved innflytting til Norge

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

## 7 Oppregulering av inngangsverdi per 1. januar 1992 etter overgangsreglene

### 7.1 Generelt

Det er gitt overgangsregler som skal sikre at verdistigningen fra skattyters erverv og fram til 1. januar 1992 på aksjer som skattyter kunne ha realisert skattefritt den 31. desember 1991 etter de tidligere reglene i lov 10. desember 1971 om gevinstbeskatning ved salg av aksjer (opphøvet), 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 ovenfor.

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

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

## **7.2 Område for oppreguleringsadgangen**

### **7.2.1 Generelt**

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

### **7.2.2 Aksjer i virksomhet**

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

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

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

### **7.3.1 Norske børsnoterte aksjer**

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

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

### **7.3.2 Aksjer notert på utenlandsk børs**

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

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

### **7.3.3 Andeler i aksje- og obligasjonsfond**

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

### 7.3.4 Egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)

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

### 7.4 Oppregulert verdi for ikke-børsnoterte aksjer

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

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

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

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

### 7.5 Når må skattyter velge

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

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

Såfremt en eller flere av de ovennevnte oppregulerte verdiene tidligere er godkjent, vil skattyter selv om en slik oversikt ikke er levert, likevel kunne kreve en av disse lagt til grunn ved sin gevinstberegning. Forutsetningen er at skattyter sannsynliggjør at han kunne avhendet aksjen skattefritt per 31. desember 1991.

## 8 Tidfesting av gevinst/tap

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

## 9 Skattestedet

Gevinst/tap ved realisasjon av aksjer mv. skatlegges/fradragsføres for personlige skattytere i bostedskommunen. Gevinst/tap på aksjer i stedbunden virksomhet skal imidlertid skatlegges/fradragsføres i næringskommunen. Dette gjelder også for skattytere bosatt/hjemmehørende i utlandet som er skattepliktige etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b.

## 10 Aksjonærens oppgaveplikt ved realisasjon

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

Personlige aksjonærer i selskap der selskapet har levert en formelt riktig utfylt «Aksjonærregisteroppgave» (RF-1086) vil motta skjemaet «Aksjer og egenkapitalbevis» (RF-1088) fra Aksjonærregisteret. Skjemaet viser hvilke opplysninger som er registrert



om aksjene med forslag til beregning av skjermingsfradrag, skattepliktig utbytte og skattepliktig gevinst. Aksjonæren skal bare returnere «Aksjer og egenkapitalbevis» (RF-1088) dersom han gjør endringer i skjemaet.

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

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

# Aksjer – utbytte

- Sktl. § 2-38, § 4-51, samt § 10-10 til § 10-13.
- FSFIN § 10-11.

## 1 Innledning

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

Om skatteplikt for utbytte fra selskap hjemmehørende i utlandet til norsk aksjonær, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 17.2. Om unngåelse av dobbeltbeskatning i slike tilfeller, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

Om skatteplikt for utbytte fra selskap hjemmehørende i Norge til utenlandsk aksjonær, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», pkt. 17.3.

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

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

Om utdeling fra deltakerlignede selskaper, se emnet «[Deltakerlignet selskap – utdeling](#)».

## 2 Prinsipper for skattlegging av utbytte

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

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

## 3 Innvinning av aksjeutbytte

### 3.1 Betydning av innvinningstidspunktet

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

### 3.2 Når aksjeutbytte innvinnes

Aksjeutbytte som besluttes utdelt av generalforsamlingen, innvinnes normalt på tidspunktet for generalforsamlingens vedtak. Dette gjelder som utgangspunkt selv om generalforsamlingen senere omgjør vedtaket, for eksempel fordi utbyttet er ulovlig etter selskapsrettslige regler. Om unntak, se pkt. 3.3.

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

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

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

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

### 3.3 Tilbakebetaling av utdelt utbytte

Hvis en beslutning om utdeling av utbytte omgjøres som følge av at den første beslutningen er ulovlig, anses utbyttet ikke innvunnet hvis mottakeren har plikt til å betale det ulovlige utbyttet tilbake, og omgjøring og tilbakebetaling skjer snarest etter at feilen oppdages. Var aksjonæren i god tro på utdelingstidspunktet, jf. aksjelovene § 3-7 (1), eller bygger beslutningen om utbytte på feilaktige forutsetninger, må tilbakebetalingen tillegges virkning hvis den skjer senest innen utgangen av det året vedtaket om utdeling er fattet. I alle tilfeller forutsettes det at rettingen ikke er foranlediget av ligningsmyndighetenes kontrolltiltak.

Hvor utbytte tilbakebetales eller inndras som følge av kreditorsvik mv. er utbyttet ikke endelig innvunnet. Det samme gjelder der midlene inndras av konkursboet/kreditorfellesskapet, uavhengig av om det er reist straffesak. En forutsetning for at utbyttet ikke skal anses innvunnet, er at tilbakebetaling faktisk skjer.

Hvor tilbakebetaling skjer som følge av et rettslig krav fra andre aksjonærer som er blitt forfordelt (fått mindre enn de har krav på) anses heller ikke utbyttet for å være endelig innvunnet.

Om et tilfelle hvor et utbyttevedtak som var lovlig etter aksjelovene, ble omgjort i nytt generalforsamlingsvedtak på bakgrunn av ligningsmyndighetenes varsel om fastsetting av korreksjonsinntekt, se LRD 23. juni 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/1139 (AF Ragnar Evensen AS). (Retten kom til at utbyttet var innvunnet, og at det nye generalforsamlingsvedtaket ikke kunne få virkning for skattleggingen).

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

### 3.4 Tilbakebetalt utbytte som er skattlagt

Blir en utbytteutdeling tilbakeført til selskapet, for eksempel fordi den er ulovlig uten at tilbakebetalingen hindrer at utbyttet er innvunnet, skal aksjonæren ved en senere utdeling ikke skattlegges for det beløpet som han tidligere er skattlagt for.

### 3.5 Utbyttet blir ikke utbetalt på grunn av betalingsvanskeligheter

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

Skattepliktig del av utbyttet skal tidfestes i vedtaksåret. Skattlagt utbytte som ikke er mottatt kan imidlertid fradragsføres når kravet på utbytte anses tapt, jf. sktl. § 9-4, jf. § 9-3 (1) bokstav c nr. 3. Se Finansministerens brev til Stortinget 28. august 2009.

### 4 Ubenyttet godtgjørelse fra 2005 eller tidligere

Godtgjørelsesfradrag som er opptjent i 2005 eller tidligere under den tidligere godtgjørelsesmetoden og som ikke er kommet til fradrag i utlignet skatt av alminnelig inntekt, kan fremføres til fradrag i skatt av alminnelig inntekt i senere år. Er et års fremførbar godtgjørelse ikke kommet til fradrag i løpet av de ti påfølgende år etter at godtgjørelsen ble opptjent, faller den bort.

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

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

### 5 Fritaksmetoden for aksjeutbytte

For skattytere som er organisert som selskap, innretning og lignende er det omfattende skattefritak for lovlig utbytte på aksjer, andeler mv, jf. sktl. § 2-38. Disse reglene omtales som fritaksmetoden. Om hvilke skattytere som omfattes av fritaksmetoden og hvilke utdelinger som omfattes, se emnet «Fritaksmetoden». Skattytere som omfattes av fritaksmetoden har plikt til å inntektsføre 3 % av utdelt utbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (6), se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.

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

#### 6.1 Oversikt over reglene om skjerming

Utbytte ut over en skjermet normalavkastning er skattepliktig for personlig aksjonær. For hvert år skal det beregnes et skjermingsfradrag som danner grunnlag for hvor stort utbytte personlig aksjonær kan motta uten beskatning. Skjermingsfradraget beregnes for den enkelte aksje/andel. Skjermingsfradraget gis i fastsatt alminnelig inntekt, slik at bare utdelinger/utbytte (avkastning) ut over skjermingsfradraget (normalavkastningen) beskattes hos personlig aksjonær. Årets beregnede skjermingsfradrag kan ikke redusere alminnelig inntekt ut over årets utbytte knyttet til den enkelte aksje. Eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag inngår i neste års skjermingsgrunnlag, jf. sktl. § 10-12 (2). Ubenyttet skjermingsfradrag kan i tillegg framføres til fradrag i senere års utbytte på samme aksje, jf. sktl. § 10-12 (1) fjerde punktum. Nærmere om ubenyttet skjermingsfradrag, se pkt. 6.10.

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

#### 6.2 Hvilke personer mv. omfattes av skjermingsreglene (skattesubjekt)

Følgende skattesubjekter har rett til skjermingsfradrag, jf. sktl. § 10-12 (1) og (3)

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

Personlige aksjonærer som er bosatt i utlandet har som utgangspunkt ikke rett til skjermingsfradrag. Personlige aksjonærer som er bosatt i en annen EØS-stat gis etter søknad

skjermingsfradrag ved endring av skatteberegningen, jf. sktl. § 10-13 (2), se emnet «**Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet**», pkt. 17.3.3.

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

- skatt etter den sats som følger av skatteavtalen med aksjonærens bostedsstat på brutto utbytte
- skatt med 28 % av skattepliktig utbytte etter skjerming

### Eksempel

*En person som har flyttet til Sverige og er bosatt der etter skatteavtalen, eier aksjer i et norsk selskap. Aksjonæren får et brutto utbytte på 100. Skjermingsfradraget for disse aksjene utgjør 25. Skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming er 75, og 28 % skatt av dette beløpet er 21. Skattesatsen i skatteavtalen er 15 % og skattyter kan ikke ilignes høyere skatt enn 15. Skjermingsfradraget faller da bort, og kan ikke fremføres til senere år.*

*Hvis eksemplet endres, slik at skjermingsfradraget i stedet er 50, utgjør skatten etter interne regler 14 (brutto utbytte minus skjermingsfradrag multiplisert med 28 %). Dette beløpet er lavere enn den skatt som ilignes etter skatteavtalen. Hele skjermingen er da utnyttet.*

Ubenyttet skjerming kan føres til fradrag i eventuell gevinst ved realisasjon av aksjen dersom gevinsten er skattepliktig i Norge, jf. sktl. § 10-31 (1) annet punktum.

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

### **6.3 Hvilke utdelinger omfattes av skjermingsmetoden (skatteobjekt)**

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

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

For andelseiere/medlemmer i samvirkeforetak er renter av andelskapital inntil kr 100 per år skattefrie, se FSFIN § 10-11-1. Overstiger renter av andelskapital kr 100 per år, vil hele rentebeløpet og andre utdelinger som er utbytte etter sktl. § 10-11, behandles som skattepliktig aksjeutbytte og gir rett til skjerming. Etterbetalinger (bonus) som nevnt i sktl. § 10-50 (1) og utbetalinger fra medlemskapitalkonti som nevnt i sktl. § 10-50 (5) følger ikke reglene om utbytte, jf. sktl. 10-11 (6). Se for øvrig emnet «**Samvirkeforetak**».

Utdelinger fra obligasjonsfond og stiftelser gir ikke rett til skjermingsfradrag, jf. sktl. § 10-12 (1) siste punktum. Det samme gjelder utdelinger fra boligselskaper som lignes etter sktl. § 7-3, jf. sktl. § 10-1 (2).

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

### **6.4 Skjermingsgrunnlag, generelt**

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

For aksjer ervervet 1. januar 2006 eller senere settes inngangsverdien som hovedregel til det skattyter har betalt for aksjen tillagt anskaffelseskostnader, for eksempel kostnader til mekler. Om fastsetting av aksjenes inngangsverdi, se emnet «**Aksjer – realisasjon**», pkt. 6. For aksjer ervervet 1. januar 2006 eller senere ved arv eller gave gjelder som

hovedregel et kontinuitetsprinsipp. I utgangspunktet trer arving eller gavemottaker inn i arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skatteposisjoner knyttet til aksjen, se nærmere i emnet «Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave».

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

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

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

### 6.5.1 Generelt

For aksjer ervervet før 1. januar 2006 er inngangsverdien fastsatt ved ligningen for inntektsåret 2006. Inngangsverdien per 1. januar 2006 utgjør aksjens/andelens historiske kostpris tillagt akkumulert RISK i eiertiden, til og med den siste RISK-reguleringen per 1. januar 2006, jf. overgangsreglene til sktl. § 10-12, § 10-30, § 10-31 (1) og (3) bokstav d, samt § 10-32 (2). Dette gjelder selv om skjermingsgrunnlaget blir negativt. Det skal imidlertid ikke beregnes skjermingsfradrag av negativt skjermingsgrunnlag, se pkt. 6.8. Om fastsetting av inngangsverdi, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.

### 6.5.2 Aksjer i selskap innenfor EØS

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

### 6.5.3 Korrigerende av skjermingsgrunnlag for utbytteutdeling

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

### 6.5.4 Uriktig fastsatt RISK-beløp

I tilfeller hvor RISK-beløpet er uriktig fastsatt pga. beregnings- eller registreringsfeil, skal en retting av feilen i 2006 eller senere føre til endring av RISK-beløpet fra det tidspunkt som det opprinnelig uriktige reguleringsbeløpet var fastsatt, jf. overgangsregel til sktl. § 10-34. Rettingen får dermed betydning for skjermingsgrunnlaget per 31. desember 2006 og fremover hvis rettingen gjelder fastsatt RISK-beløp i skattyters eiertid. Reglene om differanse-RISK er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006. Det vil derfor ikke lenger være grunnlag for å endre tidligere fastsatte RISK-beløp ved vedtak om endring av skattepliktig inntekt for tidligere år. Om unntak fra dette, se pkt. 6.5.5.

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

Ved endring av selskapets ligning for inntektsåret 2005 eller tidligere som medfører at aksjonærens skattepliktige utbytte endres, kan aksjonæren kreve at aksjens skjermingsgrunnlag oppreguleres med virkning fra 1. januar det år endringsvedtaket treffes. Dette

kan for eksempel være aktuelt når uttaksbeskatning på selskapets hånd for salg av eiendel til aksjonær til underpris og utbyttebeskatning på aksjonærens hånd reverseres, eller når omklassifisering av lån til utbytte blir reversert. Se overgangsregel til sktl. § 10-34 (endningslov 10. desember 2004 nr. 77 om endring i sktl.) og Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 11.

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

### 6.6 Skjermingsgrunnlag for andeler i samvirkeforetak

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

### 6.7 Skjermingsrente

Det er Skattedirektoratet som fastsetter skjermingsrenten etter delegasjon fra Finansdepartementet, jf. FSFIN § 10-12-1 (1). Direktoratet beregner og kunngjør renten for det enkelte inntektsår i januar i året etter inntektsåret, jf. FSFIN § 10-12-1 (2). Skjermingsrenten kunngjøres på [www.skatteetaten.no/aksjer](http://www.skatteetaten.no/aksjer).

### 6.8 Årets skjermingsfradrag

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

### 6.9 Tilordning av skjermingsfradraget

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

### 6.10 Ubenyttet skjermingsfradrag

Ubenyttet skjermingsfradrag for den enkelte aksje foreligger hvis årets skjermingsfradrag overstiger aksjonærens tilfestede utbytte på aksjen for det aktuelle året. Ubenyttet skjermingsfradrag skal da inngå i aksjens skjermingsgrunnlag ved beregningen av neste års skjermingsfradrag, jf. sktl. § 10-12 (2) annet punktum. Som følge av at et beløp tilsvarende skjermingsfradraget ikke er tatt ut av selskapet, blir det dermed neste (og eventuelt følgende) år beregnet skjermingsrente av det ubenyttede skjermingsfradraget.

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

- fremføres til fradrag i senere års utbytte på den samme aksje, jf. sktl. § 10-12 (1) fjerde punktum, eller
- fremføres til fradrag i gevinst ved realisasjon av den samme aksjen, jf. sktl. § 10-31 (1) annet og tredje punktum

Ubenyttet skjermingsfradrag kan derimot ikke etablere eller øke et fradragsberettiget tap på aksjen, jf. sktl. § 10-31 (1) siste punktum.

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

Ubenyttet skjermingsfradrag som ikke er utnyttet senest når aksjen er realisert, faller bort.

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

## 6.11 Eksempler på beregning av skattepliktig utbytte

### Eksempel 1

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

Person A har kjøpt en aksje for kr 10 000.

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

Skjermingsgrunnlag = Inngangsverdi + ubenyttet skjermingsfradrag fra tidligere år

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

### Eksempel 2

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

År 2

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

År 3

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

### Eksempel 3

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

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

Gevinstberegningen blir da slik:

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

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

## 7 Det skatterettslige utbyttebegrepet

### 7.1 Generelt

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

Som utbytte etter skattelovgivningen anses som hovedregel enhver fordel ved hel eller delvis vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær eller deltaker i selskaper som nevnt ovenfor, jf. sktl. § 10-11 (2) første punktum. Det er uten betydning for skatteplikten om utbyttet

- skriver seg fra skattepliktig eller skattefri inntekt
- bare tilfaller enkelte av aksjonærene, eller

- er utdelt i strid med aksjelovene og derfor ikke gir rett til skjermingsfradrag

Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, anses ikke som utbytte, se sktl. § 10-11 (2) annet punktum og pkt. 8. Det samme gjelder for utbetaling i forbindelse med likvidasjon av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

### 7.2 Forholdet til uttaksreglene

Når selskapet deler ut naturalia til aksjonæren eller lar en aksjonær bruke selskapets eien- deler fritt (helt eller delvis), skal selskapet normalt uttaksbeskattes i tillegg til at utdelingen behandles som utbytte hos aksjonæren, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

### 7.3 Overføring til aksjonær mv.

#### 7.3.1 Generelt

Reglene om utbytte gjelder som utgangspunkt bare ved overføringer til aksjonær. Som utbytte til aksjonæren regnes også overføringer fra selskapet til aksjonærens ektefelle (gjelder ikke for meldepliktige samboere) eller til personer som aksjonæren er i slekt med eller i svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante, jf. sktl. 10-11 (2) siste punktum.

Overføring fra aksjeselskapet mv. til andre enn de som er nevnt ovenfor faller som hovedregel utenfor det skattemessige utbyttebegrepet. Selv om verdiene formelt sett



overføres fra selskapet til en som ikke er aksjonær eller nærstående, kan det følge av alminnelige tilordningsregler at utdelingen anses å ha skjedd til aksjonæren. Dette må vurderes konkret. Det kan også være aktuelt å beskatte aksjonæren ut fra ulovfestede omgåelsesregler, se emnet «*Tilsidesettelse*».

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

### 7.3.2 *Utbetaling til panthaver*

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

### 7.3.3 *Gaver til veldedige institusjoner mv.*

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

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

### 7.3.4 *Gaver til nærståendes selskaper mv.*

Ved overføring til selskaper hvor aksjonærene eller dennes nærstående har dominerende innflytelse, kan det ut fra ulovfestede gjennomskjæringsregler være aktuelt å behandle overføringen som om den var skjedd til aksjonæren personlig. Dette kan bl.a. være aktuelt ved generasjonsskifter hvor foreldre ønsker å overføre verdier de eier via sine selskaper til arvingene. Se for eksempel BFU 27/2009 hvor en far ønsket at hans eget heleide aksjeselskap skulle overføre aksjer i et datterselskap vederlagsfritt til et annet aksjeselskap som var heleid av sønnen. Faren ble her utbyttebeskattet, idet det i realiteten var faren som brukte sin aksjonærposisjon til å overføre aksjene vederlagsfritt til sin sønns aksjeselskap, se også SKD 25. februar 2010 i Utv. 2010/321.

## 7.4 *Vederlagsfri overføring*

### 7.4.1 *Generelt*

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

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

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

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

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

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

#### 7.4.2 Gaver vedtatt på generalforsamling

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

#### 7.4.3 «Fordekte» verdioverføringer

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

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

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

Ved omklassifisering av ikke-reell utgiftsgodtgjørelse for aksjonær som arbeider i selskapet, kan selskapet og aksjonærene velge om utdelingen skal anses som lønn eller som utbytte etter sktl. § 10-11. En forutsetning for å velge omklassifisering til lønn, er at lønnen står i forhold til arbeidsinnsatsen. Samme klassifisering må legges til grunn både for selskapet og den aktuelle aksjonæren. Har selskapet flere aksjonærer, må selskapet og hver enkelt aksjonær omforenes om klassifiseringen. Fremsettes det ikke krav om klassifisering eller blir ikke den enkelte aksjonæren og selskapet omforent om en løsning, må det for hver av aksjonærene vurderes om det er arbeidsinnsatsen eller aksjonærposisjonen som har foranlediget utdelingen. I tilfeller der selskapet er tatt under konkursbehandling vil det normalt ikke være aktuelt med noen omforent klassifisering, siden partene har motstridende interesser.

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

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

#### 7.4.4 Inntekstillegg 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, se HRD i Utv. 1974/676 (Rt. 1974/1056). Nærmere om tilordning og klassifisering av slik inntekt, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 4.2.

#### 7.4.5 Transaksjoner som kommer både selskapet og aksjonærene til gode

Transaksjoner som ikke innebærer en klar særfordel for aksjonærene eller disses nærstående, behandles ikke som utbytte. Dette gjelder for eksempel selskapets dekning av kostnader som kommer både selskap og aksjonær til gode, se for eksempel Rt. 2000/2033 (Sunndal Collier). (Saken gjaldt selskapets dekning av kostnader til å foreta finansiell rådgivning «med gjennomføring av strategiske vurderinger og veivalg som selskapets

ledelse, styre og aksjonærer står overfor». Utbyttereglene i aksjeloven av 1976 § 12-4 flg. kom ikke til anvendelse på kravet. Antatt at det bare kan være aktuelt å se et slikt rådgivningshonorar som utbytte dersom rådgivningen må sees som en klar særfordel for de selgende aksjeeierne. I denne saken var det sentrale formålet det mer langsiktige å videreføre selskapsinteressene).

## 7.5 Verdsetting

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

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

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

## 7.6 Kapitalnedsettelse

### 7.6.1 Generelt

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

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

### 7.6.2 Innløsning av aksjer

Utbetaling fra selskapet til aksjonærer i forbindelse med hel innløsning av enkeltaksje, jf. sktl. § 10-37, eller alle aksjer (hel eller delvis likvidasjon), følger reglene om realisasjon av aksjer og ikke reglene om utbytte. Om tilfeller hvor slik innløsning likevel ikke følger reglene for realisasjon, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.19.2 og FIN 26. april 2004 i Utv. 2004/630.

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

## 7.7 Utdeling av aksjer

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

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

### 7.8 *Differensiert forvaltningsgodtgjørelse for andeler i aksjefond*

Differensiert forvaltningsgodtgjørelse, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1776 om differensiering av forvaltningsgodtgjørelsen for verdipapirfondsandeler, innebærer en prosentvis rabatt av den forvaltningsgodtgjørelsen som daglig belastes fondet. Rabatten utbetales i praksis enten kontant eller gjennom tildeling av nye fondsandeler. Slik rabatt knyttet til aksjefond, behandles etter reglene for utbytte og anses som lovlig utdelt.

### 7.9 *Utdeling fra obligasjonsfond*

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

### 7.10 *Avkastning på fondsobligasjoner*

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

### 7.11 *Utdelinger fra boligselskap/boligaksjeselskap*

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

### 7.12 *Utdelinger fra samvirkeforetak*

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

### 7.13 *Konsernbidrag*

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

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

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

### 7.15 *Tilbakebetaling av innskudd som ikke er lån*

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

### 7.16 *Tilleggsvederlag ved fusjon og fisjon*

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

## 8 *Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og innbetalt overkurs*

### 8.1 *Generelt*

Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og overkurs anses ikke som utbytte, se sktl. § 10-11 (2) annet punktum. Tilbakebetalingen skal redusere aksjens inngangsverdi og skjermingsgrunnlag. Dette gjelder selv om aksjenes inngangsverdi er eller blir negativ.

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

Som innbetalt aksjekapital anses ikke kapital som knytter seg til aksjer som er utstedt ved forhøyelse av aksjekapitalen uten nytegning og tilskrivning på aksjer, jf. sktl. § 10-11

(4). Aksjekapitalen skal likevel anses innbetalt hvis kapitalforhøyelsen har skjedd ved hjelp av tidligere innbetalt aksjekapital og/eller overkurs, se [pkt. 8.6](#).

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

## 8.2 Skatteposisjonen knytter seg til den enkelte aksje

Skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs», jf. sktl. § 10-11 (2) annet punktum, knytter seg til den enkelte aksje som er i behold, uavhengig av hvilken aksjonær som innbetalte kapitalen, se HRD i Utv. 1958/194 (Rt. 1957/1239). Det er dermed uten betydning for denne skatteposisjonen om innbetalingen er foretatt av nåværende aksjonær eller en tidligere aksjonær. Det har heller ikke noen betydning for skatteposisjonen hva aksjonæren eventuelt har betalt for aksjen i annenhåndsmarkedet. Skatteposisjonen «innbetalt kapital» kan være ulik for aksjer i samme selskap. En utbetaling fra selskapet kan dermed medføre utbyttebeskatning for noen aksjonærer, mens for andre aksjonærer kan utdelingen klassifiseres som skattefri tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital.

Hvis en aksjonær har aksjer med ulik skattemessig innbetalt kapital innenfor samme aksjeklasse, anses en selskapsmessig utbytteutdeling å knytte seg til samtlige av aksjonærens aksjer innenfor den enkelte aksjeklasse. Utdelingen kan ikke med virkning for beskatningen skjevdeles, slik at utdelingen anses å gjelde de aksjene med høyest skattemessig innbetalt kapital, se for eksempel BFU 32/2008 og BFU 35/2008.

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

## 8.3 Innløsning av aksjer

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

## 8.4 Verdsetting av skatteposisjonen

### 8.4.1 Generelt

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

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

### 8.4.2 Konvertering av fordring til aksjekapital

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

### 8.4.3 Innbetalt aksjekapital og overkurs etter en konsernintern overføring

Skjer en kapitalforhøyelse ved en konsernintern overføring som er gjennomført til regnskapsmessig kontinuitet, vil den balanseførte verdien av innskuddet utgjøre skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs», se FSFIN § 11-21-6 (2). Dette gjelder

også om det er aksjer som overføres, og innbetalt aksjekapital herunder overkurs på disse aksjene, overstiger den balanseførte verdien av aksjeinnskuddet.

#### 8.4.4 *Innbetalt aksjekapital herunder overkurs ved splitt og spleis*

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

#### 8.4.5 *Innbetalt aksjekapital og overkurs etter fusjon og fisjon*

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

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

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

Er aksjer mottatt som vederlag for aksjer som er overført etter overgangsregel E til sktl. § 2-38, jf. lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. XIX Overgangsregler, skal skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» videreføres på vederlagsaksjene i det overtakende selskapet. Dette gjelder også i den grad skatteposisjonen «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» overstiger den regnskapsmessige verdien av innskuddet.

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

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

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

### 8.5 *Avgrensning mot kapital som er opptjent i selskapet*

#### 8.5.1 *Generelt*

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

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

Posten «Innskutt egenkapital» i selskapsregnskapet, jf. rl. § 6-2 (1) C I, kan inneholde både kapital som er innbetalt til selskapet og kapital som er opptjent i selskapet. Dette

gjelder både det beløpet som er ført opp som aksjekapital og det beløpet som er ført opp som overkursfond.

Aksjekapitalen kan foruten direkte innbetalt aksjekapital, bestå av fondsemittert kapital. Den fondsemitterte kapitalen kan skrive seg fra selskapets frie egenkapital, fra overkursfondet, eventuelt fra det tidligere reservefondet. Den delen av den fondsemitterte kapitalen som skriver seg fra hhv. annen egenkapital, overkursfond eller reservefond, kan dels være innbetalt kapital og dels opptjent kapital.

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

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

Posten «Opptjent egenkapital», jf. rl. § 6-2 (1) C II kan også inneholde innbetalt kapital. Det kan gjelde kapital som skriver seg fra reservefondet, eller det kan være kapital som er opptjent etter at kapitalen er skrevet ned uten tilbakebetaling, jf. nedenfor.

#### 8.5.2 Nedsettelse av aksjekapitalen

Hvis aksjekapitalen inneholder både innbetalt aksjekapital og fondsemittert kapital, skal en nedsettelse av aksjekapitalen først anses å gjelde den fondsemitterte kapitalen, jf. sktl. § 10-11 (5). Dersom den fondsemitterte kapitalen bare består av opptjent kapital vil utdeling fra selskapet i forbindelse med nedsettelse av aksjekapital være en vederlagsfri overføring fra selskapet til aksjonær, og følgelig utløse utbyttebeskatning etter sktl. § 10-11 (2). Utbytteskatten rammer bare aksjer som eksisterte på tidspunktet for fondsemisjonen. Se likevel pkt. 7.6.3. Hvis den fondsemitterte kapitalen skriver seg fra en balansepost som inneholder både innbetalt og opptjent kapital, for eksempel overkursfond, kan aksjonæren velge om den fondsemitterte kapitalen skal anses å gjelde innbetalt kapital eller opptjent kapital.

#### 8.5.3 Utdeling fra overkursfond og annen egenkapital

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

### 8.6 Innbetalt kapital gjenvinnes

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

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

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

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

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

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

### 8.8 Tilbakebetaling av andre egenkapitalinnskudd

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

## 9 Tilordning av aksjeutbytte

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

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

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

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

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

## 10 Tidfesting av aksjeutbytte

Om tidfesting av aksjeutbytte, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)», [pkt. 4.5.1](#).

## 11 Aksjonærenes opplysningsplikt

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

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

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

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



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

## 12 Lovlig utbytte

### 12.1 Generelt

Fritaksmetoden og aksjonærmodellen forutsetter at det foreligger et utbytte etter skattelovens regler som er lovlig etter aksjelovens regler. 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 pkt. 12.5

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

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

- formelle regler om når utbytte er lovlig, herunder hvem som kan vedta utbytte, se nedenfor
- maksimalgrenser for utdeling, se nedenfor

### 12.2 Formelle krav til lovlig utbytte

#### 12.2.1 Ordinær utdeling

Utbytte etter aksjelovene kan bare utdeles på grunnlag av godkjent årsregnskap for det siste hele regnskapsår, jf. asl./asal. § 8-1. Dette innebærer at det i 2012 ikke kan vedtas utdeling av utbytte på grunnlag av årsregnskapet for 2010. Det kan heller 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 tingretten etter asl./asal. § 8-4. Andre selskapsorganer kan ikke treffe beslutning om utdeling 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, se FIN 8. november 1994 i Utv. 1994/1434. En utdeling som finner sted før generalforsamlingen vil som utgangspunkt ikke være basert på et godkjent resultatregnskap og vil av den grunn ikke være lovlig. Hvis overføringen har skjedd på betingelse av generalforsamlingens godkjenning, vil utdelingen etter omstendighetene kunne anses som et reelt lån frem til eventuell godkjenning. Hvorvidt dette skal legges til grunn må vurderes konkret, hvor det legges vekt på de momentene som er nevnt i emnet «Lån fra arbeidsgiver/egget selskap», pkt. 5.1.

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

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 % av balansesummen, må utdelingen følge fremgangsmåten for nedsetting av aksjekapital i asl./asal. § 12-4 og § 12-6, jf. asl./asal. § 8-1 (2).

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

Utbyttet skal utbetales innen 6 mnd. etter at det er besluttet, jf. asl./asal. § 8-3 (3). Det er ikke av avgjørende betydning (heller ikke skatterettslig) om utbyttet faktisk blir utbetalt til aksjonær. Aksjonærens krav på utbetaling av lovlig besluttet utbytte må betraktes som en vanlig fordring.

Om formelle krav til innkalling og gjennomføring av generalforsamlingen, se aksjelovene kap. 5. Blant annet skal det føres protokoll for generalforsamlingen, jf. asl./asal. § 5-16.

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

### 12.2.2 Tilleggsutdelinger

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

## 12.3 Maksimalgrense for lovlig utdeling

### 12.3.1 Utbyttebeløpet

I utgangspunktet er det vedtatt 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, innenfor 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.

### 12.3.2 Begrensning av utbytte, generelt

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

- udekket underskudd fra tidligere år
- balanseført forskning og utvikling, goodwill og netto utsatt skattefordel
- den samlede pålydende verdien av eventuelle egne aksjer som selskapet har ervervet til eie eller pant i tidligere regnskapsår. I ervervsåret skal hele vederlaget, ikke bare pålydende, gå til fradrag
- kreditt og sikkerhetsstillelse etter asl./asal. § 8-7 til § 8-9 som etter disse bestemmelsene skal ligge innenfor rammen av fri egenkapital
- den delen av årsoverskuddet som etter lov og vedtekter skal avsettes til bundet fond eller ikke kan utdeles som utbytte

Selv om selskapet har negativt årsresultat, vil selskapet likevel kunne dele ut utbytte hvis selskapet har tilstrekkelig «annen egenkapital».

Utbytte fra datterselskap til morselskap som bokføres hos morselskapet i avsetningsåret, kan tas med ved vurderingen av utbyttegrunnlaget i morselskapet for samme år. (Skattemessig skal utbyttet først tas til inntekt i morselskapet når det foreligger generalforsamlingsbeslutning, se for øvrig emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet», pkt. 4.5.1).

Konsernbidrag regnes å være overført i siste avsluttede regnskapsår selv om generalforsamlingen formelt godkjenner konsernbidraget året etter. Ved beregningen av hva som lovlig kan avsettes til utbytte, kan mottatt konsernbidrag derfor medregnes som inntekt i siste avsluttede regnskapsår.

Med «annen egenkapital» etter aksjelovene § 8-1, menes «annen egenkapital» slik dette fremkommer i det godkjente årsregnskapet for siste avsluttede regnskapsår. Aksjonærlån som tilbakebetales før utbytteutdeling på grunnlag av dette regnskapsåret, øker ikke dette årets ramme for utbytteutdeling, se LRD 12. desember 2007 (Borgarting) i Utv. 2008/52. Nedsettelse av overkursfond ved overføring til annen egenkapital regnskapsføres som annen egenkapital per 31. desember i siste regnskapsår selv om kreditorfristen ikke er utløpt på dette tidspunktet. Det er en forutsetning at kreditorfristen er utløpt og overføringen til annen egenkapital er foretatt før generalforsamlingen vedtar utbytteutdelingen.

Kapitalforhøyelser som er foretatt etter avslutningen av regnskapsåret, og som derfor ikke fremgår av det godkjente årsregnskapet, skal ikke regnes med ved beregningen av hva som kan deles ut som utbytte, se HRD i Utv. 2011/1503 (Rt. 2011/1473).

### 12.3.3 Begrensning av utbytte, forhold til egenkapitalen

Selskapet kan ikke dele ut utbytte dersom egenkapitalen er mindre enn 10 % av balansen. Dersom den er over 10 % før utbytteavsetning, kan utbytte utdeles inntil egenkapitalen bringes ned til denne grensen. Det er egenkapitalen på balansedagen for siste godkjente årsregnskap som skal legges til grunn.

Dersom selskapet selger eller avvikler pant i egne aksjer mellom balansedagen og generalforsamlingens vedtak om utbytteutdelingen, innebærer det ingen økning av den frie egenkapitalen.

Aksjonærlån som avregnes i utbytte skal ikke redusere den frie egenkapitalen ved beregning av hvor stort utbytte som kan utdeles, jf. aksjelovene § 8-1 (5). Dette forutsetter avtale mellom selskap og aksjonær om direkte avregning mellom lånebeløpet og utbytte, og gjelder bare for den del av lånet som avregnes.

Skal selskapet foreta utdeling utover begrensningen i forhold til egenkapitalen, jf. aksjelovene § 8-1, må selskapet følge reglene for aksjekapitalnedsettelse.

### 12.3.4 Begrensning av utbytte, god regnskapsskikk

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.

### 12.3.5 Begrensning av utbytte, forholdet til andre disponeringer

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
- 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

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

Nedskrivning og reversering av tidligere nedskrivninger etter rl. § 5-3 (3) påvirker årsresultatet, jf. rl. § 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 vedtektsfestede bundne fond
+/-	Årets endring i fond for vurderingsforskjeller
-	UB Balanseført forskning og utvikling
-	UB Balanseført goodwill
-	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 asl./asal § 8-1 (1)
	Total egenkapital per 31.12. før disponering av årsresultatet
+/-	Årsresultat

-	10 % av balansesummen
=	Maks utbytte etter asl./asal § 8-1 (2)

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

Eksempel på beregning av maksimalt utbytte

<i>Balanse 31. desember (før eventuell utbytteavsetning):</i>	
<i>Eiendeler:</i>	
<i>Forskning og utviklingskostnader</i>	100
<i>Goodwill</i>	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

+ Årsresultat (udisponert overskudd)	300
= Sum egenkapital før utdeling	750
- 10 % av balansesummen	125
Maksimalt utbytte etter annet ledd	625

Maksimalt utbytte som kan utdeles er 200, dvs. det laveste av de to beløpene som er beregnet ovenfor.

### 12.3.6 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. Dette 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 positive forskjeller 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 positive forskjeller 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 tilfredsstillter kravene til balanseføring. Forutsatt at vilkårene for balanseføring er oppfylt, vil utsatt skattefordel som knytter seg til negativ differanse vedrørende bygningen utgjøre 28 (100 x 28 %). 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 fordelene.

#### 12.3.7 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.

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 normalt, på grunn av lang reverseringstid, ikke utlignes i utsatt skatt, men skal i sin helhet oppføres i balansen som eiendel.

#### 12.4 Utdeling i forbindelse med kapitalnedsetting

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

Beslutning om nedsetting av aksjekapitalen treffes av generalforsamlingen, jf. asl/asal § 12-1. Hvis nedsettingsbeløpet skal deles ut til aksjonærene, kan slik beslutning bare treffes etter forslag fra styret eller med styrets samtykke, jf. asl/asal § 12-1 (2) siste punktum. Om styrets forslag, se asl/asal § 12-3.

I følge asl/asal § 12-1 (2) skal beslutningen angi nedsettingsbeløpet og hva det skal brukes til. Det skal også angis om nedsettingen skal gjennomføres ved innløsning av enkeltaksjer eller ved nedsetting av aksjenes pålydende. Skal det utdeles et større beløp enn nedsettingsbeløpet, skal generalforsamlingens beslutning angi dette høyere beløpet og hvordan dette skal dekkes, jf. asl/asal § 12-1 (3).

En beslutning om kapitalnedsetting kan ikke gjelde større beløp enn at det etter nedsettingen er full dekning for den gjenværende aksjekapitalen og selskapets bundne egenkapital, jf. asl/asal § 12-2 (2). Ved beregningen av beløpet skal balansen for siste regnskapsår legges til grunn. Skjer kapitalnedsettelsen før det er fastsatt balanse for siste regnskapsår, skal beregningen skje på grunnlag av en mellombalanse som er utarbeidet og revidert etter reglene for årsregnskap, og med en balansedag som ikke ligger lenger tilbake

i tid enn seks måneder før dagen for generalforsamlingens beslutning. I samsvar med forsiktig og god forretningskikk skal det likevel tas tilbørlig hensyn til hendelser som måtte være inntruffet etter balansedagen og tap som må forventes å ville inntreffe. Revisor skal bekrefte at det etter nedsettingen vil være full dekning for selskapets bundne egenkapital.

## **12.5 Utdeling som ikke er utbytte etter aksjeloven, krav til lovlig utdeling**

### **12.5.1 Generelt**

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

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

### **12.5.2 Krav til fremgangsmåte ved overføringer som ikke følger aksjelovens regler for utbytte**

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

Kapitalnedsetting, kreditt og sikkerhetsstillelse etter aksjelovene kan bare skje på grunnlag av godkjent årsregnskap for det siste regnskapsår, jf. asl./asal. § 12-2 (2) og § 8-7.

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

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

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

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

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

Selv om det ved gjennomføringen av utdelingen av utbytte skulle forekomme avvik fra de formelle reglene i aksjelovene, vil utdelingen etter omstendighetene likevel kunne gi rett til skjermingsfradrag, dersom brudd på kravene fremstår som mindre vesentlige. Hvordan grensen skal trekkes for hva som regnes for vesentlig eller ikke, må bero på en konkret helhetsvurdering. For eksempel vil ikke manglende registrering av melding til Foretaksregisteret før utdeling til aksjonær i forbindelse med en kapitalnedsetting uten videre medføre at utdelingen anses ulovlig etter sktl. § 10-12 (1) annet punktum, se også FIN 9. april 2003 i Utv. 2003/796, SKD 6. februar 2004 i Utv. 2004/232 og SKD 22. februar 2006 Utv. 2006/983. Normalt vil brudd på sentrale elementer i den selskapsrettslige reguleringen anses som «vesentlig», så som begrensninger i hva som kan utdeles i utbytte, samt at utbytte må være besluttet av kompetent organ. Se for eksempel HRD i Utv. 2011/1503 (Rt. 2011/1473). (Det var en vesentlig feil at utbytte var utdelt uten å følge fremgangsmåten i aksjeloven § 12-4 og § 12-6 om kreditorvarsel, selv om det i dette

tilfellet var åpenbart at et kreditorvarsel ikke ville stanset utbytteutdelingen.) Er det foretatt en utdeling som overstiger hva som lovlig kan utdeles etter aksjelovene, gir bare den lovlige delen rett til skjerming.

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

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

### 12.7 Særlig om selskaper stiftet i utlandet

Selskaper stiftet i utlandet, men hjemmehørende i Norge, må følge de selskapsrettslige reglene i stiftelseslandet. Se også emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)» og emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)».

### 13 Utbytte fra utenlandske selskaper til norske aksjonærer

Om skatteplikt for utbytte fra selskap hjemmehørende i utlandet til norsk aksjonær, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 17.2. Om unngåelse av dobbeltbeskatning i slike tilfeller, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», pkt. 4 og pkt. 5.

### 14 Utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer

Om utlendingers aksjeutbytte fra norske selskaper, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)».

### 15 Selskapenes kontrolloppgaver vedrørende aksjonærene

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

### 16 Endring av ligning

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

### 17 Gevinst eller tap ved realisasjon av aksjer

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

# Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave

- Sktl. § 9-7, § 10-33, § 10-46 jf. § 10-33.
- Arveavgiftsloven § 11 A.

## 1 Generelt

For personlige skattytere gjelder skattemessig kontinuitet ved arv og gaveoverføring av aksjer mv., se sktl. § 10-33. Om hvilke objekter som omfattes, se sktl. § 10-10, jf. § 2-2 (1) og emnet «[Aksjer – utbytte](#)», pkt. 6.3. Videre gjelder reglene for andeler i deltakerlignede selskaper, se sktl. § 10-46, jf. § 10-33. Reglene gjelder når både giver/arvelater og mottaker er personlig skattyter som har alminnelig skatteplikt til Norge.

Reglene om skattemessig kontinuitet innebærer at arving eller gavemottaker som hovedregel skal tre inn i arvelaters/givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet fradrag for skjerming og øvrige skatteposisjoner tilknyttet aksjen eller andelen. For inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget gjelder dette i den utstrekning verdien er lavere



enn den verdi som er lagt til grunn ved en eventuell fastsetting av arveavgiftsgrunnlag, jf. sktl. § 9-7.

Reglene om skattemessig kontinuitet for aksjer og andeler som overføres mellom personlige skattytere, er særregler som skiller seg fra det diskontinuitetsprinsipp som ellers gjelder for erverv ved arv og gave, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 5 og emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.6.

Generelt om inngangsverdi og skjermingsgrunnlag, se emnet «Aksjer – realisasjon» og emnet «Aksjer – utbytte».

Om anvendelsesområdet for reglene om skjerming etter deltakermodellen, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling».

## 2 Skatteposisjoner som omfattes av kontinuitetsreglene

Alle skatteposisjoner knyttet til aksjen eller andelen skal videreføres med skattemessig kontinuitet for arvingen/gavemottakeren. Foruten inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget, vil dette gjelde ervervstidspunktet hvor dette får betydning for gevinstbeskatning av aksjer, jf. emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 4. For andeler i deltakerlignede selskaper har ervervstidspunktet som regel ikke noen betydning. For deltakerlignet selskap som realiserer alminnelig gårdsbruk eller skogbruk vil eiertid etter sktl. § 9-13 (1) ikke være en skatteposisjon som omfattes av sktl. § 10-33. Se emnet «Jordbruk – realisasjon», pkt. 11. Som ved andre former for overdragelse skal innbetalt kapital knyttet til aksjene eller andelene også videreføres i disse tilfellene. Arving/gavemottaker som overtar andel i kommandittselskap skal overta arvelaterens/giverens eventuelle underskudd knyttet til andelen, som ikke har kommet til fradrag som følge av fradragsrammen, se emnet «Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere», pkt. 3.5. Det samme gjelder tilleggsbeløp til fradragsrammen som følge av overgangen til nettoligning fra og med inntektsåret 1992, se emnet «Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere», pkt. 5.

## 3 Hvilke personer mv. omfattes av kontinuitetsreglene (skattesubjekt)

### 3.1 Generelt

Reglene om kontinuitet kommer bare til anvendelse hvor både

- giver/arvelater faller inn under reglene om skjerming/reglene om beskatning ved utdeling, og
- gavemottaker/arvingen faller inn under reglene om skjerming/reglene om beskatning ved utdeling.

Hvis både giver/arvelater og gavemottaker/arving faller inn under reglene om skjerming/beskatning ved utdeling, kommer reglene til anvendelse selv om det i det konkrete tilfelle ikke er fastsatt noe skjermingsgrunnlag.

Reglene gjelder ikke hvis giver er et aksjeselskap eller et deltakerlignet selskap. Derimot kan det i slike tilfeller være aktuelt med utbyttebeskatning for personlig aksjonær, se emnet «Aksjer – utbytte», eller beskatning etter reglene om utdeling fra deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling».

Reglene gjelder heller ikke hvor aksjene eller andelene gis bort til et aksjeselskap eller deltakerlignet selskap som eies eller kontrolleres av den som skal tilgodeses.

### 3.2 Dødsbo

Et dødsbo er eget skattesubjekt hvis dødsboet ikke overtas av gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte eller av enearving. Dødsboet vil da være skattesubjekt fra dødsfallstidspunktet og frem til boets opphørstidspunkt, jf. sktl. § 2-2 (1) h nr. 3 og emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 7.1. Dødsboet skal da tre inn i avdødes skatteposisjoner, mens arvingene i forbindelse med overtakelsen av aksjene/andelene fra dødsboet skal tre inn i dødsboets skatteposisjoner.

### 3.3 Gjenlevende ektefelle

For gjenlevende ektefelle gjelder reglene om kontinuitet for aksjer/andeler som anses arvet etter førstavdøde. Hvor avdøde etterlater seg ektefelle vil gjenlevende i en del tilfeller

overta boet i uskifte, mens det i noen tilfeller kan være aktuelt å foreta (sammensatt) skifte. Inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget for gjenlevende ektefelle vil imidlertid alltid bli det samme uavhengig av om gjenlevende sitter i uskifte eller om det har vært foretatt et skifte.

### **3.4 Aksjonærer bosatt i utlandet**

#### **3.4.1 Generelt**

Kontinuitetsreglene gjelder i tilfeller hvor både arvelater/giver og mottaker har alminnelig skatteplikt til Norge. Aksjonær bosatt i utlandet som ikke har alminnelig skatteplikt til Norge, omfattes i utgangspunktet ikke av kontinuitetsregelen i sktl. § 10-33. I slike tilfeller vil inngangsverdien/skjermingsgrunnlaget for arving/gavemottaker være omsetningsverdien på dødsfalls-/gavetidspunktet.

Dersom det skal svares arveavgift, vil inngangsverdien/skjermingsgrunnlaget kunne begrenses av sktl. § 9-7.

#### **3.4.2 Aksjonær bosatt i annen EØS-stat**

Aksjonær bosatt i en annen EØS-stat, har etter søknad krav på fradrag for skjerming etter sktl. § 10-12, se sktl. § 10-13 (2) og emnet «**Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet**», pkt. 17.3.3. Slike aksjonærer som har fått fradrag for skjerming i trukket kildeskatt, omfattes av kontinuitetsreglene i sktl. § 10-33.

Dersom det skal svares arveavgift, vil inngangsverdien/skjermingsgrunnlaget kunne begrenses til den verdi som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen, jf. sktl. § 9-7.

### **3.5 Deltaker bosatt i utlandet**

Kontinuitetsreglene gjelder i tilfeller hvor både arvelater/giver og mottaker er omfattet av deltakermodellen, jf. sktl. § 10-42. Om hvilke utenlandske deltakere som omfattes av deltakermodellen, se emnet «**Deltakerlignet selskap – utdeling**», pkt. 2.2.

## **4 Arveavgiftsgrunnlaget er lavere enn arvelaters/givers inngangsverdi/skjermingsgrunnlag**

### **4.1 Generelt**

Inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget kan ikke settes høyere enn til den bruttoverdi av aksjene eller andelene som er lagt til grunn for arveavgiften (arveavgiftsgrunnlaget eller arveavgiftsverdien), jf. sktl. § 9-7. Nedenfor benyttes begrepet «arveavgiftsgrunnlaget» om den verdi et formuesobjekt skal verdsettes til før fradrag for latent skatt etter arveavgiftsloven § 14 (5). Dette begrepet er synonymt med begrepet «arveavgiftsverdien», slik det er brukt i sktl. § 9-7.

For aksjer som er ervervet ved arv/gave/gavekjøp, der ervervet etter sin art ikke er arveavgiftspliktig i Norge, gjelder ikke begrensningen i sktl. § 9-7.

### **4.2 Børsnoterte aksjer**

Børsnoterte aksjer skal ved arveavgiftsberegningen verdsettes til den antatte salgsværdi (børskursen), jf. arveavgiftsloven § 11.

### **4.3 Ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap**

#### **4.3.1 Generelt**

Ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap verdsettes i utgangspunktet til 100 % av aksjens forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi per 1. januar i det år rådigheten går over, jf. arveavgiftsloven § 11 A (1) og (3).

Den enkelte mottaker kan alternativt velge at formuesverdier, begrenset oppad til kr 10 mill., verdsettes til 60 % av skattemessig formuesverdi (arveavgiftsgrunnlag kr 6 mill). Overskytende verdi inngår i arveavgiftsgrunnlaget med 100 % av skattemessig verdi, jf. arveavgiftsloven § 11 A (2).

Rabatt-taket på kr 10 mill. omfatter det samlede beløpet som vedkommende mottar av ikke-børsnoterte aksjer/andeler, uavhengig av om det er én eller flere givere/arvelatere.

Overstiges rabatt-taket, tilordnes rabatten fra og med 13. mai 2011 den enkelte aksje/andel etter FIFU-prinsippet, jf. sktl. § 10-36. Se for øvrig Prop. 116 LS (2010-2011) kap. 6. FIFU-prinsippet gjelder ikke for aksjer overdratt ved gave frem til og med 12. mai 2011, se URD 29. oktober 2010 (Stavanger tingrett) i Utv. 2011/31.

Aksjer/andeler ervervet før rabatt-taket overstiges, får dermed et arveavgiftsgrunnlag på 60 % av skattemessig formuesverdi, mens aksjer ervervet etter får et arveavgiftsgrunnlag på 100 % av skattemessig formuesverdi. Overstiges rabatt-taket i en og samme overføring, fordeles rabatten forholdsmessig på det antall aksjer/andeler som overføres på dette tidspunktet.

Den enkelte mottakers valg av arveavgiftsgrunnlag på ikke-børsnoterte aksjer er utgangspunkt for begrensningen av inngangsverdien, se FIN 1. desember 1998 i Utv. 1999/705. Det er det laveste beløpet av givers/avelaters inngangsverdi og det valgte arveavgiftsgrunnlaget som vil være mottakers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for aksjen etter sktl. § 10-33, jf. § 9-7. Om inngangsverdi for dødsbo, se pkt. 3.2 og emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

#### 4.3.2 Verdsettingstidspunkt ved eierstyrte endringer i løpet av året

Ved verdsettingen skal det tas hensyn til eierstyrte endringer i selskapets aksjer og kapital som har skjedd i tiden mellom verdsettingstidspunktet (1. januar i det år rådigheten går over) og det faktiske tidspunktet for rådighetservervet, jf. arveavgiftsloven § 11A (3) annet punktum. Eierstyrte endringer kan være endring i antall aksjer/andeler uten at det samtidig er foretatt motsvarende endringer i selskapskapital, eller hvor selskapet erverver eller selger egne aksjer. Andre eierstyrte endringer kan være kapitalforhøyelser, kapitalnedsettelser eller endringer knyttet til fusjon/fisjon.

Endringer som skyldes ordinær drift gir ikke grunnlag for avvikende verdsetting etter denne bestemmelsen. Eksempel på endringer som følge av ordinær drift kan være at man oppnår patent som øker aksjenes verdi, eller at eksportbedrift mister markeder pga. økt konkurranse, slik at aksjeverdien dermed reduseres. Er selskapets formuesstilling vesentlig forringet i tiden mellom 1. januar og rådighetservervet, uten at dette skyldes de(n) avgiftspliktige, kan avgiftsnedsettelse vurderes etter søknad, se Rundskriv R-9/92 fra FIN.

#### 4.3.3 Inngangsverdi og skjermingsgrunnlaget inklusive ubenyttet skjerming overstiger arveavgiftsgrunnlaget

I enkelte tilfeller vil inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget, inklusiv ubenyttet skjerming, være høyere enn arveavgiftsgrunnlaget. Inngangsverdien kan ikke settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget. I disse tilfellene kan skattyter velge å videreføre den ubenyttede skjerming og utnytte denne ved fremtidige utbytteutdelinger. I de tilfeller skattyter har valgt å videreføre ubenyttet skjerming må inngangsverdien reduseres tilsvarende. Er skjermingen ubenyttet når aksjene realiseres, kan den ubenyttede skjermingen gå til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt for realisasjonsåret, jf. sktl. § 10-31(1) annet punktum.

## 4.4 Eksempler

### Eksempel 1

*Eksempel 1 illustrerer rabatt-taket i arveavgiftsloven § 11 A (2).*

*En gavemottaker får ikke-børsnoterte aksjer med skattemessig formuesverdi på kr 30 mill. og en selskapsandel med skattemessig formuesverdi på kr 5 mill. For de første kr 10 mill. får gavemottaker rabatt på 40 %. De resterende kr 25 mill. medtas i arveavgiftsgrunnlaget med 100 %. Gavemottakers samlede arveavgiftsgrunnlag på aksjene og selskapsandelen blir etter rabatten kr 31 mill. I dette eksempelet vil mottaker ha utnyttet sitt rabatt-tak og vil ikke få rabatt ved en senere anledning.*

### Eksempel 2

*Eksempel 2 illustrerer hvordan kontinuitetsreglene i sktl. § 10-33 virker på skatteposisjonene «inngangsverdi», «skjermingsgrunnlag» og «ubenyttet skjerming», samtidig som begrensningsregelen i sktl. § 9-7 kommer til anvendelse.*

*Nils eier to aksjer i et børsnotert selskap.*

I mars dør Nils og hans enearving Marianne arver begge aksjene.  
Per 1. januar i dødsåret har Nils følgende skatteposisjoner:

	Inngangsverdi		Skjermingsgrunnlag		Ubenyttet skjerming	
Aksje 1	kr	500	kr	510	kr	10
Aksje 2	kr	1 100	kr	1 122	kr	22

På dødstidspunktet har hver av aksjene en omsetningsverdi på kr 1 000.

- For aksje 1) vil det være full kontinuitet, fordi inngangsverdien (kr 500) er lavere enn arveavgiftsgrunnlaget (dvs. omsetningsverdien kr 1 000) på dødstidspunktet.
- For aksje 2) vil inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget til Nils være høyere enn arveavgiftsgrunnlaget (dvs. omsetningsverdien kr 1 000) på dødstidspunktet. Etter sktl. § 9-7 skal inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget til Marianne da settes lik arveavgiftsgrunnlaget. Mariannes inngangsverdi skal begrenses til kr 1 000. Marianne kan velge å videreføre skatteposisjonen ubenyttet skjerming på kr 22. Dette innebærer at Marianne må redusere inngangsverdien tilsvarende. Hvis den ubenyttede skjermingen ikke er benyttet når Marianne realiserer aksje 2, skal ubenyttet skjerming gå til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt.

Marianne vil derfor ved ervervet få følgende skatteposisjoner på aksjene:

	Inngangsverdi		Skjermingsgrunnlag		Ubenyttet skjerming	
Aksje 1	kr	500	kr	510	kr	10
Aksje 2	kr	978	kr	1 000	kr	22

### Eksempel 3

Eksempel 3 illustrerer hvordan kontinuitetsreglene i sktl. § 10-33 og begrensingsregelen i sktl. § 9-7 virker på ikke-børsnoterte aksjer som verdsettes til 100 % av skattemessig formuesverdi. Eksemplet er avgrenset til å gjelde skatteposisjonen «inngangsverdi».

Nils eier også to aksjer i et ikke-børsnotert selskap.

Per 1. januar i dødsåret har aksjene følgende inngangsverdi:

- For aksje 1) kr 700
- For aksje 2) kr 1 500

I mars dør Nils og hans enearving Marianne arver begge aksjene.

Per 1. januar i dødsåret har selskapet en skattemessig formuesverdi per aksje på kr 1 000 (100 % av skattemessig formuesverdi), som legges til grunn ved arveavgiftsberegningen.

Marianne får følgende inngangsverdier på aksjene ved ervervet:

For aksje 1) vil det være full kontinuitet, fordi Nils sin inngangsverdi (kr 700) er lavere enn arveavgiftsgrunnlaget (dvs. 100 % av skattemessig formuesverdi per 1. januar i ervervsåret kr 1 000). Marianne overtar Nils sin inngangsverdi på aksje 1) som er kr 700.

For aksje 2) vil Nils sin inngangsverdi (kr 1 500) være høyere enn arveavgiftsgrunnlaget (dvs. 100 % av skattemessig formuesverdi per 1. januar i ervervsåret kr 1 000). Etter sktl. § 9-7 skal inngangsverdien til Marianne da settes lik arveavgiftsgrunnlaget. Inngangsverdien for aksje 2) vil derfor bli kr 1 000.

### Eksempel 4

Eksempel 4 har samme utgangspunkt som eksempel 3, men hvor arveavgiftsverdien settes til 60 % av selskapets skattemessige formuesverdi. Eksemplet er avgrenset til å gjelde skatteposisjonen «inngangsverdi».

Dersom Marianne velger å bruke 60 % av selskapets skattemessige formuesverdi som verdi ved beregning av arveavgiften vil denne være på kr 600 per aksje (60 % av kr 1 000).

Både Nils sin inngangsverdi på aksje 1) (kr 700) og aksje 2) (kr 1 500) vil være høyere enn arveavgiftsgrunnlaget på kr 600.

Her vil bestemmelsen i sktl. § 9-7 medføre at Marianne sin inngangsverdi på begge aksjene blir lik arveavgiftsgrunnlaget, dvs. kr 600.

## 5 Særlig om gavesalg

Reglene om kontinuitet gjelder også ved gavesalg. Med gavesalg menes salg mot et vederlag som er lavere enn omsetningsverdien, men hvor vederlaget ikke er symbolsk. Om hva som regnes som symbolsk vederlag, se emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 3.4. Gavesalg anses som en realisasjon og det skal foretas en gevinst/tapsberegning, jf. emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 5. Det er imidlertid ikke fradragsrett for tap som skyldes gaveelementet. Tapsfradrag er dermed bare aktuelt hvor omsetningsverdien er lavere enn givers inngangsverdi. Hvis det foreligger en skattepliktig gevinst ved gavesalget, skal giverens gevinst legges til den inngangsverdi og skjermingsgrunnlag som mottakeren skal tre inn i. På tilsvarende måte skal et fradragsberettiget tap hos giveren redusere inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget for mottakeren. Inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget kan ikke settes høyere enn den verdi på aksjene/andelene som er lagt til grunn ved beregningen av arveavgift (arveavgiftsgrunnlaget).

Eksempelene nedenfor skal illustrere hvilken effekt skattepliktig gevinst/tap hos giver får på mottakers skatteposisjoner, jf. sktl. § 10-33 (3). Eksempelene er avgrenset til å gjelde inngangsverdien, og det er ikke tatt hensyn til eventuelt fastsatt arveavgiftsgrunnlag, jf. begrensingsregelen i sktl. § 9-7.

### Eksempel 1

*Per eier en aksjefondsandel som per 1. januar har en inngangsverdi på kr 500. I mai selger han andelen til sin bror Lars for kr 600. Omsetningsverdien på dette tidspunktet er kr 800.*

*Etter reglene om kontinuitet skal Lars i utgangspunktet videreføre Per sin inngangsverdi på andelen, dvs. kr 500.*

*Per vil imidlertid her bli skattlagt for en gevinst på kr 100 (kr 600 – kr 500). For å unngå at denne gevinsten blir skattlagt to ganger skal kr 100 legges til Lars sin inngangsverdi som da blir  $kr\ 500 + kr\ 100 = kr\ 600$ .*

### Eksempel 2

*Per eier en aksjefondsandel som per 1. januar har en inngangsverdi på kr 500. I august selger han aksjefondsandelen til sin søster Grete for kr 250. Omsetningsverdien på dette tidspunktet er 400.*

*Etter reglene om kontinuitet skal Grete i utgangspunktet videreføre Per sin inngangsverdi på andelen, dvs. kr 500.*

*Per vil imidlertid her kunne kreve fradrag for sitt tap som er differansen mellom omsetningsverdien (kr 400) og inngangsverdien (kr 500), dvs. kr 100. For at dette tapet ikke skal komme til fradrag to ganger skal dette fradraget trekkes fra Grete sin inngangsverdi som da blir  $kr\ 500 - kr\ 100 = kr\ 400$ .*

Blir skjermingsgrunnlaget etter dette lavere enn vederlaget, settes likevel skjermingsgrunnlaget lik vederlaget. Dette kan være tilfelle for aksjer, hvor givers inngangsverdi er basert på takstverdi etter overgangsreglene til skattereformen av 1992, mens det ikke er adgang til å benytte takstverdien ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget, jf. endringslov 10. desember 2004 nr. 77 kap. XIX overgangsregler om skjermingsgrunnlag og inngangsverdi femte ledd.

### Eksempel 3

*Per fikk ved overgangen til skattereformen av 1992 taksert sine aksjer per 1. januar 1992 til kr 500, som også utgjør inngangsverdien per 1. januar. Skjermingsgrunnlaget per 1. januar utgjør imidlertid bare kr 200. Han selger sine aksjer til sønnen Peder for kr 700, mens aksjenes omsetningsverdi utgjør kr 1 000. Per skal da skattlegges for en gevinst på kr 200, som legges til Peders inngangsverdi og skjermingsgrunnlag. Peders inngangsverdi blir da kr 700, mens skjermingsgrunnlaget som utgangspunkt utgjør kr 400 (summen av skjermingsgrunnlag per 1. januar kr 200 og gevinst kr 200). Skjermingsgrunnlaget settes i dette tilfellet lik vederlaget, dvs. kr 700.*

# Aksjeselskap mv. – allment

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

## 1 Selskapstyper

### 1.1 Generelt

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

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

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

### 1.2 SE-selskap, selskapsrettslige regler

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

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

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

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

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

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

### **1.3 SE-selskaper, skatterettslige regler**

#### **1.3.1 Generelt**

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

#### **1.3.2 Fusjon og fisjon**

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

#### **1.3.3 Flytting til utlandet**

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

#### **1.3.4 Omdanning**

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

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

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

I den grad skattereglene henviser til selskapsrettslige regler som vilkår for den skattemessige behandlingen, må de selskapsrettslige reglene i stiftelseslandet følges. I tillegg må det vurderes i hvilken grad norske selskapsrettslige regler kan ha materiell betydning for det skattemessige resultatet. For eksempel må fusjon eller fisjon gjennomføres på en av de måtene som er beskrevet i aksjelovens kap. 13 og 14 og som er godtatt skattemessig, se sktl. § 11-2 (1) og § 11-4 (1). Derimot kan det ikke kreves at fusjonen eller fisjonen må registreres i Foretaksregisteret. Utbytte som er lovlig utdelt etter stiftelseslandets regler likestilles med lovlig utdelt utbytte etter aksjelovene og tidfestes det året det er vedtatt utdelt etter de utenlandske reglene.

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

### 1.5 Nærmere om ansvaret

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

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

## 2 Hvilke selskaper lignes som eget skattesubjekt

Som eget skattesubjekt regnes som hovedregel selskaper og sammenslutninger hvor alle eierne 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, lignes 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 emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning». Det samme gjelder indre selskap. Interkommunalt selskap som nevnt i lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper lignes likevel som eget skattesubjekt. Etter loven § 3 hefter den enkelte deltaker ubegrenset for en prosent- eller brøkdel av selskapets forpliktelser. Til sammen skal delene utgjøre selskapets samlede forpliktelser.

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

## 3 Hvilke selskaper skattlegges som aksjeselskaper

### 3.1 Hovedregel

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

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

- sparebank og annet selveiende finansieringsforetak
- gjensidig forsikringsselskap herunder pensjonskasse, jf. FIN 26. mai 1999 i Utv. 1999/1320
- samvirkeforetak, se emnet «Samvirkeforetak»
- selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital. Dette omfatter bl.a. selskaper stiftet i utlandet med begrenset ansvar som er skattemessig hjemmehørende i Norge og selskap stiftet etter SE-loven.

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

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

### 3.2 Unntak

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

- stiftelser
  - dødsbo, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo»
  - konkursbo, se emnet «Konkurs»
  - administrasjonsbo
  - allmenningskasser
- til tross for at de er egne skattesubjekter.



Om rederiselskaper som har valgt ligning etter sktl. kap. 8, se emnet «[Rederiselskaper](#)».

### 3.3 Skattefrie selskap

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

### 3.4 Når selskapsligning begynner

#### 3.4.1 Generelt

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

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

#### 3.4.2 Omdanning av personlig firma til nystiftet aksjeselskap

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

### 3.5 Selskapsligning opphører

#### 3.5.1 Generelt

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

#### 3.5.2 Formelle krav i aksjelovene ikke overholdt

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

#### 3.5.3 Tvangsoppløsning

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

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

#### 3.5.4 Utflytting av aksjeselskap mv.

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

## 4 Endringer/samme skattesubjekt

I enkelte tilfeller kan det ha funnet sted endringer med hensyn til selskapets identitet som gjør at det tidligere selskapet i forhold til skattereglene må anses oppløst, selv om selskapet selskapsrettlig ikke er oppløst. Spørsmålet må vurderes konkret i forhold til den enkelte skatteregel som det er aktuelt å anvende. Se for eksempel HRD i Utv. 1999/1381 (Rt. 1999/946) (ABB). Et morselskaps salg av mer enn 99 % av aksjene i et inaktivt datterselskap med omløpsmidler på 546 millioner kroner og betingede skattefrie avsetninger og negative saldi – skatteposisjoner – på til sammen 409 millioner kroner, ble regnet som

oppløsning av selskapet med den konsekvens at morselskapet med hjemmel i skatteloven av 1911 § 32 tredje ledd (nå sktbl. § 16-13 (3)) kunne gjøres ansvarlig for datterselskapets skatt. Selskapet var i forhold til denne bestemmelsen å anse som «oppløst» selv om det ikke hadde skjedd noen selskapsrettslig oppløsning. Når det var foretatt ligningsmessig gjennomskjæring, ble den skattemessige identiteten brutt slik at det tidligere selskapet i realiteten kunne ha vært likvidasjonslignet. Skatterettslig var selskapet derved å anse som oppløst, selv om selskapet faktisk ikke var likvidasjonslignet. Dissens 4-1.

## 5 Tilordning av formue og inntekt til selskap eller aksjonær mv.

### 5.1 Hovedregel

Skattemyndighetene må godta som skattesubjekter alle lovlige stiftede aksjeselskaper mv., herunder tilsvarende selskaper stiftet i utlandet. Derimot kan skattemyndighetene ta opp spørsmål om det er selskap eller aksjonær som skal tilordnes visse formuesobjekter og/eller inntekter. Det samme gjelder for gjeld og kostnader.

I utgangspunktet står aksjonæren fritt til å overføre til et slikt selskap de formuesobjektene, rettighetene mv. og inntektskildene han ønsker, såfremt dette ikke strider mot andre bestemmelser, f.eks. konsesjonsplikt. Således kan aksjonæren i utgangspunktet fritt overføre f.eks. boligeiendom, aksjer og virksomhet 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 skattesubjektet som reelt har opptjent den. Dersom f.eks. aksjonæren personlig må anses å ha opptjent inntekten, skal den ikke skattlegges hos aksjeselskapet. Således kan ikke aksjonærens lønn fra andre inntektsføres i selskapet. Det samme gjelder skattepliktig gevinst ved en aksjonærs salg av eiendom, selv om aksjonæren overfører kravet på salgsvederlaget til selskapet. Det må avgjøres konkret hvem som har opptjent en inntekt, se f.eks.

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

Se for øvrig emnet «[Tilsidesettelse](#)».

Om tilordning av 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 delen som opptjenes etter overføringen til selskapet, f.eks. renter når lønn/vederlag er satt inn i bank.

#### 5.2.2 *Tilsidesettelse, ulovfestet gjennomskjæring*

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

### 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, jf. sktl. § 13-1 og emnet «[Tilsidesettelse](#)», pkt. 7.

## 6 Skattested

Om skattestedet for aksjeselskap mv., se emnet «[Skattestedet](#)».

## 7 Formue

Aksjeselskap/allmennaksjeselskap er fritatt for å svare skatt av formue, jf. sktl. § 2-36 (1). 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
  - interkommunalt selskap som nevnt i lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper (IKS)
  - verdipapirfond
  - statsforetak som går inn under lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak
- Om selskaper som likevel skal svare formuesskatt, se emnet «[Formue](#)».

## 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 inntektsfastsettingen gjelder i utgangspunktet de vanlige reglene i skatteloven. I dette emnet behandles bare de skattereglene som har spesiell betydning for aksjeselskap mv.

### 8.2 *Utbytte og gevinsttap ved realisasjon av aksje i annet aksjeselskap*

Aksjeselskap har omfattende fritak fra skatteplikt på aksjeutbytte og gevinst ved realisasjon av aksjer (fritaksmetoden), jf. sktl. § 2-38. Om fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

### 8.3 *Utdeling fra deltakerlignet selskap*

Aksjeselskap er ikke skattepliktig for utdeling selskapet mottar fra deltakerlignet selskap, da skatteplikten for slik utdeling bare omfatter personlige skattytere, jf. sktl. § 10-42 (1). Det er således ikke fritaksmetoden som kommer til anvendelse i disse tilfellene.

### 8.4 *Gevinsttap ved realisasjon og uttak av andel i deltakerlignet selskap*

Som utgangspunkt gjelder fritaksmetoden for gevinst og tap ved realisasjon eller uttak av andel i deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 2-38 (2) bokstav b. Dette gjelder andeler i både norske og utenlandske deltakerlignede selskaper. Fra dette utgangspunktet gjelder det unntaksregler, jf. sktl. § 2-38 (3) bokstav e og f. Om dette, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», pkt. 3.5.

### 8.5 *Fradragsrett for kostnader knyttet til aksjer mv.*

#### 8.5.1 *Ervervs og realisasjonskostnader*

Ervervs- og realisasjonskostnader som knytter seg til aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-24 (2).

For aksjer mv. som ikke omfattes av fritaksmetoden, skal kostnader forbundet med erverv tillegges inngangsverdien og kommer dermed til fradrag ved gevinst-/tapsberegningen ved realisasjon av aksjene mv, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», pkt. 6.3. Kostnader som knytter seg til realisasjon av slike aksjer mv., kommer til fradrag ved gevinst-/tapsberegningen i form av reduksjon av aksjenes utgangsverdi, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», pkt. 1.3 og emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)», pkt. 3.1.1.

### 8.5.2 *Løpende kostnader*

For andre kostnader enn ervervs- og realisasjonskostnader knyttet til aksjer mv., avgjøres fradragsretten av den alminnelige regelen i sktl. § 6-1 (1), som gir fradragsrett for kostnader som er pådratt for å erverve skattepliktige aksjeinntekter mv. En skattyter som driver aksjehandel, kan for eksempel ha kostnader til særskilte abonnementer, programvare, deltakelse på generalforsamlinger mv. For selskaper som faller inn under fritaksmetoden, følger fradragsretten av sktl. § 6-24. Slike kostnader vil derfor være fradragsberettigede uavhengig av om aksjeinntektene omfattes av fritaksmetoden.

Fradragsrett kan bl.a. foreligge for et morselskap som har kostnader forbundet med den løpende driften av datterselskapene, se for eksempel LRD 2. mai 2002 i Utv. 2002/1006 (Aker Material Handling AS). Fradragsretten kan bl.a. gjelde kostnader til

- ledelse og administrasjon,
- strategiarbeid, herunder kostnader til kartlegging av målselskaper før det innledes undersøkelser av konkrete kandidater til oppkjøp,
- finansiering, se emnet «*Renter av gjeld*», pkt. 6.23.2,
- markedsføring, og
- endring av selskapsstrukturen mv., herunder fusjons- og fisjonskostnader.

Hvis en kostnad både har tilknytning til aksjeerhvervet og den løpende driften, vil hovedformålet være avgjørende for fradragsretten. Spørsmål om tilordning til rett skattesubjekt må vurderes særskilt, se også emnet «*Tilsidesettelse*» pkt. 7.

### 8.6 *Sjablommessig inntektsføring av utbytte som omfattes av fritaksmetoden og utdeling fra deltakerlignet selskap*

Aksjonærer som omfattes av fritaksmetoden, skal som hovedregel inntektsføre 3 % av aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (6). Tilsvarende gjelder utdeling fra deltakerlignet selskap. Om slik inntektsføring, se emnet «*Fritaksmetoden*», pkt. 4.

### 8.7 *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 fradragsføre kostnadene med en gang eller føre dem til fradrag etter hvert som inntekten tillater det. Det samme gjelder kostnader ved utvidelse av aksjekapital ved nyttegning (nyemisjon) selv om aksjeutvidelsen er tegnet til overkurs. Videre gjelder det for kostnader i forbindelse med børsintroduksjon.

Stiftelsesomkostninger vil typisk være kostnader forbundet med utarbeidelse av stiftelsesdokumenter og aksjonæravtaler, avholdelse av generalforsamling, utfylling og innsending av registreringsskjemaer, registreringsgebyrer til Foretaksregisteret, garantiprovisjoner til sikring av stiftelsens gjennomføring og advokat- og revisorhonorarer i denne sammenhengen, se HRD av 9. mars 1926 i Utv. II/276.

Inngår stiftelser og emisjoner som elementer i større transaksjoner, vil en rekke kostnader ikke gjelde stiftelsen/emisjonen som sådan, men andre deler av transaksjonen. Dette kan være utgifter til verdivurderinger, takster, utarbeidelse av prospekter, juridiske og finansielle bedriftsgjennomganger (due-diligence), utarbeidelse av rapporter, avklaring av 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 emnet «*Transaksjonskostnader mv.*».

### 8.8 *Overkurs ved nyttegning av aksjekapital*

Ved utvidelse av aksjekapital med nyttegning er det vanlig at aksjonærene må innbetale mer enn den pålydende aksjekapitalen til selskapet. Slik overkurs er ikke skattepliktig inntekt for selskapet, jf. HRD av 14. mars 1917 i Utv. II/125.

### 8.9 Oppskrivning av aksjekapital

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

### 8.10 Konsern

Om overføring av eiendeler i virksomhet i konsern, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)». Om behandling av konsernbidrag, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)».

### 8.11 Mottatt utbytte

Om skattereglene vedrørende utbytte mottatt fra andre aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden) se emnet «[Fritaksmetoden](#)». Om utbytte på «egne aksjer», se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», pkt. 7.7.

### 8.12 Utbytteutdeling

Aksjeselskap/allmennaksjeselskap får ikke fradrag for utbytte. Utdeling av utbytte anses som anvendelse av overskudd. Nærmere om hva som er utbytte, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)». Deler selskapet ut et formuesobjekt eller yter en tjeneste som utbytte, herunder fri bruk av selskapets formuesobjekter, skal selskapet som hovedregel uttaksbeskattes, jf. sktl. § 5-2. Som eksempel, se HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest). Om unntak fra uttaksbeskatning ved utdeling av aksje mv., se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», pkt. 2.5.1.

En ikke-arbeidende aksjonærs vederlagsfrie bruk av selskapets eiendeler regnes alltid som utbytte. Om verdsettingen av fordel ved fri bolig, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)». Om når utbytte anses lovlig, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)».

### 8.13 Korreksjonsinntekt

Reglene om korreksjonsinntekt er opphevet fra og med inntektsåret 2012. Om reversering av korreksjonsinntekt for tidligere år, se emnet «[Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinntekt](#)».

## 9 Fusjon

Om fusjon av selskaper hjemmehørende i Norge, se emnet «[Fusjon – innenlands](#)». Om fusjon over landegrensene, se emnet «[Fusjon over landegrensene](#)».

## 10 Fisjon

Om fisjon av selskap hjemmehørende i Norge, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)». Om fisjon over landegrensene, se emnet «[Fisjon over landegrensene](#)».

## 11 Fastsetting av formuesverdi av aksjer

Om fastsetting av formuesverdien for aksjer i ikke-børsnoterte selskaper og ligningen av aksjonærene, se emnet «[Aksjer – formue](#)», pkt. 4.

## 12 Utland

Om i hvilken utstrekning aksjeselskaper hjemmehørende i utlandet er skattepliktig til Norge, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)».

Om skatteplikt til Norge for aksjeselskaper hjemmehørende i Norge for inntekt i utlandet, se emnene «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)» og «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

# Aksjeselskap mv. – endring av RISK

– Overgangsregel til sktl. § 10-34.

## 1 Generelt

Fra og med inntektsåret 2006 er reglene om RISK opphevet. Den siste RISK-reguleringen som fant sted skjedde således per 1. januar 2006. Akkumulert RISK-beløp vil imidlertid ha betydning for fastsettingen av inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget for aksjer som skattyteren eide per 1. januar 2006, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.2 og emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6.5.

Om RISK-regulering av aksjer i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat og hvordan ligningsmyndighetene skulle behandle krav om tilbakebetaling av skatt hvor det i strid med EØS-retten ikke var innrømmet RISK-regulering, se emnet «EØS-retten og forholdet til norsk skatterett».

## 2 Retting av RISK-beløp ved beregnings- og registreringsfeil

Etter overgangsregelen til sktl. § 10-34 skal retting av beregnings- eller registreringsfeil som finner sted fra og med 1. januar 2006, regulere aksjens inngangsverdi med virkning for samme tidspunkt som det opprinnelig uriktig fastsatte RISK-beløpet.

Feil som kun har påvirket RISK-beregningen anses som beregnings- eller registreringsfeil. Slike beregnings- eller registreringsfeil kunne oppstå ved selskapets utfylling av RF-1239 (Beregning av RISK per ...). Slik registreringsfeil kan videre ha oppstått ved registreringen på ligningskontoret (punchefeil) og ved SKDs maskinelle koblinger og beregninger av differanse-RISK og gjennomgående RISK for tidligere år. Feil som resulterer i et nytt skatteoppgjør, f.eks. at ligningskontoret/skattekontoret har punchet feil inntekt, anses derimot som en endring av selskapets inntekt. Andre endringer som har betydning for selskapets skatteoppgjør, f.eks. omklassifisering av utbytte til lønn, anses også som endring av selskapets inntekt. Om særlige regler for endringsadgang i disse tilfellene, se pkt. 4.

For personlige aksjonærer hvor tidligere års RISK-beløp ble ligningsfastsatt i 2006 i forbindelse med overgangen til skjermingsmetoden, vil adgangen til å endre inngangsverdien, herunder RISK-beløp, følge de alminnelige saksbehandlingsreglene i ligningsloven for klage og endring av ligning.

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

Hvis skattyter ikke kan lastes for feilen og det gjelder beløp av en viss størrelse, skal endringer til skattyters gunst normalt aksepteres, selv om klagefristen er utløpt, så fremt de absolutte fristene for endring av ligning ikke er utløpt. Nærmere om disse fristreglene, se emnet «Endrings sak – endring uten klage». Om overgangsregler for korrigerende av inngangsverdien ved utbytteutdeling til annen aksjonær og fristene for å fremme et slikt krav, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.2.4.

Om beregningsmåten ved retting av RISK, se Lignings-ABC 2005, emnet «Aksjeselskap mv. – RISK-beregning (allment)».

## 3 Overgangsregel om endring av aksjers inngangsverdi for aksjonærer i morselskap i RISK-konsern

I overgangsregel til sktl. § 10-34 er det bestemmelser om adgang til å få rettet inngangsverdi for aksjonærer i morselskap i RISK-konsern 1. januar 2004. Krav om endring av inngangsverdi måtte fremsettes innen utløpet av 2008. Se lov 10. desember 2004 nr. 77 om endring i skatte- og avgiftslovgivningen mv., XIX. Overgangsregler, Fastsetting av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi. Se for øvrig Ot.prp. nr. 31 (2007-2008) pkt. 3.

#### 4 Endring av selskapets ligning

Reglene om differanse-RISK er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006. Ved vedtak i 2007 eller senere om endring av skattepliktig inntekt for tidligere år, vil det som utgangspunkt ikke være grunnlag for å endre tidligere fastsatte RISK-beløp. Om overgangsreglene for oppregulering av aksjonærens inngangsverdi og skjermingsgrunnlag ved endring av ligning for inntektsåret 2005 eller tidligere, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.2.6.

## Aksjeselskap mv. – konsernbidrag

- Sktl. § 8-18 og § 10-2 til § 10-4.
- Lignl. § 4-4 nr. 5.

### 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), se nedenfor, og
- å overføre eiendeler i virksomhet mot vederlag uten beskatning, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer».

### 2 Konsernbidrag

#### 2.1 Vilkår knyttet til selskapene

##### 2.1.1 Norske selskaper

Reglene om konsernbidrag i sktl. § 10-2 til § 10-4 gjelder hvor giverselskapet og mottakerselskapet er norske aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper eller selskaper og sammenlutninger som er likestilt med disse, jf. sktl. § 10-1. Om hvilke selskaper og sammenlutninger som er likestilt med aksjeselskaper, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 3.1. Det kan således også ytes konsernbidrag mellom to likestilte selskaper og mellom et aksjeselskap og et likestilt selskap som inngår i et konsern, se FIN i Utv. 1995/1071. Som norske selskaper anses også utenlandske registrerte selskaper som i henhold til sktl. § 2-2 (1) anses hjemmehørende i Norge, se nærmere emnet «Utland – allment om bosatt/hjemmehørende», pkt. 3.1.2.

Stiftelse, herunder næringsstiftelse, er en foretaksform som ikke anses som aksjeselskap eller likestilt selskap og faller derfor utenfor konsernbidragsreglene, se FIN 18. desember 2000 i Utv. 2001/196. En pensjonskasse kan likestilles med et gjensidig livselskap og omfattes av konsernbidragsreglene, se FIN 26. mai 1999 i Utv. 1999/1320.

Det er ikke noe vilkår at selskapene som yter eller mottar konsernbidrag driver virksomhet. Et passivt holdingselskap kan yte konsernbidrag til et datterselskap eller omvendt.

##### 2.1.2 Norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende i EØS-land

Reglene gjelder også for norsk filial av utenlandsk selskap hjemmehørende innenfor EØS, når det utenlandske selskapet tilsvarende norsk selskap som omfattes av ordningen, jf. sktl. § 10-4 (2). Konsernbidrag kan da ytes i følgende tilfeller

- fra et norsk selskap til en norsk filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende i EØS
- fra en norsk filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende i EØS til et norsk selskap
- mellom to norske filialer av selskaper hjemmehørende innenfor EØS

Med selskap hjemmehørende i EØS-land menes her selskap som etter både vedkommende lands internrett og skatteavtalene anses hjemmehørende i vedkommende land, se FIN 10. mai 2005 i Utv. 2006/485.

Det er et vilkår at mottakerselskapet er skattepliktig til Norge for konsernbidraget.

### 2.1.3 Norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende utenfor EØS

Norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende utenfor EØS omfattes i utgangspunktet ikke av reglene om konsernbidrag. Norske filialer av selskaper i land som Norge har inngått skatteavtale med kan imidlertid yte konsernbidrag til selskaper hjemmehørende i Norge innenfor konsernet, se nærmere FIN 21. desember 1994 i Utv. 1995/105 og FIN 17. mars 2003 i Utv. 2003/794. Det forutsettes at skatteavtalens ikke-diskrimineringsbestemmelse har forbud mot diskriminering av filialer av utenlandske selskaper. Derimot kan et selskap hjemmehørende i Norge ikke yte konsernbidrag til en slik filial. Tilsvarende kan det heller ikke ytes konsernbidrag mellom to slike filialer.

### 2.1.4 Konserntilknytning

Reglene gjelder hvor giver- og mottakerselskapet tilhører samme konsern, jf. asl./asal. § 1-3 og § 1-4. Morselskapet kan være et aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller et likestilt selskap, se FIN 19. mars 1992 i Utv. 1993/497. I tillegg må ett av selskapene (morselskapet) eie mer enn 90 % av aksjene i et eller flere andre selskaper (datterselskaper) og ha en tilsvarende del av de stemmer som avgis på generalforsamlingen, jf. sktl. § 10-4 (1). Kravet om mer enn 90 % eierinteresse i selskap anses oppfylt også i tilfelle der morselskapet sammen med datterselskap A eier mer enn 90 % av aksjene i datterselskap B. Det er da en forutsetning at morselskapet direkte eier mer enn 90 % i datterselskap A. Videre er vilkårene oppfylt ved direkte eie i flere ledd hvor mer enn 90 % av eierinteressene er oppfylt i hvert ledd, forutsatt at morselskapets reelle eierinteresse i det underliggende selskap utgjør mer enn 50 %.

Et samvirkeforetak kan yte konsernbidrag til et annet konsernforetak eller til et foretak som inngår i samme føderative samvirke, se samvirkelova § 32, jf. § 4. Et samvirkeforetak kan lovlig yte konsernbidrag til et annet foretak som inngår i samme føderative samvirke selv om selskapet ikke eier 90 % av andelene i selskapet, jf. sktl. § 10-2 (1). Nærmere om samvirkeforetak, se emnet «Samvirkeforetak».

Det er ikke nødvendig at morselskapet er hjemmehørende i Norge eller i EØS. Det kan overføres konsernbidrag mellom to datterselskap som oppfyller vilkårene, selv om morselskapet er hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 10-4 (1), fjerde punktum. I utgangspunktet kan det ikke ytes konsernbidrag til eller fra norsk filial av morselskap hjemmehørende i utlandet, med mindre morselskapet er hjemmehørende innenfor EØS, jf. ovenfor. Det kan likevel ytes konsernbidrag fra norsk filial av morselskap hjemmehørende utenfor EØS, hvis dette følger av skatteavtalens ikke-diskrimineringsbestemmelse, jf. ovenfor.

Vilkårene kan også være oppfylt hvis giver eller mottakerselskapet er eid av et kommandittselskap, forutsatt at morselskapet i konsernet er eid av et aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller et likestilt selskap, se FIN 19. juni 1996 i Utv. 1996/1148. Konsernbidragsreglene kan imidlertid ikke anvendes mellom et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap og et deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 10-1. Således kan konsernbidragsreglene ikke anvendes i forhold til indre selskap, selv om konsernbidraget formelt sett går til/fra hovedmannen som er et aksjeselskap. Se nærmere i BFU 12/2009.

### 2.1.5 Tidspunkt for når vilkårene må være oppfylt

Vilkårene må være oppfylt ved utgangen av det inntektsår (kalenderår eller avvikende regnskapsår) da konsernbidraget kreves fradragsført. Vilårene 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 12. juni 1997 i Utv. 1997/894.

## 2.2 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.



Skattelovgivningen oppstiller ingen begrensninger for hvor mange konsernbidrag et selskap kan gi eller motta det enkelte år. Et selskap kan både avgi og motta konsernbidrag i samme inntektsår, såkalt «sirkelkonsernbidrag», se nærmere BFU 22/2005, hvor det fremkommer at transaksjonene skattemessig må anses som selvstendige transaksjoner, og må vurderes hver for seg.

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

## 2.3 Giverselskapet

### 2.3.1 Generelt

Konsernbidrag er fradragsberettiget for giverselskapet ved inntektsligningen, jf. sktl. § 10-2 (1). Dette gjelder bare så langt bidraget ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt etter fradrag for fremførbart underskudd. Alminnelig inntekt regnes etter fradrag for korreksjonsfradrag (negativ korreksjonsinntekt) etter overgangsregelen (lov 9. desember 2011 nr. 52 V) og inklusiv mottatt aksjeutbytte. Utbytte av «egne aksjer» regnes ikke som alminnelig inntekt.

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

Fradragsretten forutsetter at konsernbidraget er lovlig i forhold til aksjelovens bestemmelser. For filial av utenlandsk selskap må konsernbidraget være lovlig i forhold til selskapsrettslige regler i giverselskapets hjemland, herunder krav til disponeringen av egenkapitalen mv. Se FIN 17. mars 2003 i Utv. 2003/794 og FIN 2. desember 2005 i Utv. 2005/1398. Selskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge, men selskapsrettslig hjemmehørende både i utlandet og i Norge, må i tillegg følge aksje- og skattelovens regler i Norge vedrørende konsernbidraget, se BFU 67/2006.

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

Konsernbidrag kan ytes med skattemessig virkning, ved beslutning av ekstraordinær generalforsamling med virkning for beslutningsåret. Konsernbidraget må da ytes på grunnlag av det godkjente årsregnskapet for foregående år. Spørsmålet om vilkårene for å yte konsernbidrag og om vilkårene for fradrag ellers er oppfylt, må vurderes ved utgangen av beslutningsåret. Dette gjelder for eksempel vilkårene om konserntilknytning og at konsernbidraget må ligge innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt.

### 2.3.2 Petroleumsskatteloven

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

### 2.3.3 Underskudd ved utvinning av petroleum i utlandet etter sktl. § 2-39

Det kan ikke kreves fradrag for konsernbidrag til dekning av underskudd oppstått i 2012 ved utvinning av petroleum i utlandet som etter sktl. § 14-6 (5) ikke kan fremføres til fradrag i senere år, se sktl. § 10-2 (2) siste punktum. For underskudd ved utvinning av petroleum i utlandet oppstått i 2011 eller tidligere, gjelder de vanlige reglene. Nærmere om fremføring av underskudd ved utvinning av petroleum i utlandet, se emnet «[Underskudd](#)», pkt. 5.7.

### 2.3.4 Skipsaksjeselskaper

Det er ikke fradragsrett for ytet konsernbidrag mellom to selskap der det ene lignes etter de ordinære regler, og det andre etter særskilt ordning for skipsaksjeselskap, se sktl. § 8-18.

## 2.4 Det mottakende selskap

Konsernbidrag er som hovedregel skattepliktig inntekt for det mottakende selskap, jf. sktl. § 10-3 (1) første punktum.

Konsernbidraget er i utgangspunktet skattepliktig selv om giver ikke får fradrag. Konsernbidrag som giver ikke får fradrag for fordi det overstiger den ellers alminnelige inntekt, er imidlertid ikke skattepliktig for mottakeren. Det er heller ikke skattepliktig for konsernbidrag som er ytet fra inntekt som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven. Se sktl. § 10-3 (1) annet punktum. Forutsetningen er at bidraget er lovlig etter aksjelovene.

Bidraget skal regnes som inntekt i det samme inntektsåret som giveneren 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.

## 2.5 Endring av konsernbidrag

Konsernet kan øke konsernbidrag fra selskap som har fått økt inntekten under ordinær ligning eller i endringssak, når bidraget benyttes til å dekke underskudd i andre konsernselskap. En forutsetning for at endring av konsernbidraget kan kreves, må være at

- skattyter ikke har handlet illojalt mot ligningsmyndighetene, ved for eksempel å ha gitt uriktige eller villedende opplysninger,
- at kravet fremsettes innen fristene i lignl. § 9-6 og
- at inntektsendringen ikke er uvesentlig.

Se HRD i Utv. 2004/921 (Rt. 2004/1331) (Aker Maritime ASA), LRD 8. mai 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/1008 (Lodin), FIN 27. juni 1995 i Utv. 1995/1258, og SKD 26. november 2004 i Utv. 2004/1188. Så vidt mulig bør det (gjennom kontakt med skattyterne) tilstrebes at fradragsøkning og inntektstillegget skjer samtidig.

Konsernet kan også under ordinær ligning og i endringssak redusere bidragets størrelse med skattemessig virkning for giver- og mottakerselskap dersom giverselskapet ikke oppnår fullt inntektsfradrag for bidraget, se Ot.prp. 16 (1979-1980) side 11 og SKD i Utv. 1980/221. Dette kan f.eks. være aktuelt fordi det viser seg at bidraget overstiger den skattepliktige inntekten eller fradraget nektes fordi det er ulovlig. Kreves endring av bidraget under ordinær ligning som følge av endringer i regnskapet, bør endring også normalt tillates. Se også LRD 20. desember 2006 (Gulating) i Utv. 2007/58 (Skagen Invest) der et morselskap fikk anledning til å reversere mottatt konsernbidrag som var ulovlig utdelt fra datterselskapet.

## 2.6 Ettergivelse av konsernbidrag

Det er en forutsetning for å benytte seg av konsernbeskatningsreglene at konsernbidraget gjennomføres. Ettergivelse av konsernbidrag anses som utgangspunkt som en omgjøring av den pådratte plikt til å dekke bidraget. Tidligere innrømmet fradrag hos det ytende selskap og tillegg hos det mottakende selskap tilbakeføres i ettergivelsesaaret. Slik tilbakeføring kan bare gjennomføres dersom begge selskaper fortsatt eksisterer. Skyldes ettergivelsen manglende betalingsevne hos yteren skal det ikke skje noen tilbakeføring, se URD 27. november 2008 (Oslo tingrett) i Utv. 2009/67 (It-Venture AS). Ettergivelsen kan medføre at retten til å fremføre underskudd faller bort for det ytende selskap, jf. sktl. § 14-6 (2) og emnet «Underskudd» pkt. 5.8.

Konvertering av fordringen til aksjekapital anses som en innfrielse av fordringen og medfører ingen omgjøring av plikten til å betale konsernbidraget.

## 2.7 Formuesbeskatning

Forpliktelse til å yte konsernbidrag er ikke gjeld for det ytende selskap og ikke 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.

## 2.8 Opplysningsplikt

For hvert år det overføres bidrag til et annet selskap innen konsernet, må begge selskapene legge ved selvangivelsen skjemaet «Konsernbidrag», (RF-1206), som viser at vilkårene er oppfylt.

Oppgaven skal underskrives av selskapets styre eller styreleder og av revisor.

# Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer

- Sktl. § 11-21.
- FSFIN § 11-21.

## 1 Generelt om konsernbeskatning

De enkelte selskaper innenfor et konsern skal i utgangspunktet skatlegges som separate skattesubjekter.

Det er for selskap innenfor konsern åpnet adgang til på visse vilkår

- å overføre bidrag mellom selskapene med skattemessig virkning (konsernbidrag), se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag», og
- å overføre eiendeler i virksomhet mot vederlag uten beskatning (konserninterne overføringer), jf. sktl. § 11-21 (1) og nedenfor.

I tillegg kan FIN i enkeltvedtak gi dispensasjon fra kravene for skattefritak for konserninterne overføringer, jf. sktl. § 11-21 (3) og (4). Denne ordningen er ikke nærmere omtalt i Lignings-ABC, men omtales årlig i Prop. 1 LS.

## 2 Generelt om konserninterne overføringer

Overføring av eiendeler mellom selskaper innenfor et konsern, hvor gevinst ellers vil være skattepliktig, kan foretas uten gevinstbeskatning når overføringen skjer i samsvar med reglene i FSFIN § 11-21, se nedenfor. Skatteposisjoner knyttet til vedkommende eiendel må følge denne. Reglene åpner som utgangspunkt ikke for overføring av skatteposisjoner som ikke knytter seg til en eiendel. Om unntak, se [pkt. 3.10.2](#).

Reglene gjelder bare hvor en overdragelse ellers ville føre til en skattepliktig gevinst. Reglene gjelder ikke for eiendeler hvor det oppstår tap. Om overføring av eiendeler dels med gevinst dels med tap, se [pkt. 4](#).

For eiendeler som omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38, er reglene i FSFIN § 11-21 ikke aktuelle.

## 3 Vilkår for skattefri overføring knyttet til selskapene

### 3.1 Generelt

Reglene om skattefri overføring gjelder overføringer mellom følgende selskaper med begrenset ansvar, jf. sktl. § 11-21 (1) bokstav a, c, d og e:

- fra et norsk overdragende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til et annet norsk overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap
- fra et norsk selskaps faste driftssted skattepliktig til en annen stat, til et nystiftet datterselskap i samme stat, hvor vederlaget i sin helhet er aksjer i det nystiftede selskapet
- fra en norsk filial av visse utenlandske selskaper til et selskap med begrenset ansvar i samme konsern hjemmehørende i Norge
- fra en filial i Norge av et utenlandsk selskap til en filial i Norge av et annet utenlandsk selskap, når selskapene inngår i samme konsern.

Reglene gjelder hvor overdragende og mottakende selskap tilhører samme konsern, jf. asl./asal. § 1-3 og § 1-4. I tillegg må ett av selskapene (morselskapet) eie mer enn 90 % av aksjene i et eller flere andre selskaper (datterselskaper) og ha en tilsvarende del av de stemmer som avgis på generalforsamlingen. Om disse vilkårene, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag», [pkt. 2.1.4](#).

### **3.2 Likestilte selskaper**

Som utgangspunkt gjelder reglene ikke ved overføring av eiendeler mellom selskaper som er likestilt med aksjeselskaper og heller ikke ved overføringer mellom et aksjeselskap og et likestilt selskap. Et likestilt selskap kan imidlertid være morselskap i konsernet, jf. FSFIN § 11-21-1 (1) siste punktum. I så fall kan det overføres eiendeler mv. mellom dette selskapet og et datterselskap, se FIN 13. juli 1998 i Utv. 1998/1058. Om hvilke selskaper og sammenslutninger som er likestilt med aksjeselskaper, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 3.1.

### **3.3 Stiftelser**

Stiftelse, herunder næringsstiftelse, er en foretaksform som ikke anses som aksjeselskap eller likestilt selskap og faller derfor utenfor reglene om skattefrie overføringer, se FIN 18. desember 2000 i Utv. 2001/196.

### **3.4 Deltakerlignede selskaper**

Reglene om skattefri overføring gjelder, så langt de passer, hvor det overdragende og mottakende selskap er norske deltakerlignede selskaper som omfattes av sktl. § 10-40 dersom selskapene i det vesentlige har samme eiere, se sktl. § 11-21 (1) bokstav b og FSFIN § 11-21-1 (2).

### **3.5 Petroleumsatteloven**

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

### **3.6 Skipsaksjeselskaper**

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) pkt. 6.10.6. Bestemmelsene gjelder likevel ikke finansaktiva som nevnt i sktl. § 8-11 (1) bokstav c, som overføres til selskap innenfor den særskilte ordningen for skipsaksjeselskap mv. fra selskap utenfor ordningen.

### **3.7 Krav til virksomhet**

Det er et minstekrav at det drives virksomhet i konsernet. Dersom selskapene som er direkte involvert i den aktuelle transaksjonen ikke driver virksomhet, må det vurderes konkret om det er tilstrekkelig at et annet selskap i konsernet driver virksomhet. Det er ikke noe krav at eiendelene som overføres må ha en særlig og nær tilknytning til virksomhet. Se FIN 11. mars 2003 i Utv. 2003/576.

### **3.8 Tidspunkt for når vilkårene må være oppfylt**

Vilkårene for skattefrie overføringer må være oppfylt både på overføringstidspunktet og ved utgangen av det inntektsår (kalenderår eller avvikende regnskapsår) da overføringen skjer.

### **3.9 Forholdet til reglene om fusjon og fisjon mv.**

Fusjon og fisjon innebærer transaksjoner både på aksjonær- og selskapsnivå, og faller som utgangspunkt utenfor reglene om konserninterne overføringer som dekkes av FSFIN § 11-21, se FIN 29. mai 2002 i Utv. 2002/1106. Om reglene for fusjon og fisjon, se emnene «Fisjon – innenlands» og «Fusjon – innenlands».

Om fusjon og fisjon over landegrensers, se emnet «Fusjon over landegrensene» og emnet «Fisjon over landegrensene».

### **3.10 Nærmere om overføring av virksomhet fra norsk selskaps faste driftssted i en stat til nystiftet datterselskap i samme stat**

#### **3.10.1 Generelt**

Reglene om konserninterne overføringer gjelder hvor et norsk aksjeselskap eller allmenaksjeselskap overfører eiendeler og forpliktelser ved fast driftssted skattepliktig til en

annen stat, til nystiftet datterselskap i denne staten. Vederlaget må i sin helhet være aksjer i det nystiftede datterselskapet, jf. sktl. § 11-21 (1) bokstav c.

### 3.10.2 Eiendeler som mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde

For eiendeler som ved overføringen mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, skal det foretas beskatning som om det var foretatt uttak fra norsk beskatningsområde, skattepliktig etter sktl. § 9-14, se FSFIN § 11-21-11 (1) første punktum. Eiendeler m.v. som ved overføringen mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, anses realisert siste dag før dette tidspunktet, jf. sktl. § 9-14 (1) første punktum.

Om hvilke objekter som omfattes av denne skatteplikten, se emnet «**Utland – uttak fra norsk beskatningsområde**», pkt. 3. Om hva som regnes som uttak fra norsk beskatningsområde, se emnet «**Utland – uttak fra norsk beskatningsområde**», pkt. 4.

Reglene om skatteplikt ved uttak fra norsk beskatningsområde er forskjellige, avhengig av om uttaket fra norsk beskatningsområde skjer før 15. mai 2012, eller det skjer 15. mai 2012 eller senere. Ved uttak fra norsk beskatningsområde 15. mai 2012 eller senere, vil beskatningen være endelig, men det kan kreves utsettelse med innbetalingen av skatten, jf. emnet «**Utland – uttak fra norsk beskatningsområde**», pkt. 9. Ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012, kan den beregnede skatten falle bort hvis nærmere bestemte vilkår er oppfylt. Retten til utsettelse med beskatningen kan også falle bort på nærmere bestemte vilkår.

Ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012, kan retten til utsettelse med innbetalingen av den utlignede skatten opphøre dersom det overførende selskapet ikke lenger er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-2, jf. FSFIN § 11-21-11 (2). Det samme gjelder hvis det overtakende selskapet opphører å være en del av konsernet, se FSFIN § 11-21-10 (1) annet punktum og pkt. 10.

Sktl. § 9-14 (11) bokstav d om at skatteplikten ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 faller bort etter fem år hvis eiendelen ikke er realisert, gjelder ikke etter slik konsernintern overføring, jf. FSFIN § 11-21-11 (1) første punktum.

Det overførende og mottakende selskap er solidarisk ansvarlige for betaling av skatten, og begge selskapene er ansvarlige for å oppfylle øvrige plikter som følger av sktl. § 9-14, jf. FSFIN § 11-21-11 (1) annet punktum.

Det mottakende selskap skal innen to uker etter overføringen sende en erklæring til skattekontoret om at det vedtar skatteplikt og øvrige plikter etter FSFIN § 11-21-11, jf. (1) tredje punktum.

### 3.11 Nærmere om overføring av virksomhet i norsk filial av visse utenlandske selskaper til norsk aksjeselskap i samme konsern

Et selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen stat kan skattefritt overføre eiendeler og forpliktelser med tilknytning til virksomhet skattepliktig til Norge, til selskap med begrenset ansvar i samme konsern hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-21 (1) bokstav d. Skattefritaket gjelder bare filialer av selskap hjemmehørende i skatteavtaleland og hvor skatteavtalen inneholder bestemmelser om informasjonsutveksling og bistand til innføring.

Den fritatte inntekten tas til beskatning i det overførende, utenlandske selskapet i overføringsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 (1) annet punktum. Det gis imidlertid betalingsutsettelse frem til konsernopphevsåret. Det kan kreves sikkerhetsstillelse for skatt etter FSFIN § 11-21-7, se pkt. 9.

Det mottakende selskapet hjemmehørende i Norge er solidarisk ansvarlig for det utenlandske overdragende selskapets betalingsforpliktelse i overføringsåret og frem til konsernopphevsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 (1) fjerde punktum. Det mottakende selskapet skal melde fra til skattekontoret om endringer i eierforholdene innen to uker etter overføringen. Slik underretning skal gis uavhengig av om endringene medfører konsernbrudd eller ikke.

Realiseres objektet før et ev. konsernoppbør, gjelder ikke reglene om beskatning i overføringsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 (2). Dette medfører at den utsatte skatteforpliktelsen faller bort. Det foretas beskatning basert på den videreførte inngangsverdi, ervervstidspunkt mv., se [pkt. 5](#).

### **3.12 Nærmere om overføring av eiendeler, gjeld og virksomhet mellom filialer i Norge av utenlandske selskaper som inngår i samme konsern**

Et selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen stat, kan skattefritt overføre eiendeler og forpliktelser med tilknytning til virksomhet som er skattepliktig til Norge til et annet konsernselskaps virksomhet med tilsvarende skatteplikt til Norge, jf. sktl. § 11-21 (1) bokstav e. Skattefritaket gjelder bare overføringer mellom konsernselskaper hjemmehørende i stater Norge har skatteavtale med.

Den fritatte inntekten tas til beskatning i det overførende, utenlandske selskapet i overføringsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 (1) annet punktum. Det gis imidlertid betalingsutsettelse frem til konsernoppbørsåret. Det kan kreves sikkerhetsstillelse for skatt etter FSFIN § 11-21-7, se [pkt. 9](#).

Det mottakende utenlandske selskapet er solidarisk ansvarlig for det utenlandske overdragende selskapets betalingsforpliktelse i overføringsåret og frem til konsernoppbørsåret, jf. FSFIN § 11-21-10 (1) fjerde punktum. Det mottakende selskapet skal melde fra til skattekontoret om endringer i eierforholdene innen to uker etter overføringen. Slik underretning skal gis uavhengig av om endringene medfører konsernbrudd eller ikke.

Realiseres objektet før et ev. konsernoppbør, gjelder ikke reglene om beskatning i overføringsåret, jf. FSFIN § 11-21-10. Dette medfører at den utsatte skatteforpliktelsen faller bort. Det foretas beskatning basert på den videreførte inngangsverdi, ervervstidspunkt mv., se [pkt. 5](#).

## **4 Eiendeler som kan overføres**

Det er eiendeler i virksomhet som kan overføres etter reglene om skattefrie overføringer. Det kan overføres materielle og immaterielle formuesobjekter, herunder også finansaktiva, rettigheter mv.

Reglene gjelder ikke overføringer som ikke er skattepliktige, for eksempel aksjer som faller inn under fritaksmetoden. Reglene gjelder ikke for overføring av eiendeler i virksomhet hvor omsetningsverdien er lavere enn inngangsverdien (tap).

Ved overføring av forskjellige eiendeler i virksomhet skal hver eiendel vurderes separat. Et selskap kan velge å få skattefritak for gevinster ved overføring av enkelte eiendeler i virksomheten selv om det får fradrag for tap ved overføring av eiendeler som ikke skjer etter reglene om konserninterne overføringer. Se FIN 13. januar 1997 i Utv. 1997/403.

## **5 Skatteposisjoner**

### **5.1 Generelt**

Reglene i FSFIN § 11-21-3 til § 11-21-5 om videreføring av inngangsverdier, skatteposisjoner mv. gjelder ved konserninterne overføringer som innebærer at eiendelene mv. fremdeles befinner seg innenfor norsk beskatningsområde. Disse bestemmelsene gjelder ikke ved overføring etter sktl. § 11-21 (1) bokstav c, dvs. ved overføring fra fast driftssted i en annen stat til et nystiftet datterselskap i denne staten, jf. FSFIN § 11-21-2. I slike tilfeller foretas det beskatning som om det var foretatt uttak fra norsk beskatningsområde, jf. [pkt. 3.10.2](#)

### **5.2 Inngangsverdi**

Det mottakende selskap skal benytte det overdragende selskaps skattemessige verdier som skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag, jf. FSFIN § 11-21-3.

### **5.3 Ervervstidspunkt**

Overførte eiendeler anses ervervet av det mottakende selskap på det ervervstidspunkt som vil gjelde på det overdragende selskaps hånd, jf. sktl. § 11-21-3 annet punktum.

#### 5.4 *Deling av saldo og bokført verdi av varelager*

Overføres avskrivbare driftsmidler som står på samlesaldo til annet selskap i konsernet, må en tilsvarende del av saldo overføres til det mottakende selskap, jf. FSFIN § 11-21-3. Er det 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.

Tilsvarende gjelder ved deling av ligningsmessig bokført verdi av varelager, jf. FSFIN § 11-21-4.

Om gjennomføringen i regnskapet, se [pkt. 6](#).

#### 5.5 *Skattemessige forpliktelser*

Det mottakende selskapet trer inn i det overdragende selskaps skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overførte, jf. FSFIN § 11-21-5.

#### 5.6 *Skatteposisjoner knyttet til virksomheten*

Skatteposisjoner knyttet til selve virksomheten, for eksempel fremførbart underskudd, gevinst- og tapskonto, negativ saldo og tom positiv saldo, skal som hovedregel videreføres i det overdragende selskap og kan ikke overføres til det mottakende selskap. Det mottakende selskap skal imidlertid tre inn i slike skatteposisjoner ved overføring av hele virksomheten fra en filial av et norsk selskap til et utenlandsk selskap etter sktl. § 11-21 (1) bokstav d, se FSFIN § 11-21-5 (2). b

## 6 Vederlag

### 6.1 *Generelt*

Reglene FSFIN § 11-21-6 om vederlag for overført eiendel gjelder ved konserninterne overføringer som innebærer at eiendelene mv. fremdeles befinner seg innenfor norsk beskatningsområde. Bestemmelsene gjelder ikke ved overføring etter sktl. § 11-21 (1) bokstav c, dvs. ved overføring fra fast driftssted i en annen stat til et nystiftet datterselskap i denne staten, jf. FSFIN § 11-21-2. I slike tilfeller foretas det beskatning som om det var foretatt uttak fra norsk beskatningsområde, jf. [pkt. 3.10.2](#)

Samlet vederlag til det overdragende selskap må være lovlig etter de selskaps- og regnskapsrettslige regler som gjelder for overføringer innen konsernet, jf. FSFIN § 11-21-6 (1).

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

Etter asl./asal. § 3-9 skal konserninterne overføringer skje til vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. Vederlaget ved slike overføringer må derfor settes til virkelig verdi. Dette gjelder også hvor vederlaget består av aksjer som utstedes i det mottakende selskap og selv om det følger av regnskapsloven at innskuddet skal videreføres til balanseførte verdier, jf. asl./asal. § 10-12 (1) tredje punktum. Se nærmere FIN 12. desember 2006 i Utv. 2007/159.

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.

Overføring som ikke oppfyller selskapsreglenes krav til vederlag, faller utenfor forskriften. Slike overføringer kan eventuelt bedømmes som realisasjon, utbytte eller uttak og skal skatterettslig behandles etter de alminnelige regler som da gjelder.

## 6.2 Regnskapsføring av vederlaget

Regnskapsrettslig er hovedregelen at transaksjoner skal regnskapsføres til virkelig verdi på transaksjonstidspunktet (transaksjonsprinsippet). Det kan foretas videreføring av balanseførte verdier (kontinuitetsgjennomskjæring) ved regnskapsføringen av noen konserninterne overføringer. Det foreligger ingen autoritativ veiledning for når omorganiseringer skal regnskapsføres som kontinuitet eller til virkelig verdi.

For aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal verdsettingen av eiendeler som selskapet mottar som aksjeinnskudd, vurderes på henholdsvis tidspunktet for revisorbekreftelsen etter asl. § 10-2 (3) og tidspunktet for styrets redegjørelse etter asal. § 10-2 (3), jf. § 2-6, med mindre det følger av regnskapsloven at innskuddet skal videreføres til balanseførte verdier (kontinuitetsgjennomskjæring).

Overføring som ikke oppfyller regnskapsreglenes krav, faller utenfor forskriften. Slike overføringer kan eventuelt bedømmes som realisasjon, utbytte eller uttak og skal skatterettslig behandles etter de alminnelige regler som da gjelder.

## 6.3 Inngangsverdi, aksjerlandel 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, jf. FSFIN § 11-21-6 (2). Tilsvarende beløp vil utgjøre innbetalt aksjekapital i det mottakende selskap i forbindelse med overføringen i forhold til sktl. § 10-11 (2).

I den utstrekning fordring som stiftes ved overføringen senere omgjøres til aksjekapital i det mottakende selskap, skal disse aksjenes samlede pålydende verdi være lik pålydende av fordringen, jf. FSFIN § 11-21-6 (2) siste punktum.

## 7 Formelle krav

Skattefritak på grunnlag av konsernintern overføring gis bare dersom overdragende og mottakende selskap krever det, jf. FSFIN § 11-21-9.

Det året overføring av eiendeler i virksomhet finner sted skal selskapene legge ved selvangivelsen en redegjørelse for overføringen som viser vederlag, inngangsverdi og de beregninger som er lagt til grunn for eventuell deling av saldo mv., jf. FSFIN § 11-21-8. Denne bestemmelsen får ikke anvendelse ved overføring etter sktl. § 11-21 (1) bokstav c, dvs. ved overføring fra fast driftssted i en annen stat til et nystiftet datterselskap i denne staten, jf. FSFIN § 11-21-2. I slike tilfeller foretas det beskatning som om det var foretatt uttak fra norsk beskatningsområde, jf. pkt. 3.10.2.

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.

## 8 Ligningsmyndighetenes endring av prisfastsettingen

Dersom ligningsmyndighetene endrer prisfastsettingen ved anvendelse av sktl. § 13-1, kan skattyter ønske å påberope seg reglene om konserninterne overføringer. Det er en forutsetning at skattyter ikke har handlet illojalt, se LRD 24. januar 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/603 (Christiania Forsikring AS), der retten la til grunn at vurderingstemaet her måtte være det samme som ved krav om å få avgi konsernbidrag når inntekten var endret under ligningsbehandlingen.

## 9 Sikkerhetsstillelse for skatt

Ved skattefri overføring av eiendeler i konsern må det mottakende selskapet stille sikkerhet for skatt som vil kunne utlignes på gevinst ved senere realisasjon av eiendelene, jf. FSFIN § 11-21-7. Kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet fastsettes av skattekontoret i den enkelte sak.

Sikkerhet kan stilles i form av f.eks. pantsettelse, bankgaranti eller konserngaranti (garanti fra morselskap eller annet søkegodt selskap i konsernet i form av selvskyldnerkausjon). Sikkerhetsstillelsen bør normalt ha en varighet på mellom tre og fem år.



## 10 Opphør av konserntilknytning

### 10.1 Generelt

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 konserntilknytning ved aksjesalg, kapitalutvidelse eller annen transaksjon i år etter overdragelsesåret skal den fritatte inntekten tas til beskatning i det overdragende selskap i konsernopphevsåret, jf. FSVIN § 11-21-10 (1) første punktum.

Det skattepliktige beløp settes til den fritatte gevinsten ved overføringen. Det skattepliktige beløp begrenses imidlertid til differansen mellom dokumentert virkelig verdi på tidspunkt for opphør av vilkårene for konserntilknytning og den skattesmessige inngangsverdi på det tidligere overføringstidspunktet. Ved skatting etter disse reglene kan det mottakende selskap skrive opp skattemessig verdi på den tidligere overførte eiendel med det skattlagte beløp som gjelder for denne eiendel.

Ved innføringen av fritaksmetoden opphørte latent skatteforpliktelse på forutgående overføring av aksjer mv. som er omfattet av fritaksmetoden, jf. FIN 7. februar 2005 i Utv. 2005/373.

### 10.2 Særlig om overføring fra fast driftssted i utlandet til datterselskap i samme stat

Hvor det er foretatt overføring fra et norsk selskaps faste driftssted i utlandet til nystiftet datterselskap i samme stat, jf. sktl. § 11-21 (1) bokstav c, medfører opphøret av konserntilknytningen at retten til betalingsutsettelse opphører, jf. FSVIN § 11-21-10 (1) tredje punktum. Det mottakende selskapet er solidarisk ansvarlig for betalingsforpliktelsen, og skal melde fra til ligningsmyndighetene innen to uker etter overføringen, jf. FSVIN § 11-21-10 (1) fjerde punktum.

# Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinntekt

– Lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven V, overgangsregel ved oppheving av sktl. § 10-5.

## 1 Generelt

Reglene om korreksjonsinntekt er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2012, jf. lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven, V, overgangsregel ved oppheving av sktl. § 10-5.

Korreksjonsinntekt som er beregnet til og med 2011 skal reverseres i samsvar med reglene i den nå opphevede sktl. § 10-5 (6). Om når det foreligger underdekning, se pkt. 3.1.

Korreksjonsinntekt som ikke er fradragsført innen 2017, fradragsføres i sin helhet i 2017.

## 2 Fradragsføring/reversering av korreksjonsinntekt

For selskaper som har korreksjonsinntekt som ikke er fradragsført, må det foretas en beregning for å fastslå i hvilken grad underdekningen er utlignet, slik at ilignet korreksjonsinntekt kan reverseres. Fradragsføring kan ikke skje så langt selskapets egenkapital er lavere enn sammenligningsgrunnlaget, se nedenfor. I sammenligningsgrunnlaget inngår også netto negative midlertidige forskjeller. Er selskapets egenkapital lavere enn sammenligningsgrunnlaget, må rest korreksjonsinntekt fradragsføres i et senere år, i den utstrekning selskapet ikke lenger har slik underdekning.

Har selskapet tilstrekkelig egenkapital, men ikke tilstrekkelig skattepliktig overskudd, kan fradraget for det tidligere inntektsførte beløp fremføres etter de vanlige regler. Fradragføringen må skje så snart selskapet har positiv inntekt. Hvis ikke bortfaller retten til fradrag.

### 3 Vilkår vedrørende selskapets egenkapital

#### 3.1 Generelt

Underdekning foreligger når selskapets egenkapital i henhold til balansen i årsoppgjøret er lavere enn sammenligningsgrunnlaget. Sammenligningsgrunnlaget utgjør summen av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, og en beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller mellom de verdiene som fremkommer i balansen i årsoppgjøret og selskapets skattemessige verdier. Den beregnede egenkapitalandelen settes til differansen mellom positive og negative midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, fratrukket en beregnet skatteforpliktelse som knytter seg til differansen. Ved beregningen av skatteforplikelsen nyttes skattesatsen for alminnelig inntekt.

#### 3.2 Egenkapital i årsregnskapet

I balanseoppstillingen i næringsoppgaven kan styrets forslag til utbytte være ført som egenkapital, jf. post 2055 i næringsoppgave 2. Det foreslåtte utbyttet skal imidlertid anses som gjeld ved beregningen av korreksjonsinntekt, jf. den nå opphevede sktl. § 10-5 (2) annet punktum.

Selskapets regnskapsmessige egenkapital er summen av følgende poster i regnskapets balanse ved inntektsårets utgang (poster i næringsoppgave 2):

Innskutt egenkapital:	
Aksjekapital	(post 2000)
Egne aksjer (negativt beløp)	(post 2010)
Overkursfond	(post 2020)
Annen innskutt egenkapital	(post 2030)
Opptjent egenkapital:	
Fond for vurderingsforskjeller	(post 2043)
Fond for urealiserte gevinster	(post 2045)
Avsatt utbytte	(post 2055)
Annen egenkapital	(post 2059)
Udekket tap (negativt beløp)	(post 2080)
Sum egenkapital	(post 9450)

Avsatt utbytte kan alternativt fremkomme som gjeld i post 2800. Hvis selskapets egenkapital ikke er redusert med avsatt utbytte, skal beløpet som framkommer som sum egenkapital i post 9450 reduseres med avsatt utbytte. Det er den korrigerede egenkapital som da framkommer, som skal sammenholdes med sammenligningsgrunnlaget, se nedenfor.

Aksjekapitalen vil være det beløp som er ført i selskapets regnskap inkludert eventuell oppskrivning uten innbetaling. Det forutsettes at regnskapet er gjort opp etter regnskapslovens regler eller etter IFRS-forordningen. Det forutsettes også at det er avsatt tilstrekkelig til betalbar skatt og utsatt skatt.

## 4 Sammenligningsgrunnlaget

### 4.1 Generelt

Sammenligningsgrunnlaget er summen ved utgangen av inntektsåret av

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

### 4.2 Innbetalt aksjekapital herunder overkurs

#### 4.2.1 Generelt

Som innbetalt aksjekapital herunder overkurs regnes summen av det som er innbetalt som aksjekapital og overkurs til selskapet i forbindelse med stiftelsen eller senere i forbindelse med kapitalutvidelser. Hvis en del av den innbetalte overkurs er benyttet til å dekke stiftelseskostnadene, jf. asl./asal. § 2-5, skal dette medføre at den innbetalte overkursen reduseres tilsvarende.

Ved fastsettingen av sammenligningsgrunnlaget er det ikke nødvendig å beregne innbetalt aksjekapital og overkurs for hver enkelt aksje. Summen av innbetalt aksjekapital og overkurs ved fastsettingen av sammenligningsgrunnlaget kan være forskjellig fra summen av skatteposisjonen innbetalt aksjekapital herunder overkurs som kan deles ut til aksjonærene uten utbyttebeskatning, jf. sktl. § 10-11 (2) annet punktum og emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 8.1.

I sammenligningsgrunnlaget skal det ses bort fra aksjekapital som skriver seg fra oppskrivning uten innbetaling, selv om oppskrivningen gjelder beløp som er skattlagt etter den tidligere selskapsskatteloven § 1-6. Om unntak hvor kapitalen tidligere er nedskrevet som tapt, se nedenfor.

Aksjekapital og overkurs som er skrevet ned for å anvendes til dekning av tap eller tilbakebetalt til aksjonærene, anses ikke som innbetalt aksjekapital og overkurs, se Ot.prp. nr. 82 (1993-1994) pkt. 5.3.

#### 4.2.2 Tingsinnskudd

Ved tingsinnskudd skal den regnskapsmessige verdsettingen av innskuddet ved stiftelsen eller kapitalforhøyelsen, jf. asl./asal. § 2-7, danne grunnlag for hva som skal anses som innbetalt aksjekapital og overkurs.

#### 4.2.3 Konvertering av fordring

Ved konvertering av fordring til aksjekapital vil verdien av fordringen danne grunnlag for hva som skal anses som innbetalt aksjekapital herunder overkurs, se FIN 21. desember 2001 i Utv. 2002/183.

#### 4.2.4 Gjenvinning av tapt aksjekapital

Har selskapet nedskrevet aksjekapital som tapt, men senere forhøyet aksjekapitalen uten nyttegning, vil kapitalforhøyelsen regnes som innbetalt aksjekapital så lenge den ligger innenfor den opprinnelige innbetalte aksjekapitalen. I den mellomliggende periode fastsettes innbetalt aksjekapital til den delen som er i behold. Se Ot.prp. nr. 82 (1993-1994) pkt. 5.6. Gjenvinning av tidligere nedskrevet aksjekapital kan bare skje ved fondsemisjon etter aksjelovens regler om kapitalforhøyelse, se SKD 28. mai 2010 i Utv. 2010/1054.

#### 4.2.5 Innløsning av aksjer

Ved innløsning av aksjer faller skatteposisjonen innbetalt «aksjekapital herunder overkurs» på disse aksjene bort. Dette gjelder også hvor selskapet innløser egne aksjer. I visse tilfeller skal en innløsning av enkeltaksjer ikke anses som en realisasjon, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.19.2. Innbetalt aksjekapital herunder overkurs skal da anses å være i behold i selskapet, i den grad innbetalt aksjekapital og overkurs ikke blir tilbakebetalt i forbindelse med innløsningen.

#### 4.2.6 *Fusjon og fisjon*

Ved skattefri fusjon og fisjon skal «innbetalt aksjekapital herunder overkurs» i det overdragende selskap, videreføres i det overtakende selskap. Dette gjelder også i den grad innbetalt aksjekapital herunder overkurs overstiger den regnskapsmessige verdien av innskuddet.

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

#### 4.2.7 *Bruk av overgangsregel E*

Er aksjer mottatt som vederlag for aksjer som er overført etter overgangsregel E til skatteleven § 2-38, skal innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, videreføres i det overtakende selskap (holdingselskapet). Den innbetalte aksjekapital, herunder overkurs i det overtakende selskapet, settes til den forholdsmessige andel av den innbetalte kapital i det overførte selskapet.

#### 4.2.8 *Avgrensing mot kapital som er opptjent i selskapet*

Kapital som er opptjent i selskapet anses som hovedregel ikke som innbetalt kapital i skattemessig sammenheng. Unntak gjelder hvor tidligere nedskrevet kapital er gjenvunnet og aksjekapitalen er forhøyet.

Posten «Innskutt egenkapital», jf. rl. § 6-2 (1) post C I, kan inneholde både kapital som er innbetalt til selskapet og kapital som er opptjent i selskapet. Dette gjelder både det beløp som er ført opp som aksjekapital og det beløp som er ført opp som overkursfond.

Aksjekapitalen kan foruten direkte innbetalt aksjekapital, bestå av fondsemittert kapital. Den fondsemitterte kapitalen kan skrive seg fra selskapets frie egenkapital, fra overkursfondet, eventuelt fra det tidligere reservefondet. Den delen av den fondsemitterte kapitalen som skriver seg fra hhv. annen egenkapital, overkursfond eller reservefond, kan dels være innbetalt kapital og dels opptjent kapital.

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

Ved ikrafttreddelsen av regnskapsloven pr. 1. januar 1999, skulle en andel av reservefondet tilsvarende summen av overkursavsetninger de siste ti år, overføres til overkursfondet, jf. rl. § 10-3. Den resterende del av reservefondet skulle overføres til annen egenkapital. Reservefondet kunne ved overgangen til regnskapsloven bestå både av innbetalt og opptjent kapital. Også oppskrivningsfond og innløsningsfond skulle ved overgangen overføres til overkursfondet. Den del av overkursfondet som består av det tidligere oppskrivningsfondet, anses ikke innbetalt i skattemessig sammenheng. Overkurs innbetalt før 1999 er ikke spesifisert i selskapets balanse for tidligere år. Dette medfører at posten «overkurs» i dag kan skrive seg fra tidligere oppskrivninger. Om den tidligere aksjelovens regler om overføring av overkurs til reservefond, se tidligere asl. § 12-1 (2). nr. 3.

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

#### 4.2.9 *Nedsettelse av aksjekapitalen*

Hvis aksjekapitalen inneholder både innbetalt aksjekapital og fondsemittert kapital, skal en nedsettelse av aksjekapitalen i forhold til reglene om utbyttebeskatning først anses å gjelde den fondsemitterte kapital, jf. sktl. § 10-11 (5). Tilsvarende gjelder ved fastsettingen av sammenligningsgrunnlaget. Hvis den fondsemitterte kapitalen skriver seg fra overkursfondet, og dette inneholder både innbetalt og opptjent kapital, kan aksjonæren velge om den fondsemitterte kapitalen skal anses å gjelde innbetalt kapital eller opptjent kapital. Dette valget må også legges til grunn i forhold til fastsettingen av sammenligningsgrunnlaget.

#### 4.2.10 Utdeling fra overkursfond og annen egenkapital

Hvis utdelingen skjer fra overkursfondet og denne posten inneholder både innbetalt og opptjent kapital, kan aksjonæren velge om en utdeling skal anses som utbytte eller som innbetalt kapital, se FIN 22. desember 2005 i Utv. 2006/118. Dette valget får også virkning for fastsettingen av sammenligningsgrunnlaget.

### 4.3 Beregnet egenkapitalandel

Ved beregningen av egenkapitalandelen av de midlertidige forskjellene mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier tas utgangspunkt i postene i skjemaet «Forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier» (RF-1217). Dette gjøres uavhengig av hvordan forskjellen har oppstått, se HRD i Utv. 2005/715 (Rt. 2005/692) (E-CO Vannkraft AS).

Forskjell mellom regnskapsmessig verdi og skattemessig verdi vedrørende aksjer og andre eiendeler som omfattes av sktl. § 2-38 (fritaksmetoden), behandles som permanente forskjeller.

Betinget skattefri gevinst ved konsernintern overføring av eiendel, jf. sktl. § 11-21, anses ikke som midlertidig forskjell for det overdragende selskap, jf. HRD i Utv. 2009/1135 (Rt. 2009/1090) (Aldebaran AS). Det mottakende selskap plikter å videreføre det overdragende selskaps skattemessig verdi på eiendelen, jf. sktl. § 11-21 (2). For det mottakende selskap vil det derfor kunne oppstå en midlertidig forskjell på eiendelen.

Resultatforskjeller på andeler i deltakerlignede selskaper regnes som midlertidige forskjeller.

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

Forskjellene kan være både positive (skatteøkende) og negative (skattereduserende).

Fra summen av de positive forskjellene skal man så trekke summen av de negative forskjellene. Er differansen et positivt beløp, utgjør denne netto positive midlertidige forskjeller.

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

Beløpet som da framkommer utgjør beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier.

### 5 Fusjon

Om fradrag for tidligere inntektsført korreksjonsinntekt ved fusjon, se emnet «Fusjon – innenlands».

### 6 Fisjon

Om fradrag for tidligere inntektsført korreksjonsinntekt ved fisjon, se emnet «Fisjon – innenlands».

### 7 Frivillig likvidasjon

Ved frivillig likvidasjon av aksjeselskap som har krav på fradrag for tidligere inntektsført korreksjonsinntekt, trekkes dette fradraget fra i skattepliktige inntekter hos selskapet i likvidasjonsåret.

### 8 Formelle regler

Fradragsføring av tidligere ilagt korreksjonsinntekt føres direkte i selskapets selvangivelse.

# Akvakultur (fiskeoppdrett mv.)

- Sktl. § 8-1 (1) bokstav a og (4).
- Takseringsreglene § 2-1-5 og § 3-1-4 bokstav g.

## 1 Generelt om akvakultur

Akvakultur reguleres av lov 17. juni 2005 nr. 79 om akvakultur (akvakulturloven).

Akvakulturnæringen omfatter produksjon av akvatiske organismer, dvs. fisk og andre vannlevende dyr og planter. Som produksjon regnes ethvert tiltak for å påvirke levende akvatiske organismers vekt, størrelse, antall, egenskaper eller kvalitet, se akvakulturloven § 2. Akvakultur drives i alle faser av organismenes sykluser; fra produksjon av rogn, klekking av yngel til utsett av organismer i sjøen for videre foredling. Det er vanlig å betegne de ulike delene av bransjen etter hvor aktørene befinner seg i organismenes produksjons-syklus; fra stamfiskproduksjon, klekkeri- og settefiskproduksjon til matfiskprodusenter. Tilsvarende gjelder for produksjon av andre organismer enn fisk. Akvakultur omfatter både produksjon av organismer for konsum og produksjon som brukes som innsatsfaktorer i andre produkter, herunder i kosmetikk- og farmasøytisk industri.

For å drive virksomhet innenfor akvakultur kreves det akvakulturtillatelse, jf. akvakulturloven § 4.

Omsetning av akvatiske organismer til konsum er ikke underlagt regulert førstehåndsomsetning.

## 2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

## 3 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

## 4 Næringsoppgave

Foretak som bare har bokføringsplikt (ikke årsregnskapsplikt), og heller ikke frivillig utarbeider årsregnskap, benytter Næringsoppgave 1 (RF-1175). Andre foretak benytter Næringsoppgave 2 (RF-1167).

## 5 Deltakerlignet selskap

Om hvilke oppgaver deltakerlignet selskap skal levere, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 5.

## 6 Skattestedet

Om skattestedet, se emnet «Skattestedet».

## 7 Formue

### 7.1 Akvakulturtillatelse

Akvakulturtillatelse er normalt å anse som en ikke-tidsbegrenset rettighet som regnes med til den skattepliktige formuen dersom den er ervervet etter 1997. Formuesverdien settes til omsetningsverdien.

### 7.2 Maskiner og redskaper

Formuesverdien på driftsmidler i saldogruppene a, c og d fastsettes til sum utgående positiv saldo, likevel ikke med høyere verdi enn omsetningsverdien. Se nærmere under emnene om driftsmidler.

### 7.3 Fôringsbåter

Formuesverdiene av fôringsbåter fastsettes i samsvar med takseringsreglene § 2-1-5 «verdssetting av skip, fiskefartøyer, borefartøyer, mv.».

#### **7.4 Akvatiske organismer i akvakultur (levende fisk, skjell mv.)**

Fisk og andre akvatiske organismer i akvakultur anses som omløpsmidler i virksomhet, jf. sktl. § 8-1 (4). Formuesverdiene av levende fisk og østers fastsettes i samsvar med takseringsreglene § 3-1-4, bokstav g) «Oppdrettsfisk, skjell mv.».

Beholdning av levende blåskjell e.l. stående i sjøen verdsettes ikke.

#### **7.5 Beholdning av slaktet fisk eller høstet skjell mv.**

Beholdning av slaktet fisk, høstet skjell mv. tas med som varebeholdning, se emnet «Varebeholdning».

#### **7.6 Beholdning av fôr mv.**

Lager av innkjøpt fôr, emballasje mv. verdsettes etter de vanlige reglene for varebeholdning, se emnet «Varebeholdning».

### **8 Tidfesting av inntekter og kostnader**

#### **8.1 Hovedregel**

Tidfesting av inntekter og kostnader i akvakulturnæring følger som hovedregel vanlige regler, se emnene om tidfesting.

#### **8.2 Unntak**

Tilvekst i beholdning av fisk og andre akvatiske organismer i akvakultur regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 8-1 (1) bokstav a. Se også Sk. nr. 29/1984 i Utv. 1985/84.

Kjøpesummen for levende fisk og andre akvatiske organismer som er innkjøpt i året, kan fradragføres direkte. Skattyter kan likevel velge å aktivere kjøpesummen for all fisk og andre akvatiske organismer innkjøpt i året. Valget kan foretas for hvert innkjøp.

Fisk og andre akvatiske organismer som er tatt med i inngående beholdning og som er i behold ved årets utgang, skal alltid tas med som utgående beholdning og med samme verdi som er benyttet som inngående verdi (ikke tilvekst).

Fisk og andre akvatiske organismer av egen klekking kan ikke tas med som beholdning med virkning for beregningen av skattepliktig inntekt.

### **9 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)**

#### **9.1 Akvakulturtillatelser/Konsesjoner**

Akvakulturtilatelse er normalt å anse som rettighet som ikke er tidsbegrenset. Se for øvrig emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel». Den delen av vederlaget som ved eierskifte av akvakulturanlegg kan tilordnes verdien av akvakulturtilatelse, skal aktiveres som et immaterielt driftsmiddel som bare kan avskrives ved åpenbart verdifall i forhold til inngangsverdien, jf. sktl. § 6-10 (3) første punktum. Tilsvarende gjelder for oppdrettskonsesjoner som er gitt før 1. januar 2006 og som er videreført ved ikrafttreddelsen av akvakulturloven.

#### **9.2 Arbeidstøy**

Om arbeidstøy, se emnet «Arbeidstøy».

#### **9.3 Avskrivninger**

##### **9.3.1 Anlegg på land**

Anlegg på land, som lagerbygg, kaianlegg mv. tilknyttet akvakulturvirksomhet, avskrives i saldogruppe h. I alminnelighet nyttes lav sats.

##### **9.3.2 Faste damanlegg**

Faste damanlegg på land avskrives i saldogruppe h.

##### **9.3.3 Fôringsanlegg**

Automatisk fôringsanlegg avskrives i saldogruppe d.

- 9.3.4 *Føringsbåt mv.*  
Skip, fartøyer mv. som nyttes til foring i tilknytning til akvakulturvirksomhet, avskrives i saldogruppe e.
- 9.3.5 *Ismaskin*  
Maskin for fremstilling av is, avskrives i saldogruppe d.
- 9.3.6 *Kjøle- og fryseanlegg*  
Kjøle- og fryseanlegg som er fast installert i bygning, avskrives som «fast teknisk installasjon i bygning» på egen saldogruppe j. Se nærmere i emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo](#)».  
Andre kjøle- og fryseanlegg avskrives i saldogruppe d.
- 9.3.7 *Klekkekar*  
Klekkekar til bruk i klekkeri avskrives i saldogruppe d.
- 9.3.8 *Landfaste kaianlegg mv.*  
Landfaste kaianlegg, flytebrygger e.l. avskrives i saldogruppe h.
- 9.3.9 *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.
- 9.3.10 *Mærer*  
Mærer avskrives i saldogruppe d. Med «mærer» siktes til enklere løse konstruksjoner (flytende innhegninger) som ofte er knyttet sammen med gangveier og eventuelt fortøyd inntil en flytebrygge. Utskifting av notposer anses som vedlikehold.
- 9.3.11 *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 forhøyet sats jf. sktl. § 14-43 (2). Utstikkerne/gangveiene mellom selve mærene anses som en del av mærekonstruksjonen (se [pkt. 9.3.10](#)).
- 9.3.12 *Vannforsyningsanlegg*  
Vannforsyningsanlegg avskrives i saldogruppe h. Dersom bolig som ikke er avskrivbart driftsmiddel er tilknyttet anlegget, kan stikkledning til boligen ikke tas med i avskrivningsgrunnlaget.  
Knyttet akvakulturanlegget til offentlig vannverk, kan engangsavgiften for tilknytningen verken avskrives eller fradragsføres direkte.

## 9.4 *Eget arbeid*

Verdi av eiers eget arbeid med tilvirkning av/påkostning på gjenstand skal bare i omdisponeringstilfeller regnes som skattepliktig inntekt. Det samme gjelder fortjenesteelementet på ansattes arbeid. Se nærmere i emnet «[Virksomhet - arbeider under utførelse](#)», [pkt. 2.3.4](#). I den utstrekning verdien av arbeidet er tatt til inntekt, inngår den i inngangsverdien.

## 9.5 *Ektefeller*

Om fordeling av inntekt mellom ektefeller, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».



### 9.6 **Forsikringspremie**

Betalt forsikringspremie vedrørende forsikring av anlegg, utstyr, beholdning av fisk mv. er fradragsberettiget som driftskostnad.

### 9.7 **Kontingent**

Kontingent til Fiskeri- og Havbruksnæringens servicekontor er fradragsberettiget. Nærmere om fradragsretten, se emnet «[Kontingenter](#)».

### 9.8 **Lønn**

Det må skilles mellom lønn til den alminnelige driften som skal fradragsføres i året, og lønn for arbeid på nyanlegg som skal aktiveres på vedkommende anlegg.

Om lønn til egne barn, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

### 9.9 **Røkterbolig**

Dersom ansatt disponerer bolig som eies eller leies av arbeidsgiveren, må arbeidsgiveren kreve at ligningsmyndighetene verdsetter ytelsen, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)». Fordel ved helt eller delvis fri bolig skal innberettes som lønn.

Bygning hovedsakelig brukt til røkterbolig kan normalt ikke avskrives, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)» og emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 10.8.5.

### 9.10 **Skadeserstatning**

Om erstatning for tap, herunder hel ødeleggelse, av avskrivbare driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

Om erstatning for delvis skade mv., se emnet «[Skadeserstatning](#)».

Erstatning for tap av eller skade på fisk, skjell mv. og annen varebeholdning er skattepliktig inntekt etter fradrag for eventuell inngangsverdi.

Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av visse driftsmidler eller av fisk, se nedenfor og emnet «[Betinget skattefritak](#)».

### 9.11 **Studiereiser**

Om studiereiser og kurs, se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

### 9.12 **Tilskudd**

Akvakulturnæringen mottar ingen øremerkede tilskudd. Om kommunale etableringstilskudd og tilskudd som forvaltes av Innovasjon Norge og av fylkeskommunene, se emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)».

### 9.13 **Ufrivillig realisasjon, betinget skattefritak**

Reglene om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon omfatter også akvatiske organismer i akvakultur når realisasjonen omfatter minst 25 % av beholdningen av det enkelte fiskeslag, se sktl. § 14-70 (6) bokstav d. Eksempel på slik ufrivillig realisasjon er tap av fisk ved rømming og nedslaktning etter pålegg fra veterinærmyndighet.

Spesielt om gjenanskaffelse av ufrivillig realisert fisk, se emnet «[Betinget skattefritak](#)», pkt. 2.4.5.

### 9.14 **Uttak av fisk og andre akvatiske organismer mv.**

Uttak av fisk og andre akvatiske organismer til skattyters private bruk skal inntektsføres til omsetningsverdi etter hvert som uttaket skjer.

Uttak av fisk og andre akvatiske organismer mv. til ansatte skal også inntektsføres som omsetning til full verdi etter hvert som uttaket skjer. Verdien av uttaket behandles som lønn. Om personalrabatt, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

### 9.15 **Veier**

Veianlegg skal aktiveres uten senere avskrivning. Om asfaltering, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 16.1.

# Alminnelig inntekt

- Sktl. kap. 5 og 6.
- SSV § 3-2, § 3-3 og § 3-8.

## 1 Generelt

Med alminnelig inntekt menes den nettoinntekt som fremkommer på grunnlag av skat-  
telovgivningens regler om skattepliktige inntekter, fradragsberettigede kostnader og tap.  
Om kostnader og tap, se emnene «Kostnader – allment om fradrag» og «Tap». Skattepliktig  
del av utdeling fra deltakerlignet selskap og beregnet inntekt av renter etter sktl. § 5-22  
inngår også i alminnelig inntekt.

Utbytte og aksjegevinster inngår i alminnelig inntekt. Skjermingsfradraget og ubenytt-  
et skjerming kommer til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt, se sktl. § 10-12 og § 10-31  
(1). I praksis vil det bare være nettobeløpet som blir overført til selvangivelsen.

Ved gjennomsnittsligning av skogbruk eller reindrift er det årets gjennomsnittsinntekt  
som inngår i alminnelig inntekt.

Alminnelig inntekt fremkommer før personfradrag, særfradrag og Finnmarksfradrag.  
Disse trekkes fra ved skatteberegningen.

Om personinntekt, se emnene om personinntekt.

## 2 Skatter

På alminnelig inntekt for forskuddspliktige utlignes som hovedregel:

- inntektsskatt til kommune og fylkeskommune, jf. SSV § 3-8, og
- fellesskatt til staten, jf. SSV § 3-2.

På alminnelig inntekt for etterskuddspliktige utlignes bare skatt til staten, jf. SSV § 3-3.  
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 fastsettes alminnelig inntekt for alle fysiske personer, selskaper, dødsbo, kon-  
kursbo mv. som er skattepliktige til Norge etter norsk internrett og som ikke er unntatt  
etter skatteavtale.

# Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag

- Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd, kap. 23.
- Lov 17. juni 2005 nr 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) (sktbl.).
- FSSKD § 12-2.
- Forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten (lignl.).
- Forskrift 19. november 1990 nr. 932 om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet (lignl.).
- Forskrift 19. november 1997 nr. 1173 om avgrensning av arbeidsgiveravgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23-2 sjuende ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv. (ftrl.).
- Forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og oppgjør mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden (ftrl.).
- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) kap. 5 (sktbl.).
- Stortingsvedtak 24. november 2011 nr. 1155 om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2012.
- Forskrift 27. januar 2012 nr. 73 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2012 (stortingsvedtak 24. november 2011 nr. 1153) (ftrl.).
- Forskrift 27. januar 2012 nr. 99 om avgifter til folketrygden for året 2012 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada
- SKD nr. 7/12 16. mars 2012.

## 1 Avgifter til folketrygden

Til finansiering av folketrygden svares blant annet følgende avgifter

- trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng»
- arbeidsgiveravgift
  - om plikt til å svare arbeidsgiveravgift og grunnlaget, se nedenfor
  - om satser for arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser»
  - om beregning og innbetaling, se emnet «Arbeidsgiveravgift – oppgaveplikt og innbetaling»

## 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, jf. ftrl. § 23-2. Dette gjelder selv om yteren ikke driver virksomhet og selv om det ikke er fradragsrett for utbetalingen.

### 2.2 Ytelser gjennom andre

Arbeidsgiveren har plikt til å svare arbeidsgiveravgift også hvor andre yter en fordel på vegne av arbeidsgiveren. Dette gjelder for eksempel hvor ansatte, styremedlemmer mv. mottar fordeler som aksjonær utreder på vegne av selskapet. Fordelen skal da tas med i selskapets grunnlag for arbeidsgiveravgift, som om selskapet selv hadde utredet fordelene. Det har ikke noen betydning for avgiftsplikten om det skjer et etteroppgjør mellom arbeidsgiveren og den som foretar utbetalingen.

### 2.3 Arbeidsutleie

Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, har både oppdragsgiver og oppdragstaker ansvaret for 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 pliktene, jf. sktbl.

§ 4-1 (2). Nærmere retningslinjer er gitt av FIN, referert i Sk. nr. 12/1992 i Utv. 1992/1008 pkt. 2.

#### 2.4 Eierskifte

Ved overføring av virksomhet eller del av virksomhet til en annen innehaver, vil ny eier som hovedregel overta rettigheter og plikter som følger av arbeidsavtale mv. som foreligger på tidspunktet for virksomhetsoverdragelsen, jf. § 16-2 i lov 17. juni 2005 nr. 62 om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv. Det medfører f.eks. at den nye eieren må svare arbeidsgiveravgift av ytelser som den ansatte har ervervet rett til før virksomhetsoverdragelsen, men som ytes av den nye eieren.

#### 2.5 Konkursbo

Konkursbo er å anse som enhver annen arbeidsgiver med plikt til å betale arbeidsgiveravgift, f.eks. ved fortsatt drift av virksomheten. Se FIN 12. februar 1970 i Utv. 1970/263.

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av utbetalinger fra konkursbo til hel eller delvis dekning av lønn mv. når lønnen er opptjent før konkursens åpning. Krav på udekket arbeidsgiveravgift kan derimot reises mot boet når lønnen er utbetalt før konkursen.

#### 2.6 Dødsbo

Dødsbo er å anse som enhver annen arbeidsgiver med plikt til å betale arbeidsgiveravgift, f.eks. ved fortsatt drift av virksomheten.

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av utbetalinger fra dødsbo til dekning av lønn mv. når lønnen er opptjent før dødsfallet. Krav på udekket arbeidsgiveravgift kan derimot reises mot boet når lønnen er utbetalt før dødsfallet.

#### 2.7 Veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoner

Arbeidsgiveravgiftsplikt gjelder også for skattefrie institusjoner, men for veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoner er det fastsatt betydelige begrensninger i avgiftsplikten, se [pkt. 3.13](#).

### 3 Beregningsgrunnlaget

#### 3.1 Generelt

Plikten til å svare arbeidsgiveravgift gjelder som utgangspunkt for ytelser i og utenfor tjenesteforhold som arbeidsgiveren plikter å innberette for vedkommende år, jf. ftrl. § 23-2 (1) første punktum. Innberetningsplikten følger av lignl. § 6-2. Fra dette utgangspunktet er det fastsatt en rekke presiseringer og unntak som fremgår nedenfor.

Det foreligger avgiftsplikt uavhengig av mottakers alder.

I tillegg til ordinær lønn, herunder feriepenger, omfatter avgiftsplikten blant annet

- honorar
- tantieme
- provisjon
- ventelønn som utbetales i forbindelse med nedbemanning mv.
- dagpenger under arbeidsledighet som forskutteres av arbeidsgiver
- sykepenger
- foreldrepenger

I tillegg omfattes følgende ytelser hvor avgiftsplikten etter folketrygdloven ikke er knyttet til innberetningsplikten

- tilskudd til tjenestepensjonsordninger
- pensjon fra tidligere arbeidsgiver
- trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser
- trekkpliktige utgiftsrefusjoner
- trekkpliktige naturalytelser
- trekkpliktige drikkepenger

Om presiseringer, unntak fra og begrensninger i avgiftsplikten, se nedenfor.

### 3.2 Skattefrie ytelser

Beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift omfatter normalt ikke ytelser i arbeidsforhold dersom ytelsen er skattefri for mottakeren. For eksempel vil skattefrie naturalytelser ikke være avgiftspliktige.

### 3.3 Ytelser under minstegrensen for lønnsinnberetning

Ytelser under minstegrensen for lønnsinnberetning, se emnet «[Skattefrie kontantytelser i arbeidsforhold](#)», skal inngå i grunnlaget selv om de ikke innberettes, jf. ftrl. § 23-2 (1) tredje punktum.

### 3.4 Utbetalinger til selvstendig næringsdrivende

Det skal som hovedregel ikke svares arbeidsgiveravgift når mottakeren av godtgjørelsen har utført arbeidet eller oppdraget som ledd i egen virksomhet, jf. ftrl. § 23-2 (2). Dette gjelder selv om ytelsen er innberetningspliktig. Unntak gjelder bl.a. for styrehonorar, honorar til forfattere og oversettere samt godtgjørelse til idrettsutøver. Se nærmere i [pkt. 7](#). Om skillet i eller utenfor virksomhet (næring), se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

### 3.5 Pensjon

#### 3.5.1 Generelt

Løpende pensjon direkte betalt over driften fra arbeidsgiver i tidligere arbeidsforhold, inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, forutsatt at pensjonen begynte å løpe etter 1. januar 1988, jf. ftrl. § 23-2 (4) annet punktum. Dette gjelder også for barnepensjon selv om det ikke svares trygdeavgift lav sats av den.

#### 3.5.2 Avløsning av pensjon

Engangsbeløp til avløsning av rett til pensjon i arbeidsforhold inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. ftrl. § 23-2 (4) tredje punktum. Dette gjelder når pensjonen ikke er sikret ved innbetaling av premie og tilskudd til forsikringsselskap, pensjonskasse o.l., (pensjoner over driften). Avgiftsplikten gjelder enten avløsning foretas før eller etter at pensjonen er begynt å løpe. Forutsetningen for at det skal betales arbeidsgiveravgift av avløsningsbeløp, er at pensjonen begynte å løpe etter 1. januar 1988.

### 3.6 Tilskudd til pensjonsordninger

#### 3.6.1 Generelt

Arbeidsgivers tilskudd til individuelle og kollektive tjenestepensjonsordninger og visse pensjoner inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. ftrl. § 23-2 (4) første punktum.

#### 3.6.2 Administrasjonskostnader, gebyrer mv.

Som avgiftspliktig tilskudd anses også betaling som skal dekke administrasjonskostnader vedrørende slike pensjoner. Forsikringsmeglerhonorar eller øvrige kostnader knyttet til formidling av tjenestepensjonsordning inngår ikke i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift. Kostnader som oppstår ved å flytte en pensjonsavtale fra et forsikringsselskap til et annet anses som en driftskostnad som arbeidsgiveren har ved å tilby pensjonsordningen til de ansatte, og inngår ikke i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift.

#### 3.6.3 Inn- og utbetalinger fra premiefond og innskuddsfond

Tilskudd til pensjonsordningens premiefond og innskuddsfond omfattes også av arbeidsgiveravgiftsplikten. Derimot skal det ikke svares arbeidsgiveravgift når midler fra premiefondet/innskuddsfondet, herunder renter, benyttes til å betale årets premie. Ved tilbakeføring til arbeidsgiveren av midler fra premiefond etter foretakspensjonsloven § 10-4, jf. § 16-2 (19) og innskuddsfond etter innskuddspensjonsloven § 9-4, skal det ikke foretas noen tilbakeføring av arbeidsgiveravgiften, se SKD-melding nr. 9/2002 pkt. 15. Det samme gjelder ved tilbakeføring av midler fra premiefond eller innskuddsfond i forbindelse med avvikling av pensjonsordning etter foretakspensjonsloven § 15-3 og innskuddspensjonsloven § 13-3.

### 3.6.4 Pensjonsrettigheter for eier

Tilskudd til en kollektiv pensjonsordning i enkeltpersonforetak som skal dekke pensjonsrettigheter for eieren anses ikke avgiftspliktig, i den grad eierens andel av premien kan individualiseres. For deltakerlignet selskap gjelder det samme for en ansvarlig deltakers andel av den samlede premien, se FIN 25. november 1998 i Utv. 1999/1548.

### 3.6.5 Innbetaling av ansvarskapital

Arbeidsgivers finansiering av en pensjonskasses ansvarlige kapital i henhold til forskrift om beregning av ansvarlig kapital for finansinstitusjoner er ikke av en slik art at det utløser plikt til å svare arbeidsgiveravgift. Dette gjelder både når tilskuddet er gitt som ansvarlig lån og når det er gitt som egenkapitaltilskudd, jf. FIN 2. mai 1994 i Utv. 1994/548.

## 3.7 Utgiftsgodtgjørelser

### 3.7.1 Generelt

For utgiftsgodtgjørelser som skal dekke kostnader i forbindelse med utførelse av arbeidet, og hvor nettometoden derfor brukes ved skatleggingen, skal det beregnes arbeidsgiveravgift bare i den utstrekning utgiftsgodtgjørelsen er trekkpliktig, jf. ftrl. § 23-2 (3). Om når det skal nyttes nettometode, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse». Om hvilke ytelser som er trekkpliktige, se nedenfor. Hvis en slik ytelse ikke er trekkpliktig, skal det ikke beregnes arbeidsgiveravgift av noen del av ytelsen, heller ikke av eventuelt overskudd ved ligningen av mottakeren. Hvis ytelsen ikke oppfyller vilkårene for fritak for forskuddstrekk, er hele ytelsen trekkpliktig. Dette gjelder selv om den skal dekke fradragsberettigede kostnader.

Godtgjørelser som ikke dekker kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid og hvor nettometoden derfor ikke kan benyttes ved skatleggingen, anses ikke som utgiftsgodtgjørelser i denne sammenheng. Avgiftsplikten for slike ytelser avgjøres etter de vanlige reglene for lønn og annen godtgjørelse, se ovenfor. Det er ikke et vilkår at disse ytelsene er trekkpliktige.

### 3.7.2 Generelt om trekkplikt i utgiftsgodtgjørelser

Som hovedregel skal det gjennomføres forskuddstrekk i brutto godtgjørelser til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid, oppdrag eller verv, jf. sktbl. § 5-6 (2). Skattebetalingsforskriften inneholder en del unntak fra trekkplikten og dermed også arbeidsgiveravgiftsplikten, se nedenfor. Unntakene forutsetter at skattyter har dekket alle kostnader selv og at arbeidsgiver/oppdragsgiver ikke for noen del har subsidiert de kostnader som godtgjørelsen er ment å dekke, på annen måte enn gjennom godtgjørelsen.

Skattebetalingsforskriften § 5-6-11 og § 5-6-12 har særlige regler om trekkfritak for kostgodtgjørelser, bilgodtgjørelser, refusjon av kostnader til elektronisk kommunikasjon og andre godtgjørelser som utbetales i samsvar med bestemmelser i tariffavtale, statlig regulativ (særavtale) og/eller Skattedirektoratets forskuddssatser, se nedenfor.

Andre utgiftsgodtgjørelser kan i sin helhet holdes utenfor ved forskuddstrekket dersom mottakeren utarbeider og underskriver en oppgave over størrelsen og arten av de pådratte kostnadene og arbeidsgiveren ikke har grunn til å anta at utbetalingen gir overskudd, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 (1).

### 3.7.3 Utbetaling skjer før kostnadene pådras

Dersom utbetalingen av godtgjørelsen 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, se skattebetalingsforskriften § 5-6-13 (2). Etter at kostnadene er pådratt, og senest innen en måned, må mottakeren levere endelig oppgave til arbeidsgiveren slik som nevnt ovenfor. Kvittinger eller andre originalbilag skal følge som vedlegg til oppgaven.

Alle anslag og oppgaver etter disse reglene skal oppbevares som bilag til arbeidsgivers regnskap eller notater, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 (7). Viser oppgaven et mindre beløp enn det utbetalte, skal forskuddstrekk gjennomføres i hele godtgjørelsen med mindre mottaker tilbakebetaler det overskytende til arbeidsgiveren.

Disse reglene gjelder også for godtgjørelse til dekning av løpende kostnader, men slik at det er tilstrekkelig at mottaker tilbakebetaler det overskytende til arbeidsgiver før årets utgang, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 (3).

Som alternativ til tilbakebetaling ovenfor, kan arbeidsgiveren splitte opp utgiftsgodtgjørelsen i en trekkpliktig og en trekkfri del, se pkt. 3.7.15.

#### 3.7.4 *Utgiftsgodtgjørelse som dekker merkostnader for pendler som har skattekort med standardfradrag for utenlandske arbeidstakere*

Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader til kost, losji og besøksreise for pendlere vil alltid være trekkpliktig og dermed inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift dersom skattyteren på tidspunktet for det aktuelle skattetrekket har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se skattebetalingsforskriften § 5-6-13 (6).

Særregelen gjelder for ytelser både til pendlere som er skattepliktig som bosatt i Norge og pendlere som er begrenset skattepliktig til Norge under midlertidig arbeidsopphold her.

Særregelen gjelder ikke for ytelser til arbeidstakere som har merkostnader til kost, losji og/eller besøksreiser, når

- oppholdet klassifiseres som yrkesopphold og ikke som pendleropphold, og
- reisen (transporten) klassifiseres som yrkesreise og ikke som besøksreise.

Om skillet mellom opphold/reise som pendler eller i yrket, se emnet «*Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser*».

Det forekommer at skattyteren endrer skattekort i løpet av året, slik at vedkommende har et skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradraget en del av inntektsåret og et annet skattekort hvor det ikke er tatt hensyn til standardfradraget en annen del av inntektsåret. Det er skattekortet på tidspunktet for forskuddstrekket som avgjør plikten til å svare arbeidsgiveravgift, uavhengig av om skattyteren faktisk får eller ikke får standardfradraget ved ligningen. Kun utbetalinger hvor det er foretatt skattetrekk etter et skattekort med standardfradrag, inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Dette gjelder med mindre det er andre regler som gjør at ytelsen likevel er trekkpliktig og derfor skal inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Om skatteplikten for slike ytelser, se emnet «*Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt*».

#### 3.7.5 *Kostgodtgjørelse ved lange daglige fravær fra hjemmet*

Godtgjørelse til kost i forbindelse med overtid kan utbetales trekkfritt med inntil kr 82 per dag når skattyteren har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer og må antas å ha hatt kostnader til mat Forutsetningen for trekkfritaket, er at utbetalingene legitimeres med utgiftsoppgave som nevnt i skattebetalingsforskriften § 5-6-13 (1), se pkt. 3.7.2.

### Sats for 2013

Satsen for trekkfri kostgodtgjørelse ved lange daglige fravær er kr 82 også for 2013.

#### 3.7.6 *Kostgodtgjørelse ved besøksreiser uten overnatting*

Godtgjørelse til kost på besøksreiser uten overnatting som varer seks timer eller mer for skattyter som har fri kost på arbeidsstedet, kan utbetales trekkfritt i samsvar med den fradragssatsen som fastsettes i takseringsreglene § 1-3-5. I forbindelse med forskuddstrekket for 2012 kan det legges til grunn en sats på kr 82. Et høyere beløp kan utbetales mot originalbilag (kvitting eller lignende). Forutsetningen for trekkfritaket, er at utbetalingene legitimeres med utgiftsoppgave som nevnt i skattebetalingsforskriften § 5-6-13 (1), se pkt. 3.7.2.

**Sats for 2013**

Satsen for trekkfri kostgodtgjørelse på besøksreiser kr 82 også for 2013.

Trekkfritaket omfatter ikke utgiftsgodtgjørelse til dekning av kost til arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge og som pendler til bolig utenfor EØS-området. Disse behandles ikke som pendlere, da bolig utenfor EØS-området ikke anses som skattyters hjem i denne sammenhengen.

Om trekkplikt ved dekning av merkostnader til kost, losji og besøksreise for pendlere som har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se [pkt. 3.7.4](#).

**3.7.7 Kostgodtgjørelse på reise med overnatting**

Godtgjørelser til dekning av kost til arbeidstaker som av hensyn til sitt arbeid må bo utenfor sitt hjem, er ifølge skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (1) trekkfrie på nærmere bestemte vilkår, avhengig av overnattingsstedets art.

Har arbeidstakeren bodd på hotell er det trekkfritak når

- kostgodtgjørelsen er utbetalt i samsvar med bestemmelser i tariffavtale eller statlig regulativ (særavtale)
- kostgodtgjørelsen ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssatser, og
- legitimasjonskravene nedenfor er oppfylt

Har arbeidstakeren bodd på pensjonat eller hybel/brakkue uten kokemuligheter, er det trekkfritak når

- kostgodtgjørelsen ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssats for pensjonat mv., og
- legitimasjonskravene nedenfor er oppfylt

Har arbeidstakeren bodd på hybel/brakkue med kokemuligheter eller overnattet privat er det trekkfritak når

- kostgodtgjørelsen ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssats for hybel/brakkue med kokemuligheter, og
- legitimasjonskravene nedenfor er oppfylt

Reglene ovenfor gjelder både for pendlere og for arbeidstakere på tjenestereise.

Trekkfritaket omfatter ikke kostgodtgjørelse til arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge og som pendler til bolig utenfor EØS-området. Disse behandles ikke som pendlere, da bolig utenfor EØS-området ikke anses som skattyters hjem i denne sammenheng.

Om trekkplikt ved dekning av merkostnader til kost for pendlere som har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se [pkt. 3.7.4](#).

Trekkfriheten for kostgodtgjørelse på reise med overnatting forutsetter at arbeidstakeren leverer en fortløpende oppstilling (reiseregning) over hvordan han har innrettet seg under arbeidsoppholdet, se skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (3). Oppstillingen (reiseregningen) skal inneholde følgende opplysninger

- arbeidstakers navn og adresse
  - dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver yrkes-/tjenestereise eller pendlers reise ved besøk i hjemmet
  - formålet med reisen
  - hvilke arrangement arbeidstakeren har deltatt på
  - navn og adresse på overnattingssted/utleier, og ved flere overnattingssteder også dato for overnattingene (godtgjørelse som ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssats for hybel/brakkue med kokemuligheter er i sin helhet fritatt for forskuddstrekk selv om navn og adresse på overnattingssted/utleier ikke oppgis), og
  - type losji, fordelt på hotell, pensjonat eller annet nærmere angitt overnattingssted
- Oppstillingen skal være underskrevet av arbeidstakeren.

Elektronisk signatur på reiseregning godtas dersom det foreligger en kvalifisert elektronisk signatur, jf. § 6 i lov 15. juni 2001 nr. 81 om elektronisk signatur. Elektroniske



signaturer som ikke er kvalifiserte kan også godtas, men det må bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle av hvorvidt den elektroniske løsningen gir tilfredsstillende sikkerhet, herunder at utsteder er korrekt angitt.

Er et overnattingssted benevnt som hotell, kvalifiserer dette til trekkfri utbetaling av hotellsats for kost uavhengig av standard for øvrig. Dersom overnattingsstedet ikke har slik benevnelse, må overnattingsstedets karakter vurderes konkret. For at overnattingsstedet i slike tilfeller skal kunne anses som hotell, må det stilles krav om at skattyter må ha mulighet for å få servert alle hovedmåltider i overnattingsstedets spisesal/restaurant, og at maten holder restaurant-/hotellstandard både med hensyn til kvalitet og pris.

Overnatting på hurtigrute og ferger, f.eks. danskebåt og Kiel-ferge, kvalifiserer til trekkfri utbetaling av kostgodtgjørelse i samsvar med sats for hotellovernatting. Overnatting på tog, buss, bil, båt for øvrig, fly e.l. kvalifiserer til trekkfri utbetaling i samsvar med sats for pensjonatovernatting. I tilfeller hvor man på reise med overnatting på hotell også overnatter på tog, buss, bil, fly e.l. kan man trekkfritt utbetale kostgodtgjørelse for samtlige døgn etter satsen for overnatting på hotell.

### 3.7.8 Godtgjørelse for losji

Losjigodtgjørelse er som utgangspunkt bare trekkfri når den dekker faktiske losjiutgifter som dokumenteres. Unntak fra dette gjelder ulegitimert godtgjørelse for overnatting ved reiser innenlands på kr 400 per døgn (nattillegg), som utbetales i samsvar med statlig regulativ (særavtale). Utbetaling av ulegitimert nattillegg skal oppfylle legitimasjonskravene ovenfor unntatt opplysning om navn og adresse på overnattingssted eller utleier. I alle andre tilfeller skal det trekkes skatt og beregnes arbeidsgiveravgift av den delen av godtgjørelsen for overnatting som overstiger de dokumenterte utgiftene.

### 3.7.9 Yrkeskjøring med bilgodtgjørelse som følger Skattedirektoratets forskuddssatser

Bilgodtgjørelse for yrkes- eller tjenestekjøring, er ifølge skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (5) trekkfri når godtgjørelsen er

- utbetalt som kilometergodtgjørelse etter Skattedirektoratets forskuddssatser, og
- i samsvar med de legitimasjonskrav som er oppstilt nedenfor.

Hvor disse vilkårene er oppfylt, skal ingen del av godtgjørelsen inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Trekkfritaket omfatter også kilometergodtgjørelse etter satser som er lavere enn Skattedirektoratets forskuddssatser, såfremt øvrige vilkår er oppfylt.

Det er en betingelse at mottakeren setter opp og underskriver reiseregning som arbeidsgiver skal oppbevare som bilag til sitt regnskap. Reiseregningen må ifølge skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (6) minst inneholde

- arbeidstakers navn, adresse og underskrift
- dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver yrkes-/tjenestereise (ikke krav om klokkeslett dersom det bare utbetales bilgodtgjørelse)
- formålet med reisen
- hvilke arrangement arbeidstakeren har deltatt på
- fremstilling av reiseruten med angivelse av utgangs- og endepunkt, lokal kjøring på oppdragsstedet og årsaken til eventuelle omkjøringer
- totalt utkjørt distanse beregnet på grunnlag av bilens kilometerteller (ev. trippelteller) ved begynnelsen og slutten av hver yrkes/tjenestereise, og
- navn på passasjer det kreves passasjertillegg for.

### 3.7.10 Yrkeskjøring med bilgodtgjørelse som ikke følger Skattedirektoratets forskuddssatser

Bilgodtgjørelse som ikke følger Skattedirektoratets forskuddssatser og/eller ikke er i samsvar med legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften, se ovenfor, er trekkpliktig i sin helhet. Bruttobeløpet inngår da i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Trekkfritaket vil likevel omfatte kilometergodtgjørelse etter satser som er lavere enn Skattedirektoratets forskuddssatser, såfremt de øvrige vilkårene er oppfylt.

Arbeidsgiver kan splitte godtgjørelsen i en trekkfri del som er i samsvar med Skattedirektoratets forskuddssatser og som oppfyller legitimasjonskravene i

skattebetalingsforskriften, og i en trekkpliktig del som fullt ut behandles som lønn, se [pkt. 3.7.15](#).

### 3.7.11 Bilgodtgjørelse for besøksreiser

Bilgodtgjørelse til dekning av pendlers besöksreise i hjemmet er trekkfri så fremt godtgjørelsen utbetales som kilometergodtgjørelse som ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssats på kr 1,50 per km for de første 50 000 km i året og kr 0,70 per km for det overskytende hos samme arbeidsgiver, og øvrige vilkår i skattebetalingsforskriften § 5-6-13 (5) er oppfylt. Dette gjelder selv om det blir overskudd på godtgjørelsen fordi avstandsfradraget bare gis over et visst bunnfradrag.

Trekkfritaket omfatter ikke refusjon av kostnader til besøksreiser for arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge og som pendler til bolig utenfor EØS-området. Disse behandles ikke som pendlere, da bolig utenfor EØS-området ikke anses som skattyters hjem i denne sammenheng.

Om trekkplikt ved dekning av merkostnader til besøksreise for pendlere som har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se [pkt. 3.7.4](#).

Det er et vilkår for trekkfritaket at mottakeren utarbeider og skriver under oppgave over den reise som er foretatt. Av oppgaven skal det fremgå hvilke reiser som er foretatt, samt dato og kjørelengde for den enkelte reise.

### 3.7.12 Bilgodtgjørelse for daglig reise mellom hjem og arbeidssted

Skattepliktig godtgjørelse til dekning av arbeidstakers reisekostnader mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser) er i utgangspunktet trekkpliktig i sin helhet.

Om skattefrihet ved dekning av kostnader til arbeidsreise i visse tilfeller, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», [pkt. 10.3](#). Er fordelene ved kostnadsdekningen skattefrie for mottakeren, er den trekkfri. Det er da ikke plikt til å svare arbeidsgiveravgift av ytelsen.

### 3.7.13 Små godtgjørelser

Utgiftsgodtgjørelser som utbetales med faste beløp per time, dag, uke, måned eller år, og som til sammen ikke overstiger kr 7 per arbeidsdag, kan arbeidsgiver holde utenfor trekkgrunnlaget, se skattebetalingsforskriften § 5-6-15. Det vil da ikke foreligge plikt til å svare arbeidsgiveravgift av godtgjørelsen.

### 3.7.14 Andre godtgjørelser

Andre godtgjørelser til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid, er trekkfrie når disse utbetales i samsvar med satser og legitimasjonskrav fastsatt i tariffavtale eller i statlig regulativ og godtgjørelsen for ingen del er fastsatt for å gi arbeidsvederlag i tillegg til kostnadsdekningen, se skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (4). Ulegitimert losjigodtgjørelse (nattillegg) skal i tillegg oppfylle legitimasjonskravene § 5-6-12 (3), unntatt opplysning om navn og adresse på overnattingssted eller utleier. Kostgodtgjørelse på reise uten overnatting er trekkfri når denne ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssatser og oppfyller legitimasjonskravene § 5-6-12 (3).

En tariffavtale er en skriftlig avtale mellom en fagforening (arbeidstakerorganisasjon) og en arbeidsgiver eller arbeidsgiverforening om arbeids- og lønnsvilkår eller andre arbeidsforhold, se lov 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.

Om et tilfelle hvor det forelå avgiftsplikt fordi utbetalte godtgjørelser ikke var i samsvar med tariff- eller regulativbestemmelser, se HRD i Utv. 2007/523 (Rt. 2007/302) (Kværner Oil & Gas AS).

### 3.7.15 *Oppsplitting av utgiftsgodtgjørelse*

Arbeidsgivere som har utbetalt godtgjørelser som er for høye i forhold til bestemmelsene om trekkfritak, kan skille ut den overskytende delen og behandle denne som lønn, når arbeidstakeren ikke gjør opp for differansen, se skattebetalingsforskriften § 5-6-14. Resten er da trekkfri når betingelsene for trekkfritak, se ovenfor, er oppfylt.

## 3.8 *Kostnadsrefusjoner*

### 3.8.1 *Generelt*

Med kostnadsrefusjon (utgiftsrefusjon) menes utbetalinger (refusjon) som bare dekker kostnader som arbeidstakeren har pådratt seg i forbindelse med utførelse av arbeid, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 (1). På samme måte som for utgiftsgodtgjørelser, skal kostnadsrefusjoner bare inngå i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget hvis de er trekkpliktige, jf. ftrl. § 23-2 (3).

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i kostnadsrefusjoner når kostnadene dokumenteres med kvittering eller annet originalbilag som vedlegges arbeidsgivers regnskap. Opplysninger om formålet med utgiftsdekningen og navnet på arbeidstakeren skal fremgå av bilaget, reiseregning eller av vedlegg til dette. Ved refusjon av reise- og oppholdsutgifter skal det også fremgå hvem utgiftene omfatter, og hvilke arrangementer den reisende har deltatt på. Ved refusjon av bevertningsutgifter skal også formålet med bevertningen og hvem bevertningen omfatter fremgå, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 (1). Refusjon av kostnader til reise samt kost og losji for pendlere omfattes også av trekkfritaket, jf. nedenfor.

Trekkfritak forutsetter at skattyter har dekket alle kostnader selv og at arbeidsgiver/oppdragsgiver ikke for noen del har subsidiert de kostnader som godtgjørelsen er ment å dekke på annen måte enn gjennom kostnadsrefusjonen.

Refusjoner som enten ikke dekker kostnader, eller som skal dekke andre kostnader enn kostnader i forbindelse med utførelse av arbeidet, og hvor nettometoden derfor ikke kan benyttes ved skattleggingen, anses ikke som utgiftsrefusjoner i denne sammenheng. Avgiftsplikten for slike ytelser avgjøres etter de vanlige reglene for lønn og annen godtgjørelse, se ovenfor.

### 3.8.2 *Refusjon av merkostnader for pendler som har skattekort med standardfradrag for utenlandske arbeidstakere*

Kostnadsrefusjon til dekning av merkostnader til kost, losji og besøksreise for pendlere vil være trekkpliktig og dermed inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, dersom skattyteren på tidspunktet for det aktuelle skattetrekket har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se skattebetalingsforskriften § 5-6-11 (2). Dette gjelder på samme måte som for utgiftsgodtgjørelser, se [pkt. 3.7.4](#).

### 3.8.3 *Refusjon av pendlers kostnader til reise, kost og losji*

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i refusjon av pendlers faktiske reisekostnader ved besøk i hjemmet, herunder refusjon av kostnader til kost og losji under reisene, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 (1). Dette gjelder selv om de faktiske kostnadene skulle overstige avstandsfradraget for besøksreiser.

Det er en forutsetning for trekkfritaket at vedkommende enten

- pendler til bolig i Norge eller bolig i en annen EØS-stat, eller
- pendler til stat utenfor EØS-området og bare har begrenset skatteplikt under midlertidig arbeidsopphold i Norge.

Om hvilke land som inngår i EØS-området, se emnet «*Merkostnader – EØS-pendlere*». Om skatteplikt/fradagsrett for person som pendler til bolig utenfor Norge, se emnet «*Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt*».

Trekkfritaket omfatter ikke refusjon av kostnader til kost, losji og/eller besøksreiser til arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge og som pendler til bolig utenfor EØS-området. Disse behandles ikke som pendlere, da bolig utenfor EØS-området ikke anses som skattyters hjem i denne sammenheng.

Om trekkplikt for kostbesparelse ved refusjon av kostutgifter til pendler, se [pkt. 3.10](#).

#### 3.8.4 *Småutgifter*

Som kostnadsrefusjon regnes også dekning av diverse småutgifter uten bilag som kostnader til bompasering, parkometer o.l., jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 (6). En forutsetning er at utgiftene kan anses som kostnader i forbindelse med arbeidet/oppdraget og kostnadene fremgår av reiseregningen.

#### 3.8.5 *Krav til dokumentasjon av reisekostnader*

For at utbetaling til dekning av kostnader til billett for reise med fly eller jernbane ut over ordinær billettpris (for eksempel 1. klasse) skal anses trekkfri må kostnadene legitimeres med flybillettstammen eller jernbanebilletten, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 (3) første punktum. Dette gjelder likevel ikke for de tilfeller hvor arbeidsgiver betaler slike reiser direkte til reiseselskapet på bakgrunn av faktura.

#### 3.8.6 *Krav til dokumentasjon av reisekostnader, billettløse reiser*

For billettløse reiser må kostnadene legitimeres overfor arbeidsgiveren ved reisebeskrivelse fra reiseselskapet som gir opplysninger om foretatte reiser. Reisebeskrivelse med bekreftelse på bestilt og betalt reise er ikke tilstrekkelig dokumentasjon. Reisebeskrivelse for den foretatte reisen skal angi arbeidstakers navn og adresse, tid og sted for avreise og ankomst samt pris, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 (3) annet punktum. Fortløpende elektronisk reisebeskrivelse bekreftes ved en årlig utskrift på papir jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 (3) tredje punktum.

Refusjon til dekning av kostnader ved kjøp av billettløse reiser i form av kort som gjelder et begrenset antall reiser i et begrenset tidsrom, Travel Pass og lignende ordninger, skal anses trekkfrie når kostnadene legitimeres med faktura fra reiseselskapet og arbeidstaker også sender fortløpende reisebeskrivelser over alle foretatte reiser i det tidsrommet kortet gjelder. Reisebeskrivelsen skal ha et tilsvarende innhold som nevnt ovenfor, men med unntak for opplysninger om pris. Se skattebetalingsforskriften § 5-6-11 (3) femte punktum flg.

Dersom dokumentasjonsreglene ikke er oppfylt, skal utbetalingen behandles som lønn. Arbeidsgiver plikter å foreta forskuddstrekk og det skal beregnes arbeidsgiveravgift.

#### 3.8.7 *Krav til dokumentasjon av reisekostnader, andre tilfeller*

I andre tilfeller må reisekostnadene dokumenteres med underskrevet reiseregning fra arbeidstakeren som angir hvilket kommunikasjonsmiddel som er benyttet, og billettpris på strekningen, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 (3) siste punktum.

#### 3.8.8 *Bilgodtgjørelse*

Om bilgodtgjørelse for besøksreiser, se [pkt. 3.7.11](#).

#### 3.8.9 *Refusjon av kostnader til elektronisk kommunikasjon*

Refunderer arbeidsgiver arbeidstakers utlegg til tjenstlige samtaler som er nærmere spesifisert, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)», [pkt. 1.11](#), vil refusjonen være unntatt trekkplikt.

### 3.9 *Naturalytelser*

#### 3.9.1 *Generelt*

Naturalytelser skal inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift i den utstrekning ytelsene er trekkpliktige, jf. ftrl. § 23-2 (3). Naturalytelser som ikke er skattepliktige vil aldri være trekkpliktige og vil dermed heller ikke inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Naturalytelser som er skattepliktige er i utgangspunktet trekkpliktige, jf (sktbl.) § 5-6 (1) bokstav a. Om unntak fra trekkplikt, se nedenfor.

*3.9.2 Fri kost, losji og/eller besøksreise til hjemmet for pendler som har skattekort med standardfradrag for utenlandske arbeidstakere*

Naturalytelse i form av helt eller delvis fri kost, losji og/eller besøksreise til hjemmet for pendlere vil være trekkpliktig og dermed inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, dersom skattyteren på tidspunktet for det aktuelle skattetrekket har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se skattebetalingsforskriften § 5-8-10 (7). Dette gjelder på samme måte som for tilsvarende utgiftsgodtgjørelser, se pkt. 3.7.4.

*3.9.3 Fri bolig ved arbeidsopphold i utlandet*

Det skal svares arbeidsgiveravgift av fordel ved fri bolig ved arbeidsopphold i utlandet i den utstrekning fordelene skal tas med ved beregning av forskuddstrekket. Trekkplikten avhenger av om fordelene er skattepliktige. Om skatteplikt, se emnet «**Bolig – fri bolig**», pkt. 2.8.

*3.9.4 Unntak fra trekkplikt*

Følgende naturalytelser er fritatt for forskuddstrekk:

- Fri transport ved reise til og fra arbeidet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-10 bokstav a.
- Naturalytelser i form av helt eller delvis fri bruk/utlån av kapitalgjenstander mv. til arbeidstakeren uten overdragelse av eiendomsretten, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-10 bokstav b. Det er likevel trekkplikt for fri bil og fri bolig, se emnet «**Bil – privat bruk**» og emnet «**Bolig – fri bolig**». Full disposisjonsrett i den vesentligste del av gjenstandens økonomiske levetid likestilles med eiendomsrett.
- Fritt losji under arbeidsfravær fra hjemmet under forutsetning av at arbeidstakeren ville ha hatt krav på fradrag for merkostnader til losji ved arbeidsoppholdet utenfor hjemmet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10 (4). Om fri bolig i utlandet, se pkt. 3.9.3 Trekkfritaket omfatter ikke fritt losji for arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge og som pendler til bolig utenfor EØS-området. Disse behandles ikke som pendlere, da bolig utenfor EØS-området ikke anses som skattyters hjem i denne sammenheng.

Om trekkplikt for helt eller delvis fritt losji for pendlere som har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se pkt. 3.9.2.

- Fri kost under yrkesfravær fra hjemmet under forutsetning av at arbeidstakeren ville hatt krav på fradrag for merkostnader til kost ved arbeidsoppholdet utenfor hjemmet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10 (5). Trekkfritaket gjelder ikke for kostbesparelse for pendlere, se skattebetalingsforskriften § 5-8-13 (1).
- Fri transport ved besøksreise til hjemmet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-10 bokstav a. Trekkfritaket omfatter ikke fri transport ved besøksreiser for arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge og som pendler til bolig utenfor EØS-området. Om trekkplikt ved helt eller delvis fri besøksreise for pendlere som har skattekort hvor det er tatt hensyn til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se pkt. 3.9.2.
- Fritt opphold om bord på skip
- Fritt opphold på sokkelinnretning, men fri kost er bare trekkfri hvis den er unntatt beskatning etter sktl. § 5-15 (1) bokstav e nr. 1, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10 (6). Om fritak for skatteplikt for fri kost for sokkelarbeidere, se emnet «**Sokkelarbeidere**». Om arbeidsgiveravgift for fri kost på sokkelinnretning, se pkt. 3.9.5.

*3.9.5 Særregel om arbeidsgiveravgift for fri kost på sokkelen*

For verdien av fri kost på sokkelen, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav e nr. 1, skal det betales arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-2 (3) siste punktum. Dette gjelder uavhengig av om verdien inngår i trekkgrunnlaget.

### 3.10 Kostbesparelse i hjemmet

#### 3.10.1 Arbeidstaker mottar kostgodtgjørelse etter Skattedirektoratets forskuddssatser

Kostgodtgjørelse utbetalt etter Skattedirektoratets forskuddssatser, og i henhold til vilkår i statlig regulativ, er ansett bare å dekke skattyters merkostnader. Det skal således ikke beregnes noe særskilt tillegg for fordel for kostbesparelse i hjemmet for kostgodtgjørelser utbetalt i samsvar med, eller etter lavere sats enn Skattedirektoratets forskuddssatser. Dette gjelder både for lønnstakere som pendler og lønnstakere som er på tjenestereiser. Arbeidsgiver skal da ikke ta med kostbesparelsen i grunnlaget for arbeidsgiveravgift (eller i trekkgrunnlaget).

#### 3.10.2 Kost dekket etter regning eller fri kost under pendleropphold

Dekker arbeidsgiver kostnadene til kost for lønnstaker under pendleropphold utenfor hjemmet (ikke på tjenestereise), enten etter regning (refusjon) eller som fri kost (naturlytelse), herunder administrativ forpleining, skal mottaker fordelsbeskattes for kostbesparelse i hjemmet. Arbeidsgiveren skal ta med i grunnlaget for arbeidsgiveravgift (og i trekkgrunnlaget) verdien av kostbesparelse i hjemmet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-13 (1). Antall døgn med kostbesparelse er lik antall hele døgn med administrativ forpleining eller dekning etter regning.

#### 3.10.3 Kost dekket etter regning eller fri kost på tjenestereise

I tilfeller hvor arbeidsgiver dekker kostnadene til kost etter regning (refusjon) eller ved administrativ forpleining (fri kost) for lønnstaker på tjenestereise (ikke pendleropphold), er kostbesparelsen ikke skattepliktig fordel for mottakeren, jf. FSFIN § 5-15-6 (4). Arbeidsgiver skal da ikke ta med kostbesparelse i grunnlaget for arbeidsgiveravgift (eller i trekkgrunnlaget).

Om grensen mellom pendleropphold og opphold på tjenestereise, se emnet «**Naturlytelser i arbeidsforhold**», pkt. 4.25.4.

### 3.11 Privat pass av barn

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for privat pass av barn som ikke har fylt 12 år før utgangen av inntektsåret eller av barn som er 12 år eller eldre og som har særlig behov for omsorg og pleie, jf. ftrl. § 23-2 (6). Om særlig behov for omsorg og pleie, se emnet «**Foreldrefradrag**», pkt. 2.4.

Dette gjelder selv om beløpet overstiger grensen på kr 60 000 for arbeid i privat hjem og fritidsbolig, se pkt. 3.12.6, og selv om barnepasser utfører noe ordinært husarbeid ved siden av barnepass.

Uttrykket «pass av barn» omfatter vanlig tilsyn og stell. Godtgjørelse for behandling av barnets særlige pleie- eller omsorgsbehov i form av trening, fysioterapi, undervisning, medisinsk stell mv., omfattes ikke av fritaket i ftrl. § 23-2 (6). Dette gjelder uansett barnets alder. Slik utbetaling kan imidlertid være fritatt for arbeidsgiveravgift etter ftrl. § 23-2 (7), se pkt. 3.12, forutsatt at bestemmelsens øvrige vilkår er oppfylt.

### 3.12 Lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig

#### 3.12.1 Generelt

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av lønnet arbeid som skjer på eller i tilknytning til arbeidsgiverens hjem og fritidsbolig, jf. ftrl. § 23-2 (7) og forskrift om avgrensning av arbeidsgiveravgiftsfritaket etter folketryktdloven § 23-2 sjuende ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv. (ftrl.), når alle vilkårene nedenfor er oppfylt

- lønnen er ikke fradragsberettiget for arbeidsgiveren, se pkt. 3.12.3
- visse vilkår vedrørende arbeidstakeren er oppfylt, se pkt. 3.12.4
- avtalen er inngått mellom private, se pkt. 3.12.5, og
- samlet lønn av denne typen fra vedkommende husstand overstiger ikke kr 60 000 i inntektsåret, se pkt. 3.12.6.

Om innberetning av slike ytelser, se emnet «**Arbeidsgiveravgift – oppgaveplikt og innbetaling**», pkt. 3.3.

Om skatteplikt for mottaker, se emnet «**Skattefrie kontantytelser i arbeidsforhold**».

Om særskilt unntak fra arbeidsgiveravgift for privat pass av barn, se [pkt. 3.11](#).

### 3.12.2 *Arbeid på eller i tilknytning til arbeidsgivers hjem og fritidsbolig*

Avgiftsfritaket gjelder arbeid som skjer på eller i tilknytning til arbeidsgiverens fritakslignede bolig og/eller fritidsbolig, del av regnskapslignet bolig som arbeidsgiveren selv benytter eller eventuell leid bolig som arbeidsgiveren bruker som egen bolig. Dette vil typisk være omsorgsfunksjoner i hjemmet, innkjøp, renhold, hagestell, snømåking og vedlikehold eller reparasjon av egen bolig- eller fritidseiendom, leid bolig, innbo eller privat kjøretøy. Påkostning etter innflytting godtas som arbeid i tilknytning til boligen. Det samme gjelder bygging av garasje. Derimot omfattes ikke arbeid på byggeplassen før bolig eller fritidsbolig tas i bruk av arbeidsgiveren.

Arbeidet må i utgangspunktet utføres i hjemmet eller fritidsboligen. Dersom en gjenstand må sendes bort for f.eks. vedlikehold, regnes dette arbeidet ikke som arbeid i 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 borettsliverne vil i slike tilfeller i utgangspunktet måtte anses som arbeid i tilknytning til det enkelte private hjem. Forutsetningen er at avtalen om oppdraget er inngått med en eller flere av borettsliverne og ikke med vedkommende styre.

### 3.12.3 *Nærmere om kravet til at det ikke foreligger fradragsrett*

Arbeidsgiveren må ikke ha rett til fradrag i sin inntekt for lønnskostnadene, verken direkte eller gjennom avskrivninger. Således vil f.eks. lønnskostnader som inngår i arbeidsgiverens virksomhet eller gjelder vedlikeholdsarbeid på utleid del av regnskapslignet bolig falle utenfor fritaksordningen. Vedlikeholdsarbeid på fritakslignet bolig eller på egen leilighet i regnskapslignet bolig er ikke fradragsberettiget. Påkostning på egen bolig vil omfattes av ordningen uavhengig av om boligen regnskapslignes eller ikke. Således vil det ikke ha noen betydning om kostnadene inngår i en kostpris som senere vil få betydning for gevinstberegning.

### 3.12.4 *Nærmere om vilkår knyttet til arbeidstakeren*

Et arbeidsoppdrag faller utenfor ordningen dersom det utføres av en næringsdrivende, med mindre oppdraget faller utenfor næringsvirksomheten. Dette gjelder uavhengig av om virksomheten drives som enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap. For eksempel vil ikke en selvstendig næringsdrivende snekker som påtar seg snekkeroppdrag i private hjem og fritidsboliger omfattes av ordningen. Derimot er det ingenting i veien for at en næringsdrivende opptrer som lønnsinntaker 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. lønnsinntaker i et større foretak, vil vedkommende i tillegg kunne være lønnsinntaker og utføre snekkeroppdrag hos en arbeidsgiver som er omfattet av avgiftsfritaksordningen. Har den private arbeidsgiveren inngått avtale med en hovedoppdragstaker (f.eks. en byggmester), vil fritaksordningen ikke omfatte utbetalinger til arbeids- eller oppdragstaker hos hovedoppdragstakeren, når dette naturlig kunne vært en del av hovedoppdraget.

Er arbeidstakeren ansatt i et aksjeselskap hvor han har dominerende innflytelse, er det et vilkår for fritak at oppdraget etter sin art ikke omfattes av selskapets virksomhet.

Det vises for øvrig til Ot.prp. nr. 1 (1995/96) pkt. 3.2.2.

### 3.12.5 *Avtalen må være inngått mellom private*

Arbeidsoppdraget må være inngått av arbeidsgiveren som privatperson.

Et arbeidsoppdrag går ikke inn under avgiftsfritaket dersom det utføres av

- en ansatt som har dominerende eierandel eller innflytelse i et aksjeselskap, når oppdraget etter sin art omfattes av selskapets virksomhet
- en arbeids- eller oppdragstaker hos en hovedoppdragstaker som oppdragsgiveren har inngått avtale med

Det kan således ikke gjøres avtale via en arbeidsgiver til den som skal utføre arbeidet. Et entreprenørfirma kan f.eks. ikke la den private oppdragsgiveren 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.

Utbetalinger fra et sameie, for eksempel godtgjørelse til styremedlemmer mv. i bolig-sameier, anses å komme fra boligsameiet som sådan, og ikke fra den enkelte sameier. Dette gjelder uavhengig av antall sameiere/boenheter. I disse tilfellene vil derfor ikke unntaket for avgiftsplikt komme til anvendelse. Tilsvarende løsning er lagt til grunn for beløpsgrensen for lønnsoppgaveplikt, se emnet «[Lønnsoppgaveplikt](#)», pkt. 5.2.3, jf. FIN 24. oktober 2007 i Utv. 2007/1576.

### 3.12.6 Grensen på kr 60 000

Lønnsutbetaling som inngår i ordningen og som tidfestes hos utbetaleren i inntektsåret, må til sammen ikke overstige kr 60 000 jf. frtl. § 23-2 (7). Inn under dette går feriepenger, verdien av fri kost og losji samt andre ytelser som inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Utbetalinger av lønn (f.eks. til pass og stell av barn) som er fritatt for arbeidsgiveravgift, inngår ikke i grunnlaget for grensen på kr 60 000. Derimot vil utbetalinger som ikke overstiger kr 4 000, og som følgelig er skattefrie for mottaker, inngå i grunnlaget for grensen på kr 60 000.

Grensen på kr 60 000 gjelder for samlede utbetalinger fra hele husstanden. Tallet på medlemmer i husstanden er uten betydning. For generasjonsboliger gjelder grensen for hver av husstandene dersom de har egen husholdning. I et bruttolignet sameie (selveierleiligheter) skal hver enkelt husstand behandles for seg.

Overstiger samlede utbetalinger fra en husstand grensen på kr 60 000 i året, må det beregnes arbeidsgiveravgift av hele beløpet. Det må da svares arbeidsgiveravgift av alle lønnsutbetalinger som er gjort etter den forenklede ordningen. Arbeidsgiver skal likevel fortsette å bruke den forenklede oppgjørsblanketten for senere lønnsutbetalinger samme året. Dette gjelder selv om arbeidsgiver i tillegg må sende terminoppgave, beregne og betale arbeidsgiveravgift.

## 3.13 Frivillige organisasjoner

### 3.13.1 Generelt

Veldedig eller allmenntilnyttig institusjon eller organisasjon er etter frtl. § 23-2 (8), i visse tilfeller fritatt for å betale arbeidsgiveravgift av lønnsutbetalinger mv. Dette gjelder hvor alle de følgende vilkår er oppfylt

- organisasjonen anses som veldedig eller allmenntilnyttig, se emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)»
- samlet lønnsutbetaling til den enkelte arbeidstaker ikke overstiger kr 45 000 i inntektsåret, se [pkt. 3.13.2](#)
- organisasjonens samlede lønnsutbetalinger ikke overstiger kr 450 000 i året, se [pkt. 3.13.3](#)
- lønnskostnadene knytter seg ikke til institusjonens eller organisasjonens skattepliktige økonomiske virksomhet, se [pkt. 3.13.4](#).

### 3.13.2 Vilkår knyttet til utbetaling til den enkelte arbeidstaker

Fritaket gjelder bare for utbetaling til arbeidstakere hvor lønnsutbetalingene til vedkommende tidfestet hos utbetaleren i inntektsåret til sammen ikke overstiger kr 45 000, herunder eventuelt medregnet verdien av fri kost og losji, utbetalte feriepenger og andre ytelser som inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, jf. frtl. § 23-2 (8) annet punktum. Uttrykket lønnsutbetalinger omfatter også overskudd på utgiftsgodtgjørelse. Dette gjelder også overskudd på bilgodtgjørelse selv om det er gjort skattefritt.



Overstiger utbetalinger til en enkelt arbeidstaker kr 45 000 i ett år, skal organisasjonen betale arbeidsgiveravgift av hele lønnsutbetalingen til vedkommende. Organisasjonen har likevel fritak for arbeidsgiveravgift på lønn til andre av arbeidstakerne, såfremt betingelsene for dette er oppfylt.

### 3.13.3 *Vilkåret om maksimalt kr 450 000 i samlede lønnsutbetalinger*

Overstiger totale lønnsutbetalinger fra organisasjonen kr 450 000 i ett år, vil den samlede lønnsutbetaling bli arbeidsgiveravgiftspliktig. Ved beregningen av de totale lønnsutbetalingene, skal både lønn over og under kr 45 000 til den enkelte ansatte tas med. Utbetalinger på kr 4 000 eller lavere som er skattefrie for mottaker, inngår også i lønnsgrunnlaget.

Fritaket gjelder ikke lønnskostnader som er knyttet til institusjonens eller organisasjonens virksomhet når denne virksomheten er skattepliktig, se nedenfor. Slike lønnskostnader skal holdes utenfor ved beregning av om organisasjonens lønnskostnader ikke overstiger kr 450 000, jf. ftrl. § 23-2 (8) tredje punktum.

Drives det virksomhet ved siden av den allmenntilgittige eller veldedige aktiviteten, men denne virksomheten er unntatt beskatning på grunn av omsetningens størrelse (kr 140 000), se sktl. § 2-32 (2) siste punktum, er lønn knyttet til virksomheten fritatt for arbeidsgiveravgift og går derfor inn i grunnlaget for grensen på kr 450 000. Det samme gjelder dersom virksomheten er skattefri fordi den anses å realisere organisasjonens ideelle formål, se emnet «*Skattefrie institusjoner mv.*», pkt. 4.8.

Arbeider en person dels i den skattepliktige virksomheten og dels i den veldedige/allmenntilgittige aktiviteten (herunder eventuell skattefri virksomhet), må lønnen ved anvendelsen av reglene ovenfor deles skjønnsmessig i en del som gjelder den skattepliktige virksomheten og en del som gjelder den skattefrie aktiviteten.

### 3.13.4 *Lønnsutbetalinger i virksomhet*

Organisasjonen er ikke fritatt for arbeidsgiveravgift vedrørende lønnsutbetalinger i virksomhet såfremt virksomheten er skattepliktig, jf. ftrl. § 23-2 (8) første punktum. Om hva som er virksomhet, se emnet «*Virksomhet – allment*». Om når en slik institusjon/organisasjon er skattepliktig for virksomhet, se emnet «*Skattefrie institusjoner mv.*», pkt. 4.

Drives det virksomhet ved siden av den allmenntilgittige eller veldedige aktiviteten, men denne virksomheten er unntatt beskatning på grunn av omsetningens størrelse (kr 140 000), er lønn knyttet til denne aktiviteten fritatt for arbeidsgiveravgift. Det samme gjelder dersom virksomheten er skattefri fordi den anses å realisere organisasjonens ideelle formål, se emnet «*Skattefrie institusjoner mv.*», pkt. 4.8.

Arbeider en person dels i den skattepliktige virksomheten og dels med den veldedige/allmenntilgittige 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.

### 3.14 *Vederlag for utnyttelse av immateriell rettighet*

Det skal ikke beregnes arbeidsgiveravgift av vederlag for utnyttelse av immateriell rettighet i motsetning til vederlag for utført arbeid. Det skal således ikke beregnes arbeidsgiveravgift av f.eks. såkalt gjenbrukshonorar som utbetales til oversettere, reprisehonorar til skuespillere og andre som har medvirket i fjernsynsprogram.

Om forfatterhonorar se pkt. 7.9

Om et tilfelle hvor skattyters vederlag for patenterbar oppfinnelse, utbetalt etter avtale med arbeidsgiver, ble ansett som fordel vunnet ved arbeid, se HRD i Utv. 2003/811 (Rt. 2003/504).

### 3.15 *Dødsfall*

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av lønn, herunder feriepenger, som er opptjent før dødsfallet og som forfaller til betaling etter dødsfallet.

### 3.16 *Summarisk fellesoppgjør*

Om arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget ved summarisk fellesoppgjør, se emnet «*Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver*».

### 3.17 *Når ytelse skal tas med i grunnlaget*

Arbeidsgiveravgiftspliktig ytelse som skal lønnsinnberettes, skal tas med i grunnlaget for den termin ytelsen tidfestes hos arbeidstakeren. Om tidfesting for arbeidstakeren, se emnet «*Tidfesting – kontantprinsippet*». Således skal feriepenger tas med i grunnlaget for den terminen pengene utbetales.

Arbeidsgiveravgiftspliktig ytelse som er under minstegrensen for innberetningsplikt, tas med i grunnlaget for den terminen ytelsen utbetales.

Arbeidsgivers tilskudd og premie til tjenestepensjonsordninger skal tas med i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift for den terminen hvor betalingen foretas, se HRD. i Utv. 2003/227 (Rt. 2003/60).

### 3.18 *Flere kommuner*

Avgjørelse vedrørende arbeidsgiveravgiften foretatt av ligningsmyndighetene for utbeta-lerens (arbeidsgiverens) kommune om at vederlaget er godtgjørelse i eller utenfor virk-somhet, skal legges til grunn av ligningsmyndighetene for mottakerens bostedskommune ved fastsettingen av dennes personinntekt og trygdeavgift, jf. FSSKD § 12-2-1.

## 4 **Utland**

### 4.1 *Generelt*

Plikten til å svare arbeidsgiveravgift etter norsk intern rett er som utgangspunkt knyttet til lønnsoppgaveplikten/trekkplikten, se ftrl. § 23-2 (1) jf. lignl. § 6-2. Lønnsoppgaveplikt foreligger i en viss utstrekning også for utenlandske arbeidsgivere og for norske arbeids-givere ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet. Ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet er lønnsoppgaveplikten begrenset i henhold til forskrift 19. november 1990 om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet, se [pkt. 3.5](#). For uten-landske statsborgere som utfører arbeid i utlandet, er avgiftsplikten begrenset i henhold til ftrl. § 23-2 (9), se [pkt. 3.5](#). Begrensninger gjelder også for utbetalinger til visse grupper personer som er utstasjonert i utlandet, jf. [pkt. 4.2.5](#)

Plikten til å svare arbeidsgiveravgift kan også være begrenset i henhold til EØS-avtalens trygdereglar og avtale om trygd inngått med andre land med hjemmel i ftrl. § 1-3, se [pkt. 4.4](#) og [pkt. 4.5](#).

Ved utbetalinger fra utenlandske arbeidsgivere som ikke omfattes av de norske reglene om lønnsoppgaveplikt, foreligger det likevel plikt til å svare arbeidsgiveravgift hvis arbeids-takeren i henhold til EØS-avtalens trygdereglar er omfattet av norsk trygdlovgivning, eller avtale om trygd inngått med andre land med hjemmel i ftrl. § 1-3, se ftrl. § 23-4a.

### 4.2 *Arbeidsgiver bosatt/hjemmehørende i Norge*

#### 4.2.1 *Arbeidstaker bosatt i Norge utfører arbeid i utlandet*

En arbeidsgiver bosatt/hjemmehørende i Norge har som utgangspunkt lønnsoppgaveplikt for lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført i utlandet av en arbeidstaker som er bosatt i Norge, jf. lignl. § 6-2. Dermed foreligger det også plikt til å svare arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-2 (1). Om unntak, se nedenfor.

#### 4.2.2 *Utenlandsk statsborger utfører arbeid i utlandet*

For arbeid utført i utlandet av utenlandsk statsborger foreligger det ikke avgiftsplikt hvis vedkommende ikke er pliktig/frivillig medlem i norsk trygd, jf. ftrl. § 23-2 (9) og FIN 2. februar 2006 i Utv. 2006/488. Dette gjelder uavhengig av hvor vedkommende anses skattemessig bosatt.

#### 4.2.3 *Arbeidstaker som ikke er bosatt i Norge og som utfører arbeid i utlandet*

Er arbeid utført i utlandet av en person som ikke anses skattemessig bosatt i Norge, fore-ligger det ikke avgiftsplikt hvis lønnsoppgaveplikten er bortfalt etter forskrift

19. november 1990 nr. 932 om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet (lignl.). For at lønnsoppgaveplikten skal være bortfalt, må
- arbeidstakeren ikke være skattemessig bosatt i Norge etter norsk internrett
  - arbeidet være utført i et land som Norge har skatteavtale med
  - arbeidsgiver ha fast driftssted i arbeidsstaten og
  - utbetalingen (med rette) være belastet dette faste driftsstedet.

For arbeidstakere som har vært skattepliktige som bosatt i Norge gjelder unntaket bare når det foreligger vedtak av ligningsmyndighetene om opphør av skatteplikt, eller ligningsmyndighetene på annen måte har tatt standpunkt til at skatteplikten er opphørt.

Unntaket gjelder ikke hvis arbeidstakeren er omfattet av norsk trygd etter Rådsforordning nr. 1408/71, ny Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 med ikrafttredelse i Norge fra 1. juni 2012 eller en sosialkonvensjon, jf. ftrl. § 23-4a.

#### 4.2.4 *Arbeidstaker bosatt i utlandet som utfører arbeid i Norge*

En arbeidsgiver bosatt/hjemmehørende i Norge har som utgangspunkt lønnsoppgaveplikt og dermed også arbeidsgiveravgiftsplikt for lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført i Norge av arbeidstaker bosatt i utlandet. Som utgangspunkt gjelder dette uten hensyn til om mottakeren er trygdet etter norsk trygdlovgivning eller skattepliktig etter norsk skattelovgivning. Om hvem som skal anses som arbeidsgiver ved utleie av arbeidskraft, se HRD i Utv. 1985/535 og Utv. 1985/547 (Rt. 1985/957).

Plikt til å betale arbeidsgiveravgift foreligger ikke hvis arbeidstakeren ikke omfattes av de norske trygdereglene i henhold til EØS-avtalens trygdereglene eller annen avtale om trygd inngått med andre land. Se nærmere [pkt. 4.4](#) og [pkt. 4.5](#). Unntak gjelder også for utenlandske artister, se [pkt. 4.6](#) og for diplomater, se [pkt. 4.3.4](#).

I andre tilfeller hvor arbeidsgiver kan dokumentere at det betales en avgift av tilsvarende art til arbeidstakerens hjemland av de samme lønnsutbetalingene som avgiftsbelegges i Norge, kan Skattedirektoratet, eventuelt skattekontoret etter delegert myndighet, etter søknad ettergi/nedsette arbeidsgiveravgiften, jf. ftrl. § 24-4 (6). Hvis avgiften til hjemlandet er den samme eller høyere enn avgiften i Norge, kan avgiften i Norge ettergis i sin helhet. Er avgiften i hjemlandet lavere, kan avgiften i Norge nedsettes med det beløpet som er betalt i hjemlandet.

#### 4.2.5 *Utbetaling til person utstasjonert i utlandet for misjonsmenighet eller humanitær organisasjon*

Det er ikke avgiftsplikt for lønn og annen godtgjørelse for religiøst, humanitært eller filantropisk arbeid utført av person utstasjonert i utlandet av misjonsmenighet eller humanitær organisasjon i Norge når arbeidsoppholdet i utlandet varer i minst to år regnet fra dato til dato, jf. ftrl. § 23-2 (9) og FIN 2. februar 2006 i Utv. 2006/488. Avgiftsfritaket gjelder fra første dag hvis det kan sannsynliggjøres at oppholdet vil vare i minst to år.

#### 4.2.6 *Arbeid utført på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann*

Det er i utgangspunktet avgiftsplikt for ansatte som arbeider på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann.

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for arbeid på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann når arbeidet er utført av utenlandsk arbeidstaker som ikke er medlem av trygden, jf. ftrl. § 23-2 (9).

### 4.3 *Arbeidsgiver bosatt/hjemmehørende i utlandet*

#### 4.3.1 *Arbeidstaker bosatt i Norge som utfører arbeid i Norge*

En arbeidsgiver bosatt/hjemmehørende i utlandet har lønnsoppgaveplikt og har dermed også plikt til å svare arbeidsgiveravgift av lønn mv. til en arbeidstaker bosatt i Norge som utfører arbeid i Norge, se ftrl. § 23-2 (1) jf. lignl. § 6-2.

#### 4.3.2 *Utenlandsk arbeidstaker som utfører arbeid i Norge*

For en arbeidsgiver som er bosatt/hjemmehørende i utlandet som utbetaler lønn m.v. til arbeidstaker bosatt i utlandet for arbeid utført i Norge, stiller avgiftsplikten seg på samme måte som for en norsk arbeidsgiver, se [pkt. 4.2.4](#).

#### 4.3.3 *Utenlandsk statsborger som utfører arbeid i utlandet*

For arbeid utført i utlandet av utenlandsk statsborger foreligger det ikke avgiftsplikt hvis vedkommende ikke er pliktig/frivillig medlem i norsk trygd, jf. ftrl. § 23-2 (9) og FIN 2. februar 2006 i Utv. 2006/488. Dette gjelder uavhengig av hvor vedkommende anses skattemessig bosatt.

#### 4.3.4 *Diplomater unntatt fra trygd i Norge*

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av lønn eller annen godtgjørelse til personer som etter Wien-konvensjonen om diplomatisk samkvem artikkel 33 og artikkel 37 er unntatt fra trygden i Norge, jf. ftrl. § 23-2 (11). I den grad den diplomatiske representasjonen har ansatte som ikke omfattes av art. 33 og 37 i Wien-konvensjonen, gjelder de ordinære reglene som er gjengitt ovenfor.

#### 4.3.5 *Norsk arbeidstaker som utfører arbeid i utlandet for utenlandsk arbeidsgiver*

Det foreligger ikke lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger fra utenlandsk arbeidsgiver til en arbeidstaker bosatt i Norge for arbeid utført i utlandet. Dermed foreligger det som utgangspunkt heller ikke plikt til å svare arbeidsgiveravgift. Plikt til å svare arbeidsgiveravgift foreligger imidlertid hvis arbeidstakeren omfattes av norsk trygdelovgivning i henhold til EØS-avtalens trygdereglar eller avtale om trygd inngått med andre land med hjemmel i ftrl. § 1-3, jf. ftrl. § 23-4 a.

### **4.4 EØS-avtalen art 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg og ny Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 med tillegg**

#### 4.4.1 *Generelt*

Rådsforordning nr. 1408/71 med tillegg og Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 med tillegg regulerer hvilken trygdelovgivning som får anvendelse for personer som er statsborgere i et EØS-land og har bostedsmessig og/eller arbeidsmessig tilknytning til ett eller flere andre EØS-land. Disse reglene har også betydning for i hvilket land det skal betales sosiale avgifter.

Etter Rådsforordning (EØF) 1408/71 og Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 er hovedregelen at en EØS-borger som arbeider i et annet EØS-land skal være medlem i arbeidslandets trygdeordning.

Sosiale avgifter (i Norge trygdeavgift og arbeidsgiveravgift) skal betales i det landet hvor arbeidstakeren er medlem av trygdeordningen.

#### 4.4.2 *Unntak fra hovedregelen om at arbeidsgiveravgift skal betales i arbeidslandet*

EØS-regelverket inneholder unntak fra hovedregelen om at arbeidsgiveravgift skal betales i arbeidslandet bl.a. for utsendte arbeidstakere og arbeidstakere som utfører arbeid i to eller flere EØS-land. For slike arbeidstakere skal det betales arbeidsgiveravgift i arbeidstakernes bostedsland.

#### 4.4.3 *Fritak for arbeidsgiveravgift til Norge og plikt til å betale sosiale avgifter i utlandet*

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift i Norge når arbeidstakeren er omfattet av trygdelovgivningen i et annet EØS-land etter reglene i Rådsforordning nr. 1408/71 eller nr. 883/2004. Arbeidsgiveren kan bare unnlate å beregne og innbetale norsk arbeidsgiveravgift når det ved blankett A1 eller E101 framgår at en navngitt arbeidstaker er omfattet av trygdelovgivningen i et annet EØS-land, eller at det ved melding fra Arbeids- og velferdsetaten framgår at vedkommende arbeidstaker ikke er omfattet av norsk trygdelovgivning. Fritaket for å beregne og innbetale norsk arbeidsgiveravgift gjelder bare for det tidsrommet som er angitt på blanketten/meldingen.

En norsk arbeidsgiver som har ansatte som er omfattet av trygdelovgivningen i et annet EØS-land, har en generell plikt til selv å ta kontakt med myndighetene i det andre landet for å få informasjon om hvilke avgifter som skal betales, og om de praktiske rutiner for å bli registrert som arbeidsgiver og innbetaling av avgift.

Om utenlandsk helsepersonell i Norge og registrering som arbeidsgiver i Sverige, se SKD 7. juli 2000 i Utv. 2000/1474.

Om EØS-avtalens innhold, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

#### 4.5 Trygdeavtaler (sosialkonvensjoner)

Arbeidsgiveravgift i Norge skal ikke svares i tilfeller hvor arbeidstakeren er unntatt fra folketrygden i henhold til bestemmelser i gjensidighetsavtale med annet land om sosial trygghet. Om hvilke land Norge har inngått sosialkonvensjoner med, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)». Arbeidsdepartementet 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 27. januar 2012 nr. 99 om avgifter til folketrygden for året 2012 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada.

#### 4.6 Utenlandske artister mv.

Det skal i utgangspunktet ikke svares arbeidsgiveravgift av lønn, honorarer og annen godtgjørelse til utenlandske artister mv. som er skattepliktig etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven).

Dersom artisten blir skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)», vil han bli skattepliktig etter skatteloven i stedet for skattepliktig etter artistskatteloven fra og med inntektsåret før det inntektsåret han blir skattepliktig som bosatt.

Den som er arbeidsgiver på det tidspunktet artisten blir skattepliktig som bosatt, har plikt til å sende Lønns- og trekkoppgave og betale arbeidsgiveravgift av utbetalt lønn mv. til artisten i det foregående året. Se også emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», pkt. 10.

#### 5 Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv.

Ved tilbakebetaling av lønn, pensjon mv. som tidligere har inngått i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, skal grunnlaget for arbeidsgiveravgift korrigeres for tilbakebetalingen i tilbakebetalingsåret.

### 6 Fradrag ved ligningen for avgifter

#### 6.1 Inntekt

Arbeidsgiveravgift er fradragsberettiget ved inntektsligningen i den utstrekning den referer seg til arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser i inntektsgivende aktivitet.

Når ligningsmyndighetene øker arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget (etterberegner arbeidsgiveravgift), skal fradraget for avgiftsøkningen i prinsippet tidfestes det inntektsåret den aktuelle arbeidsgiveravgiftspliktige ytelsen er påløpt. Fradraget for avgiftsøkningen kan likevel tidfestes i det året ligningsmyndighetene fatter vedtak om en slik økning, når dette ikke medfører økt skattebelastning for arbeidsgiver. Eventuell tilleggsavgift etter ftrl. § 24-4 (3) eller renter etter sktbl. § 11-2 og/eller skattebetalingsforskriften § 19-2-4 er ikke fradragsberettiget.

#### 6.2 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 feriepenger opptjent før denne dato.

### 7 Diverse ytelser (alfabetisk ordnet)

#### 7.1 Barnehage, arbeidsgivers tilskudd

Driver arbeidsgiver barnehage for egen regning eller gir tilskudd til plass i barnehage (hvor arbeidsgiver gjennom eierandel eller ved kapitalinnskudd disponerer reserverte plasser etter nærmere bestemte retningslinjer) er fordelen arbeidstakeren har ved å ha barn i barnehagen en naturalytelse som inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, men bare i den utstrekning ytelsen er skattepliktig hos arbeidstaker, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 4.4.

## 7.2 **Dagpenger under arbeidsløshet**

Dagpenger under arbeidsløshet som forskutteres av arbeidsgiver, inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. ftrl. § 23-2 (1) og lignl. § 6-2 nr. 1 bokstav b.

## 7.3 **Datamaskin mv.**

Fordel ved vederlagsfri overføring av eiendomsretten til PC mv. inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. I den utstrekning utlån av PC mv. er skattefri, skal fordelene ikke inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Om når slik fordel er skattefri, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

## 7.4 **Drikkepenger**

Det skal svares arbeidsgiveravgift av trekk- og innberetningspliktige drikkepenger til prosentlønnnet serveringspersonale, jf. § 2 i forskrift om beregning og oppgjør mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden (ftrl.). Omfanget av trekkplikten følger av skattebetalingsforskriften § 5-8-1.

## 7.5 **Etterlønnletterpensjon**

Etterlønn og etterpensjon anses ikke som lønn/pensjon og går ikke inn i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Dette gjelder både skattepliktig og skattefri del. Se for øvrig emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

## 7.6 **Fiske og fangst**

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av hyre til mannskapet på fiske-, hvalfangst- og selfangstfartøy, se ftrl. § 23-5 og Stortingsvedtak 24. november 2011 nr. 1155 om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2012.

Produktavgiften erstatter arbeidsgiveravgiften for hyreutbetalinger som skal beskattes som arbeidsinntekt etter sktl. § 5-10, jf. § 5-1. Dette gjelder uavhengig av om fiskeren får sin godtgjørelse i form av ren hyreutbetaling som pliktes innberettet, jf. ftrl. § 23-2 (1) eller som en trekkpliktig naturalytelse/utgiftsgodtgjørelse, jf. ftrl. § 23-2 (3).

Arbeidsgiverens pensjonsutbetalinger og tilskudd til livrente- og pensjonsordninger er ikke omfattet av hyrebegrepet i stortingsvedtaket, og det skal betales arbeidsgiveravgift dersom disse omfattes av ftrl. § 23-2 (4).

## 7.7 **Firmabil (fri bil)**

Om fastsetting av verdien av fordel ved fri bruk av arbeidsgivers bil, se emnet «Bil – privat bruk». Den beregnede verdien av fordelene inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

## 7.8 **Foreldrepenger**

Foreldrepenger betalt av arbeidsgiver inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. Dette gjelder ikke den delen som faktisk refunderes av NAV, jf. ftrl. § 23-2 (5).

## 7.9 **Forfatterhonorar**

Godtgjørelse fra forlegger til forfattere og oversettere inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, når godtgjørelsen ikke beregnes etter salg (royalty). Dette gjelder selv om mottakeren av godtgjørelsen har utført arbeidet i virksomhet, jf. FSSKD § 12-2-2 (1).

## 7.10 **Helsetjeneste**

Det skal ikke beregnes arbeidsgiveravgift av arbeidsgivers kostnader til medlemsavgift/årsavgift til ordinær bedriftshelsetjeneste for de ansatte ved bedriften hvis det kan dokumenteres at tjenesten bare omfatter forebyggende tiltak og ikke behandling av sykdommer og skader mv. Dette gjelder også om et privat legesenter engasjeres til å utføre bedriftshelsetjenesten.

Arbeidsgivers kostnader til behandling av sykdom hos arbeidstakere, skal i utgangspunktet behandles som lønnsutbetaling og inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Betaler arbeidsgiver medlemskap eller årsavgift ved et legesenter med rett til behandling, går denne betalingen inn i grunnlaget for arbeidsgiveravgiften.

Om helsestudio og treningssentre, se emnet «[Velferdstiltak](#)».

### **7.11 Idrettsutøvelse**

Godtgjørelse for idrettsutøvelse som innbetales til fond for idrettsutøvere godkjent av FIN fra bedrifter og sponsorer mv., inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. FSSKD § 12-2-4 (2). Dette gjelder selv om idrettsutøveren er næringsdrivende.

Utbetaling fra fondet for idrettsutøvelse er ikke avgiftspliktig, se FSSKD § 12-2-5 (2).

Om fondet for øvrig, se emnet «[Idrett](#)».

### **7.12 Introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere**

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av introduksjonsstønad etter kap. 3 i lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere, se ftrl. § 23-2 (5) annet punktum.

### **7.13 Karens godtgjørelse**

Godtgjørelse som utbetales arbeidstaker for at denne skal avstå fra å ta stilling eller selv etablere konkurrerende bedrift (karens godtgjørelse) inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. FSSKD § 12-2-3. Dette gjelder selv om godtgjørelsen utbetales etter at arbeidsforholdet er opphørt.

### **7.14 Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen**

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, se ftrl. § 23-2 (5) annet punktum.

### **7.15 Religiøst, humanitært eller filantropisk arbeid utført i utlandet**

Om fritak for arbeidsgiveravgift for religiøst, humanitært eller filantropisk arbeid utført i utlandet, se [pkt. 4.2.5](#).

### **7.16 Styreansvarsforsikring**

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av selskapets betaling av styremedlemmers premie til dekning av styremedlemmers eventuelle erstatningsansvar etter asl. § 17-1 og asal. § 17-1.

### **7.17 Styrehonorar mv.**

Godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd o.l. inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, jf. ftrl. § 23-2 (2) annet punktum. Dette gjelder selv om vervet er ledd i en virksomhet for mottakeren.

### **7.18 Sykepenger**

Lønn under sykdom/sykepenger betalt av arbeidsgiver inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. Dette gjelder ikke den delen som faktisk refunderes av NAV, jf. ftrl. § 23-2 (5).

### **7.19 Tilretteleggingstilskudd fra NAV**

Arbeidsgiver kan motta tilretteleggingstilskudd fra NAV som kompensasjon for merutgifter arbeidsgiver har hatt som følge av konkrete bedriftsinterne tilretteleggingstiltak for å redusere sykefraværet i bedriften. Slike tilskudd skal ikke gis som dekning av den ansattes behandlingsutgifter.

I den utstrekning tilskuddet dekker arbeidsgivers merutgifter, vil dette ikke utløse arbeidsgiveravgift. Betaler arbeidsgiver midlene videre til arbeidstaker eller vedkommendes behandler, må dette anses som dekning av privat kostnad. Arbeidsgiver vil være avgiftspliktig for slik utbetaling.

### **7.20 Tips (drikkepenger)**

Om tips (drikkepenger), se [pkt. 7.4](#).

### 7.21 Transport av skogsvirke

Godtgjørelse for transport av skogsvirke med egen hest eller traktor inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. Dette gjelder bare når transportutøveren ikke har plikt til å betale merverdiavgift av godtgjørelsen, jf. FSSKD § 12-2-7.

### 7.22 Yrkesskadeforsikring

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av arbeidsgivers betaling av premie etter lov om yrkesskadeforsikring, se FIN 18. juli 1989 referert i SK. nr 5/1991 i Utv. 1991/293. Hvis yrkesskadeforsikringsavtalen sikrer arbeidstakeren høyere erstatningsbeløp enn det som følger av forskrift om standardisert erstatning etter lov om yrkesskadeforsikring, må en tilsvarende del av premien behandles som lønn og tas med i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

## Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser

- Folketrygdloven, kap. 23 og 24.
- Stortingets vedtak 24. november 2011 nr. 1153 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2012 (avgiftsvedtaket).
- Forskrift 27. januar 2012 nr. 73 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2012 (stortingsvedtak 24. november 2011 nr. 1153).
- Forskrift 27. januar 2012 nr. 99 om avgifter til folketrygden for året 2012 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada. (forskrift 27. januar 2012 nr. 73).
- Forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret (enhetsregisterforskriften) (lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret).
- SKD nr. 7/12 16. mars 2012.

### 1 Avgifter til folketrygden

Til finansiering av folketrygden svares blant annet følgende avgifter

- trygdeavgift, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)» og
- arbeidsgiveravgift
  - om grunnlaget for arbeidsgiveravgift, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)»
  - om satser, se nedenfor
  - om beregning og innbetaling, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – oppgaveplikt og innbetaling](#)».

### 2 Generelt om satser og soneinndeling

#### 2.1 Hovedregel

Som hovedregel er satsene for arbeidsgiveravgift differensierte etter geografiske soner basert på arbeidsgiverens lokalisering, se tabellen nedenfor. Om særregler for visse foretak, se pkt. 6.

#### 2.2 Soneinndelingen av kommuner

Om hvilken sone for arbeidsgiveravgift den enkelte kommune er plassert i, se avgiftsvedtaket. Oversikt over soneinndelingen finnes også på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no).

Avgiftssatsene for 2012 er:



Sone	Ordinære næringer	Landbruk og fiske
I	14,1 %	14,1 %
Ia	10,6 % (14,1 % etter fribeløp*)	10,6 %
II	10,6 %	10,6 %
III	6,4 %	6,4 %
IV	5,1 %	5,1 %
IVa	7,9 %	5,1 %
V	0 %	0 %

\* I sone Ia benyttes satsen på 14,1 % etter at et fribeløp på kr 530 000 (kr 265 000 for veitransport) er brukt opp. Om fribeløpsordningen, se [pkt. 4](#).

Nærmere om jordbruk, skogbruk og fiske, se [pkt. 5](#).

### Satser for 2013

I følge avgiftsvedtaket for 2013 er satsene ovenfor uendret fra 2012 til 2013.

#### 2.3 *Inntekt skattlagt etter Svalbardskatteloven*

For foretak hjemmehørende på Svalbard er satsen for arbeidsgiveravgift 0 %, se avgiftsvedtaket § 3 syvende strekpunkt.

Selv om arbeidsgiver ikke er hjemmehørende på Svalbard, er satsen for arbeidsgiveravgift 0 % på lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter svbsktl., se avgiftsvedtaket § 3. Svbsktl. omfatter personer bosatt på Svalbard. Opphold av minst 12 måneders varighet regnes i denne sammenhengen som bosettelse, jf. svbsktl. § 2-1. Svbsktl. gjelder også for personer som tar midlertidig opphold på Svalbard og utfører arbeid eller utøver næringsvirksomhet der. Oppholdet må da være sammenhengende i minst 30 dager.

Da Svalbard er holdt utenfor EØS-avtalens virkeområde, gjelder ikke særbestemmelsene om stålproduksjon og skipsverft i avgiftsvedtaket § 4 for arbeidsgiver som er hjemmehørende på Svalbard eller hvor inntekten skattlegges etter svbsktl. Næringer som ellers ville falt inn under unntakene for stålproduksjon og skipsverft vil dermed også være unntatt fra plikten til å betale arbeidsgiveravgift.

Reglene for Svalbard gjelder tilsvarende for Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis, jf. lov 29. november 1996 nr 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen og i Antarktis § 2.

#### 2.4 *Tilskudd/premie til livrente og pensjonsordninger*

Tilskudd/premie til livrente/pensjonsordninger er arbeidsgiveravgiftspliktig. Skal det beregnes avgift for flere soner, skal også kostnader til kollektive ordninger fordeles på avgiftssonene i samme forhold som arbeidsgiverens øvrige avgiftspliktige ytelser i samme termin fordeles seg, se [pkt. 3](#).

#### 2.5 *Særregel for arbeidstakere utsendt fra USA og Canada*

For visse arbeidstakere som er utsendt til Norge fra USA og Canada gjelder særlige satser, se forskrift 27. januar 2012 nr. 99 om avgifter til folketrygden for året 2012 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada, fastsatt av Arbeidsdepartementet med hjemmel i forskrift 27. januar 2012 nr. 73 § 5.

## 2.6 Sjøfolk

### 2.6.1 Generelt

Arbeidsgiveravgift for hyreutbetaling til sjøfolk følger i utgangspunktet de alminnelige reglene om differensiert arbeidsgiveravgift. Om tilfeller der hoveddelen av arbeidet utføres i annen sone enn den sonen virksomheten er registrert, se [pkt. 3.9](#).

### 2.6.2 Sjøfolk bosatt utenfor Norden og ikke statsborgere i et annet EØS-land

For sjøfolk bosatt utenfor Norden og som ikke er statsborgere i et annet EØS-land og som arbeider på norsk skip i utenriksfart, registrert i Norsk Ordinært Skipsregister (NOR), og som er medlem i trygden etter ftrl. § 2-6, svares arbeidsgiveravgift med kr 363 per kalendermåned uten hensyn til antall tjenstedager i måneden, jf. forskrift 27. januar 2012 nr. 73 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2012, § 3 bokstav b. Disse reglene gjelder ikke for personer som er ansatt i tjeneste hos utenlandsk arbeidsgiver som driver virksomhet om bord.

Om hvilke land som er med i EØS, se emnet «[Merkostnader – EØS-pendlere](#)».

## 2.7 Summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver

Om satser for arbeidsgiveravgift ved summarisk fellesoppgjør, se emnet «[Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver](#)».

## 3 Sonetilørighet

### 3.1 Virksomhetens lokalisering ifølge Enhetsregisteret er avgjørende

Virksomhetens lokalisering er utgangspunkt for hvilken sone som skal benyttes.

Arbeidsgiver anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket er registrert i Enhetsregisteret. Som hovedregel skal satsen i den sonen hvor foretaket er registrert i Enhetsregisteret legges til grunn for beregningen av arbeidsgiveravgift, se avgiftsvedtaket § 1 (2) første punktum. Registrering i Enhetsregisteret skal skje etter reglene i enhetsregisterloven og enhetsregisterforskriften. Statistisk sentralbyrå (SSB) har også utarbeidet egne retningslinjer for registreringen.

En privatperson som er arbeidsgiver, anses i følge avgiftsvedtaket § 1 (2) annet punktum å drive virksomhet i den kommunen hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

Det gjøres unntak fra hovedregelen dersom det er registrert underenhet etter enhetsregisterforskriften § 10. I slike tilfeller anses hver underenhet som egen beregningsenhet, jf. avgiftsvedtaket § 1 (3). Det gjøres også unntak for ambulerende virksomhet og utleie av arbeidskraft (arbeidsutleie), jf. avgiftsvedtaket § 1 (4). Om unntakene, se [pkt. 3.3](#) og [pkt. 3.9](#).

### 3.2 Tilfeller der Enhetsregisteret ikke avspeiler de reelle forholdene

Enhetsregisterloven og Statistisk sentralbyrå (SSB) sine retningslinjer for registrering er helt avgjørende for all registrering i Enhetsregisteret. Registreringsbestemmelsene får dermed også betydning for valg av sone ved beregning av arbeidsgiveravgift. Er registreringen ikke i samsvar med loven eller retningslinjene, er det likevel avgjørende i forhold til beregning av arbeidsgiveravgift hva som skulle vært registrert, og ikke hva som faktisk er registrert. Dette gjelder likevel bare dersom riktig registrering ville medført en høyere avgiftssats.

### 3.3 Særlig om underenheter etter enhetsregisterforskriften

Driver et foretak virksomhet i forskjellige geografiske områder eller innen ulike næringer, skal hver enkelt virksomhet registreres som en enhet/underenhet i den aktuelle sonen, jf. enhetsregisterforskriften § 10. Den enkelte underenheten anses da som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift, jf. avgiftsvedtaket § 1 (3).

Det gjelder imidlertid enkelte unntak fra plikten til å registrere underenheter, selv om det drives virksomhet på flere steder, jf. avgiftsvedtaket § 1 (4). Om unntaket for såkalt ambulerende virksomhet og arbeidsutleie, se [pkt. 3.8](#).

Registrering av underenheter på ulike adresser har bare betydning for hvilken sats som skal betales, og ingen innvirkning på fribeløpet som kan beregnes, se [pkt. 4.3](#).

### **3.4 *Pliktig registrering av underenhet er ikke gjennomført***

Dersom et foretak har registreringspliktige underenheter som ikke er registrert med eget underorganisasjonsnummer i Enhetsregisteret, skal enheten likevel anses som en egen beregningsenhet. Det skal da beregnes avgift etter satsen for den sonen hvor underenheten er plassert. Dette gjelder likevel bare dersom underenheten ligger i en sone som medfører høyere avgift enn den sonen der hovedenheten er registrert.

Tilsvarende gjelder dersom underenheten er registrert i Enhetsregisteret, men er registrert med feil adresse.

### **3.5 *Tilordning av arbeidstakere i foretak med flere registreringspliktige enheter***

Når et foretak har flere registrerte enheter, skal arbeidstakerne ved avgiftsberegningen tilordnes den enheten hvor de har sitt faste arbeidssted. Dette vil normalt være det faste oppmøtestedet, eventuelt det stedet hvor de får sine arbeidsinstruksjoner fra eller der hvor personalansvarlig leder er lokalisert.

Arbeidstakere kan arbeide for flere registreringspliktige enheter i forskjellige soner innenfor et foretak. I disse tilfellene skal det for lønn tilknyttet arbeidet på hvert enkelt sted, anvendes satsen for den sonen der den aktuelle enheten er registrert. Er det vanskelig å avgjøre nøyaktig hvilke ytelser som knytter seg til hver enkelt enhet, må det gjøres en forholdsmessig beregning på bakgrunn av hvor stor del av arbeidstiden som tilbringes på hvert enkelt sted.

### **3.6 *Underenhet driver annen type virksomhet enn hovedenheten***

Hvis underenhetene driver en annen type virksomhet enn hovedenheten, vil satsene kunne variere både ut fra hvilken sone underenheten driver virksomhet i, og ut fra om noen av næringene faller inn under særreglene for enkelte typer virksomhet. Dette forutsetter imidlertid at underenhetene er regnskapsmessig atskilt fra hovedenheten, se [pkt. 7.2](#).

### **3.7 *Flytting av virksomhet i løpet av året***

Dersom et foretak eller registrert underenhet flyttes fra en sone til en annen, skal satsen i tilflyttingssonen legges til grunn fra og med første påfølgende avgiftstermin etter registrert flyttedato, jf. avgiftsvedtaket § 1 (5).

Det skal sendes endringsmelding vedrørende flytting av enheten etter enhetsregisterloven § 15, jf. § 5 (2) bokstav b. Avgjørende er den flyttedatoen som er oppgitt i endringsmeldingen. Sendes melding om flytting lenge etter selve flyttingen, eller det av andre grunner går tid før Enhetsregisteret oppdateres, skal likevel den nye sonen benyttes fra og med terminen etter at flyttingen skjedde. Dette gjelder bare i de tilfellene dette medfører høyere avgiftssats. Flyttingen får ikke betydning for hvor innberetningen skal foretas, se emnet «Arbeidsgiveravgift – oppgaveplikt og innbetaling», [pkt. 3.5.1](#).

### **3.8 *Unntak fra registreringsplikten i Enhetsregisteret – ambulerende virksomhet og arbeidsutleie***

Det følger av SSBs retningslinjer at dersom et foretak driver virksomhet på lokalt atskilte steder, skal det registreres én underenhet på hvert sted. Unntak fra denne regelen gjelder imidlertid for

- bygge- og anleggsvirksomhet
- transportvirksomhet, skogdrift og annen virksomhet av ambulerende karakter
- filialer/servicekontorer, for f.eks. forsikringsselskaper, som bare har åpent 1 til 2 dager i uka
- hjemmekontor
- selgere med bosted på annen adresse enn hovedkontoret, og som ikke har fast kontor

- utleie av eiendom med ambulerende ansatte. Hvis det er fast ansatte på hver eiendom/bygg, registreres én underenhet for hver eiendom/bygg
- oppdrettsanlegg med ambulerende ansatte/ambulerende oppdrettsanlegg. Det registreres én underenhet for hver kommune hvor foretaket har oppdrettsanlegg.

Opplistingen er ikke uttømmende, men gir eksempler på type virksomheter hvor det er gjort unntak fra plikten til å registrere underenheter. Slik virksomhet omtales i det følgende som ambulerende virksomhet.

Et foretak med ambulerende virksomhet kan ha opprettet et fast bemannet avdelingskontor e.l. innenfor en annen sone, eller det kan drives virksomhet i en annen sone som faller inn under en annen næringskode enn virksomheten ved hovedenheten (lokal bransjeenhet). Da skal denne virksomheten likevel registreres som en underenhet, og satsen for arbeidsgiveravgift på dette registreringsstedet vil gjelde.

Av eksemplene framgår det at både virksomhetens art og organisering kan medføre unntak fra plikten til å registrere underenheter. Virksomhet av midlertidig karakter utenfor registreringssonen er for eksempel normalt ikke registreringspliktig som underenhet. Transportvirksomhet og bygge- og anleggsvirksomhet vil ofte være av en slik art. Hva angår virksomhetens organisering, er det i praksis blant annet lagt til grunn at virksomhet utenfor registreringssonen må ha en viss formalitet for at det skal oppstå registreringsplikt for denne underenheten. Et viktig moment i denne sammenhengen er blant annet om virksomheten utad fremstår som en del av den formaliserte virksomheten. Er ikke virksomheten som sådan representert på adressen utenfor sonen der hovedenheten er registrert, vil det normalt heller ikke være noen plikt til å registrere underenhet der. Dette vil for eksempel gjelde selgere uten fast kontor og hjemmekontor.

Det kan likevel etter retningslinjene registreres underenhet i ovennevnte tilfeller hvis foretaket selv har et sterkt ønske om det, eller hvis det vil ødelegge den reelle bedriftsstrukturen hvis reglene for bedriftsinndeling følges. Dette gjelder for eksempel hvis et foretak med virksomhet på flere adresser benytter innleid arbeidskraft på noen av adressene. Virksomheten på disse adressene defineres ikke som egne underenheter fordi de ikke har egne ansatte, men i slike tilfeller kan alle underenhetene likevel registreres.

Ved arbeidsutleie er det heller ingen plikt til å registrere underenheter på hvert enkelt oppdragssted.

### **3.9 Sonetilordning for ambulerende virksomhet og arbeidsutleie**

#### **3.9.1 Utgangspunkt**

Utgangspunktet er at arbeidsgiveravgiften følger satsen i sonen hvor hovedenheten er registrert. Ambulerende virksomhet, se [pkt. 3.8](#), anses ikke nødvendigvis å drive egne virksomheter på de ulike oppdragsstedene. I slike tilfeller skal byggeprosjekter og lignende ikke registreres som egne underenheter.

Selv om registreringsreglene ikke påbyr registrering av underenhet i en annen sone enn den som hovedenheten er registrert i, skal man på visse vilkår likevel benytte avgiftssatsen i sonen der arbeidet utføres. Dette gjelder bare dersom arbeidstakeren utfører hoveddelen av sitt arbeid i avgiftsterminen i en annen sone enn i den sonen virksomheten er registrert og bare for den del av arbeidstakerens lønnskostnader som knytter seg til dette arbeidet i denne andre sonen, jf. avgiftsvedtaket § 1 (4) første punktum.

Foretak som leier ut arbeidskraft skal som utgangspunkt bruke den ordinære differensierte satsen for sin sone. Dette gjelder selv om arbeidskraften leies ut til virksomheter som omfattes av særregler. Hvis arbeidstakeren utfører hoveddelen av sitt arbeid i en annen sone enn i den sonen hvor virksomheten er registrert, skal satsen i den sonen hvor arbeidet utføres benyttes på den delen av lønnskostnadene som knytter seg til dette arbeidet, jf. avgiftsvedtaket § 1 (4) annet punktum.

#### **3.9.2 Nærmere om begrepet «hoveddelen av arbeidet»**

Med «hoveddelen» av arbeidet i avgiftsvedtaket § 1 (4) menes mer enn halvparten av det totale antallet arbeidsdager arbeidstakeren har arbeidet for arbeidsgiveren i løpet av avgiftsterminen, se avgiftsvedtaket § 1 (4) siste punktum. Det er anledning til å benytte hoveddelen av arbeidstimer i stedet for arbeidsdager i relasjon til dette kravet. Det

forutsettes i så fall at arbeidsgiver er konsekvent mht. til å beregne etter timer i stedet for dager, og at lønnsregnskapet kan produsere timelister.

#### Eksempel 1

*Arbeidstakeren jobber i bygge- og anleggsbransjen/transportbransjen og arbeidet fordeler seg slik for en bestemt avgiftstermin:*

*51 % i sone III*

*49 % i sone IV*

*Sone V er virksomhetens registreringskommune*

*I dette tilfellet skal det beregnes avgift etter satsen som gjelder for sone III, dvs. 6,4 %, for lønnskostnadene tilknyttet arbeidet som er utført i denne sonen. For resten av lønnskostnadene skal en benytte satsen for sone V, dvs. 0 %. Dette til tross for at arbeidstakeren i realiteten utøver denne delen av arbeidet i sone IV.*

Utfører arbeidstaker oppdrag i flere ulike soner utenfor sonen for registreringsstedet, men hvor hoveddelen av arbeidet ikke er utført i en enkelt av disse sonene, vil det være hovedregelen om registreringsstedet som gjelder, jf avgiftsvedtaket § 1 (2). Det er således ikke tilstrekkelig at arbeidet som utføres utenfor registreringsstedet, til sammen utgjør hoveddelen av arbeidstakers arbeid, dersom kravet ikke er oppfylt innenfor én enkeltzone.

#### Eksempel 2

*Arbeidstakeren jobber i bygg- og anleggsbransjen/transportbransjen og arbeidet fordeler seg slik for en bestemt avgiftstermin:*

*51 % i sone III*

*24 % i sone IV*

*25 % i sone V som er virksomhetens registreringskommune*

*Her jobber arbeidstakeren over 50 % i sone III. Det skal således betales avgift etter satsen for sone III for lønnskostnadene tilknyttet arbeidet som er utført der. For resten av lønnskostnadene skal en benytte satsen som gjelder for sone V, altså 0 %.*

#### Eksempel 3

*Arbeidstakeren jobber i bygg- og anleggsbransjen/transportbransjen og arbeidet fordeler seg slik for en bestemt avgiftstermin:*

*49 % i sone III*

*26 % i sone IV*

*25 % i sone V som er virksomhetens registreringskommune*

*Her jobber arbeidstakeren under 50 % i sone III. Han utfører da ikke hoveddelen av arbeidet i noen sone utenfor virksomhetens registreringskommune. Satsen for sone V, 0 %, skal derfor benyttes for de totale lønnskostnadene for denne avgiftsterminen.*

### 3.9.3 *Krav til dokumentasjon*

Dersom avgiftsvedtaket § 1 (4) om at arbeidstaker utfører hoveddelen av arbeidet i en annen sone kommer til anvendelse, må arbeidsgiver i ettertid kunne dokumentere om, og eventuelt i hvilken utstrekning, arbeidstaker har utført arbeid i en annen sone enn der virksomheten er registrert, jf, bokføringsloven § 5 (2) nr 2, § 7 og § 10 (2) og skattebetalingsforskriften § 5-11-2 (9).

### 3.9.4 *Sykepenger i ambulerende virksomhet og arbeidsutleie*

Ved utbetaling av sykepenger oppstår det spørsmål både med hensyn til hvordan sykemeldingsperioden virker inn på vurderingen av hvor «hoveddelen av arbeidet» er utført og hvilken avgiftssats som skal benyttes ved beregning av arbeidsgiveravgiften på utbetalinger knyttet til sykedager.

Ved vurderingen av hvorvidt hoveddelen av arbeidet til en ansatt er utført i en annen sone enn der virksomheten er registrert, skal det ses bort fra sykedagene ved fordelingen

av arbeidsdagene i terminen. Denne fremgangsmåten innebærer at et tilfeldig antall sykedager ikke påvirker valg av avgiftssone for de arbeidsdagene arbeidstakerne faktisk har vært på arbeid.

I de tilfellene regelen om «mer enn halvparten» i § 1 (4) medfører at lønnskostnadene skal fordeles på en annen sone enn registreringssonen, skal lønnskostnadene for sykedagene knyttes til registreringssonen.

### 3.9.5 *Avspasering ved ambulerende virksomhet og arbeidsutleie*

Avspaseringsdager skal, på samme måte som sykedager, holdes utenfor ved vurderingen av hvor «hoveddelen av arbeidet» er utført. Dette innebærer at et tilfeldig antall avspaseringsdager ikke påvirker valg av avgiftssone for de arbeidsdagene arbeidstakerne faktisk har vært på arbeid.

Ved beregning av arbeidsgiveravgift på lønnskostnadene som knytter seg til avspaseringsdagene skal det, i motsetning til ved sykedager som beregnes etter registreringssonens sats, foretas en forholdsmessig fordeling i henhold til fordelingsnøkkelen som gjelder for lønnskostnadene for de dagene arbeidstaker faktisk har vært på arbeid den aktuelle avgiftsterminen.

Er hoveddelen av arbeidet utført i en annen sone enn registreringssonen, fordeles avspaseringsdagene prosentvis på samme måte som de øvrige arbeidsdagene. Har for eksempel arbeidstaker arbeidet 60 % i sone I, 20 % i sone IV og 20 % i registreringssonen (sone V) skal 60 % av avspaseringsdagene beregnes etter satsen i sone I og 40 % etter registreringssonens sats (sone V).

### 3.9.6 *Naturalytelser ved ambulerende virksomhet og arbeidsutleie*

Naturalytelser og trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser skal som utgangspunkt følge samme regel som for øvrige avgiftspliktige ytelser. Dette innebærer at naturalytelser eller trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser knyttet til arbeid som arbeidstakeren har utført i en annen sone enn den sonen hvor virksomheten er registrert, skal behandles på tilsvarende måte som lønnen ved avgiftsberegningen. Kan ikke en naturalytelse eller utgiftsgodtgjørelse knyttes til arbeid utført i en konkret sone, må det foretas en forholdsmessig fordeling i samsvar med den fordelingsnøkkelen som gjelder for lønnskostnadene for øvrig for den aktuelle terminen.

### 3.9.7 *Etterbetalinger og feriepenger i ambulerende virksomhet og arbeidsutleie*

Etterbetalinger skal fordeles på samme måte som ordinære lønnsutbetalinger. Lønnskostnader omfatter også feriepenger jf. sktl. § 5-10 bokstav a. I utgangspunktet skal feriepenger fordeles på samme måte som ordinær lønn ble fordelt på ulike soner i opptjeningsåret. Om en slik fordeling medfører administrative problemer for arbeidsgiveren kan det gis adgang til å beregne arbeidsgiveravgift etter satsen i registreringskommunen. Det er imidlertid en forutsetning at arbeidsgiveren er konsekvent med hensyn til hvilken løsning som velges da det ikke er tillatt med en kombinasjon av de to løsningene.

### 3.9.8 *Arbeidsoppdrag i utlandet eller på norsk kontinentalsokkel*

Foretak med ambulerende virksomhet, og som har arbeidstakere på oppdrag i utlandet eller på norsk kontinentalsokkel, skal beregne avgift med sats på 14,1 % for den delen av arbeidet som utføres utenfor Norge eller på norsk kontinentalsokkel hvis denne delen av arbeidet for den enkelte ansatte utgjør mer enn 50 % av hans totale arbeid innenfor den aktuelle terminen. Dette følger av en tolkning av avgiftsvedtaket § 1 (4) kombinert med § 2 (1) og § 3 første strekpunkt. Se også pkt. 2.6. Tilsvarende gjelder ved arbeidsutleie hvor arbeidet foregår utenfor Norge eller på kontinentalsokkelen.

#### Eksempel

*Et foretak driver med sjøtransport og er således omfattet av bestemmelsen om ambulerende virksomhet i § 1 (4). Flere av de ansatte utfører mer enn halvparten av arbeidet i en bestemt termin utenfor norsk sjøterritorium.*

*Her skal satsen på 14,1 % benyttes for den delen av arbeidet som utføres utenfor Norge, siden denne delen av arbeidet for den enkelte ansatte utgjør mer enn 50 % av hans totale arbeid denne terminen.*

### 3.9.9 *Spesielt om arbeidsutleie, eksempler på utleie til annen sone*

Nedenfor gis et par eksempler på arbeidsutleie til annen sone enn den hvor utleieren av arbeidskraften er registrert. Bestemmelsen om «hoveddelen av arbeidet» i avgiftsvedtaket § 1 (4) gjelder tilsvarende for arbeidsutleie. Bestemmelsen i avgiftsvedtaket § 1 (4) andre punktum er generell. Dette innebærer at bestemmelsen omfatter alle former for arbeidsutleie og ikke bare virksomheter som har til formål/hensikt å drive med arbeidsutleie.

#### Eksempel 1:

*Selskap A som er registrert i Oslo leier ut arbeidskraft til bygg- og anleggsbransjen, blant annet til et entreprenørselskap registrert i Finnmark. Arbeidsoppdraget varer i ca. ett år og utføres i sin helhet i Finnmark.*

*Her skal selskap A benytte satsen som gjelder for sone V, altså 0 pst., for de arbeidstakerne som utfører oppdrag i sone V.*

#### Eksempel 2:

*Selskap A er registrert i Finnmark og driver med arbeidsutleie. Selskapet leier ut arbeidskraft til helseforetak i Tromsø og Oslo på langtidskontrakter. Dette innebærer at de utleide arbeidstakerne utfører hoveddelen av sitt arbeid i henholdsvis Tromsø og Oslo.*

*Ved avgiftsberegningen skal selskap A benytte satsen på 7,9 pst., som er satsen som gjelder for Tromsø, for de lønnskostnadene som knytter seg til de utleide arbeidstakerne som arbeider i Tromsø. Tilsvarende skal selskapet benytte satsen på 14,1 pst., som er satsen som gjelder for Oslo, for de lønnskostnadene som knytter seg til de utleide arbeidstakerne i Oslo. Dette gjelder selv om selskap A er registrert i avgiftsone V.*

### 3.9.10 *Spesielt om arbeidsutleie, forholdet til næringsunntakene i avgiftsvedtaket § 4*

I utgangspunktet er arbeidsutleie omfattet av reglene for de ordinære næringene i avgiftsvedtaket §§ 1 til 3. Skipsverft og foretak som produserer visse stålprodukter, omfattes av avgiftsvedtaket § 4, og har mindre gunstige regler for beregning av arbeidsgiveravgift enn foretak som omfattes av de ordinære næringene, se [pkt. 6](#). Selskaper som omfattes av avgiftsvedtaket § 4 kan derfor være tjent med å leie inn arbeidskraft fra et annet selskap i stedet for å ha egne ansatte. I de fleste tilfellene må en slik tilpasning til regelverket aksepteres.

#### Eksempel 1:

*Et skipsverft registrert i Finnmark har 200 ansatte og som går inn under avgiftsvedtaket § 4 første ledd, skal beregne avgift etter høyeste sats 14,1 pst. etter at fribeløpet er brukt opp. Før fribeløpet er brukt opp, skal det ikke beregnes avgift. Selskapet bestemmer seg for å gjennomføre en omorganisering slik at de leier inn 190 ansatte fra et vikarbyrå, men beholder 10 ansatte selv. Vikarbyrået er omfattet av satsene som gjelder for de generelle næringene i avgiftsvedtaket § 3. Dersom de utleide arbeidstakerne utfører sitt arbeid i tilknytning til skipsverftets registrerte adresse i sone V, vil ikke vikarbyrået måtte betale arbeidsgiveravgift for disse ansatte, jf. avgiftsvedtaket § 1 (4) og § 3 syvende strekpunkt. Verftet vil kunne benytte fribeløpet fullt ut på de gjenværende ansatte.*

I noen tilfeller vil en organisering med innleie av arbeidskraft ikke ha noen annen egenverdi enn å spare arbeidsgiveravgift. I slike tilfeller vil det kunne være aktuelt å legge til grunn at foretaket som leier ut arbeidskraften, reelt sett driver virksomhet i samme bransje som foretaket hvor arbeidet utføres. Se for øvrig emnet «[Tilsidesettelse](#)».

#### Eksempel 2:

*Samme tilfelle som i eksempel 1. Men den innleide arbeidskraften leies inn fra et administrasjonsselskap som bare har som formål å forsyne det aktuelle skipsverftet med arbeidskraft. Administrasjonsselskapet er i samme konsern som skipsverftet. I dette tilfelle må det kunne legges til*

grunn at administrasjonsselskapet også driver virksomhet innenfor den næringen som er angitt i avgiftsvedtaket § 4 (1) annet punktum, altså bygging og reparasjon av skip etc. Dette uavhengig av hvilken næringskode administrasjonsselskapet står registrert med.

Skipsverftet og administrasjonsselskapet vil imidlertid kunne beregne hvert sitt fribeløp, jf. § 4 annet ledd.

### 3.9.11 Spesielt om arbeidsutleie, avløsertjenester i landbruksvirksomhet

Avløserlag vil i utgangspunktet drive virksomhet som faller inn under kode 01.62 Tjenester tilknyttet husdyrhold. Denne koden er omfattet av bestemmelsen i avgiftsvedtaket § 5 (1). For denne typen arbeidsutleie gjelder det særlige regler, men dette får bare praktisk betydning dersom foretaket driver i sone Ia eller IVa. Dersom avløserlag leier ut arbeidstakere til virksomhet som ikke er landbruksvirksomhet, gjelder de ordinære reglene for arbeidsutleie.

I den utstrekning avløserlaget også driver virksomhet som ikke omfattes av landbruksunntaket, for eksempel bygdeturisme/gårdsturisme, kan bestemmelsen om blandet virksomhet anvendes, se pkt. 7. Det forutsettes at kravet til regnskapsmessig skille er oppfylt, jf. avgiftsvedtaket § 5 (2).

#### Eksempel:

*Et avløserlag driver først og fremst med arbeidsutleie til landbruk. 20 % av virksomheten består imidlertid av arbeidsutleie til transportvirksomhet. For 80 % av de ansatte skal det beregnes arbeidsgiveravgift etter bestemmelsen i avgiftsvedtaket § 5. For de 20 % som består av arbeidsutleie til transportvirksomhet, vil de ordinære reglene slå inn, jf. avgiftsvedtaket §§ 1 til 3.*

## 4 Fribe løpsordningen

### 4.1 Fribe løpsordningen i sone Ia

#### 4.1.1 Foretak som omfattes av de ordinære reglene

For foretak som omfattes av de ordinære reglene, gjelder det en fribe løpsordning i sone Ia, jf. avgiftsvedtaket § 3 andre strekpunkt første punktum. Fribe løpet er kr 530 000 per foretak (juridisk enhet). Dette innebærer at foretak som følger de ordinære reglene kan betale arbeidsgiveravgift etter en sats på 10,6 % inntil den fordelen dette medfører utgjør kr 530 000, dvs. inntil differansen mellom avgift beregnet etter høyeste sats (14,1 %), og avgift beregnet etter den lavere satsen (10,6 %), overstiger kr 530 000. Når fribe løpet er brukt opp må foretaket gå over til å benytte en sats på 14,1 %.

#### 4.1.2 Foretak som driver veitransport

For foretak som driver veitransport innen sone Ia, er fribe løpet begrenset til halvparten av det ordinære fribe løpet, dvs. kr 265 000, jf. avgiftsvedtaket § 3 andre strekpunkt andre punktum. For øvrig er reglene sammenfallende med reglene for ordinære næringer.

Som veitransport anses ifølge avgiftsvedtaket § 3 andre strekpunkt tredje punktum og Standard for næringsgruppering

- rutebiltransport i by- og forstadsområde (kode 49.311)
  - drosjebiltransport, herunder utleie av privatbiler med sjåfør (kode 49.32)
  - rutebiltransport utenfor by- og forstadsområde (kode 49.391)
  - turbiltransport, sightseeingturer med buss, samt ikke-motorisert persontransport (kode 49.392)
  - godstransport på vei, herunder utleie av lastebiler med fører (kode 49.41)
  - flyttetransport (kode 49.42).
- Følgende anses ikke som veitransport
- ambulansetransport (kode 86.907)
  - drift av taxisentraler og annen formidling av persontransport (kode 52.214)
  - utleie og leasing av biler og andre lette motorvogner (kode 77.11)
  - drift av gods- og transportsentraler, herunder formidling av transportoppdrag (kode 52.211)
  - lasting og lossing (kode 52.24)
  - reisebyråvirksomhet (kode 79.11)



- utleie og leasing av lastebiler (kode 77.12)
- innsamling av ikke farlig avfall (kode 38.110, tidligere renovasjonskjøring (kode 90.00))
- landsdekkende posttjenester (kode 53.10)
- andre post- og budtjenester (kode 53.20)

For å avgjøre om et foretak driver med veitransport er det avgjørende hvilken virksomhet foretaket faktisk driver, ikke hvilken næringskode foretaket er registrert under.

Et foretak som transporterer eget gods som ledd i sin næringsvirksomhet, anses ikke å drive transportvirksomhet. Veitransporten er i denne sammenhengen en ren hjelpetjeneste for hovedvirksomheten. Eksempler vil være et foretak som transporterer ut varer til sine kunder, byggmester som transporterer materialer og verktøy i egen virksomhet eller et sirkus som flytter forestillingen fra et sted til et annet.

#### 4.1.3 *Foretak som driver både veitransport og virksomhet som omfattes av de ordinære reglene (blandet virksomhet)*

Et foretak kan for eksempel drive både med veitransport som er omfattet av unntaket i § 3 andre strekpunkt andre punktum, og virksomhet omfattet av de ordinære reglene, for eksempel annen type transport. For slike foretak begrenses fribeløpet til kr 265 000, uansett om det er regnskapsmessig skille mellom de to ulike typene virksomhet. Nærmere om begrensningen til ett fribeløp per foretak, se [pkt. 4.3](#).

#### 4.1.4 *Foretak som har krav på statsstøtte til foretak i vanskeligheter*

Reglene om fribeløp i sone Ia for ordinære virksomheter og for foretak som driver med veitransport, gjelder ikke for foretak som har krav på støtte med hjemmel i ESAs retningslinjer om statsstøtte til foretak i vanskeligheter, jf. avgiftsvedtaket § 3 annet strekpunkt fjerde punktum.

#### 4.1.5 *Ikke fribeløp i sone Ia for statsforvaltningen og helseforetakene*

Statsforvaltningen som omfattes av forskrift 27. november 2003 nr. 1398 om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet, jf. ftrl. § 24-6 (3) og helseforetak som omfattes av lov 15. juni 2001 nr. 93 om helseforetak m.m. (helseforetaksloven), skal anvende ordinære differensierte satser. Bestemmelsen om fribeløp i sone Ia gjelder imidlertid ikke, jf. avgiftsvedtaket § 3 annet strekpunkt fjerde punktum. Statsforvaltningen og helseforetakene må derfor beregne 14,1 % for hele avgiftsgrunnlaget i sone Ia.

#### 4.1.6 *Virksomhet innen jordbruk, skogbruk og fiske mv.*

Foretak innen jordbruk, skogbruk og fiske mv. i sone Ia kan benytte satsen på 10,6 % uten begrensning. Nærmere om reglene for landbruk, fiske mv. se [pkt. 5](#).

### 4.2 *Fribeløpsordningen for virksomheter som omfattes av særreglene for skipsbygging og produksjon av visse typer stål*

Bestemte næringer innen skipsbygging og produksjon av visse typer stålprodukter, jf. avgiftsvedtaket § 4, skal betale arbeidsgiveravgift etter høyeste sats på 14,1 % uavhengig av hvor virksomheten er lokalisert, se [pkt. 6](#).

Etter EØS-reglene kan det også gis såkalt bagatellmessig støtte til foretak som omfattes av særreglene om høyeste sats. Slike foretak kan derfor betale arbeidsgiveravgift etter de differensierte satsene inntil differansen mellom den avgift som ville følge av høyeste sats og den avgift som ville følge av den aktuelle differensierte satsen, utgjør et fribeløp kr 530 000, se avgiftsvedtaket § 4 (2). Dette får således virkning for alle sonene utenom sone I.

ESAs retningslinjer om statsstøtte til foretak i vanskeligheter gjelder også foretak innen skipsbygging og stålproduksjon. Foretak som mottar slik støtte kan derfor ikke bruke differensierte satser, men skal betale arbeidsgiveravgift etter en sats på 14,1 % av hele grunnlaget uten fribeløp, jf. avgiftsvedtaket § 4 (2) siste punktum.

### 4.3 **Bare ett fribeløp per foretak**

#### 4.3.1 *Generelt*

Det gjelder bare ett fribeløp per foretak per inntektsår. Med foretak skal her forstås person eller juridisk enhet, f.eks. deltakerlignet selskap, aksjeselskap, foreninger, stiftelser, organisasjoner mv., jf. lov om Enhetsregisteret 3. juni 1994 nr. 15 § 2 og § 4 (1). Et foretak har bare krav på ett fribeløp til sammen, selv om det innenfor denne enheten er flere underenheter. Dette skyldes at fribeløpet faller inn under reglene om bagatellmessig støtte og at maksimalbeløpet for bagatellmessig støtte gjelder foretaket under ett.

#### 4.3.2 *Fusjon og fisjon*

Etter en fusjon eller en fisjon anses hvert enkelt selskap som etableres eller videreføres ved fusjonen eller fisjonen som egne foretak. Fribelepene i de nyetablerte selskapene påvirkes ikke av avgiftspliktige ytelser i overdragende selskap.

### 4.4 **Indre selskaper**

Et indre selskap kan ikke forplikte seg som sådan ved avtale, heller ikke som arbeidsgiver, jf. selskapsloven § 2-1 (2). Fribelepøet skal gjelde for den som opptrer utad som arbeidsgiver.

### 4.5 **Interkommunale samarbeid og kommunale foretak**

Interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 regnes ikke som egne enheter ved beregning av fribelepøet. Slike samarbeider kan imidlertid registreres som egne enheter i Enhetsregisteret. Avgjørende i forhold til beregning av arbeidsgiveravgift vil være om samarbeidene kan anses som egne juridiske enheter, og ikke bare som underenheter for de aktuelle kommunene. Samarbeidenes karakter tilsier at det er naturlig å anse disse som en del av den kommunale virksomheten.

Kommunale og fylkeskommunale foretak regnes heller ikke som juridiske enheter, og får ikke tildelt et eget fribelepøet. Dette gjelder selv om slike foretak etter kommuneloven § 62 nr. 1 skal registreres i foretaksregisteret.

### 4.6 **Samordning av fribelepøet og annen bagatellmessig støtte**

Selv om et foretak faller inn under reglene om fribelepøet, kan ikke samlet fordel av bagatellmessig støtte i form av redusert arbeidsgiveravgift og annen bagatellmessig støtte til foretaket overstige kr 530 000, jf. avgiftsvedtaket § 3 annet strekpunkt femte punktum. Bestemmelsen medfører at fribelepøet skal avkortes med annen offentlig støtte som arbeidsgiver har mottatt, dersom denne er omfattet av forordningen om bagatellmessig støtte.

På bakgrunn av samordningsregelen skal arbeidsgiver oppgi om han mottar annen såkalt bagatellmessig støtte. Arbeidsgivere som beregner fribelepøet plikter å oppgi annen offentlig støtte som er mottatt den aktuelle terminen, dersom denne andre støtten også er omfattet av EU-forordningen om bagatellmessig støtte. Eventuell gjenstående del av fribelepøet skal avkortes med slik støtte.

Det foreligger ikke noen fullstendig liste over norske støtteordninger som er omfattet av EUs regelverk om bagatellmessig støtte. Dette må derfor i hvert enkelt tilfelle avklares med det organet som tildeler støtten.

## 5 **Særregler i sonene Ia og IVa for jordbruk, skogbruk og fiske samt visse tilknyttede virksomheter**

Enkelte typer næringer innenfor landbruk, fiskeri etc. faller utenfor EØS-avtalen, jf. avtalen art. 8. Slike foretak kan anvende differensiert arbeidsgiveravgift fullt ut, og følger således disse satsene:

Sone	Sats
I	14,1 %
Ia	10,6 %
II	10,6 %
III	6,4 %
IV	5,1 %
IVa	5,1 %
V	0 %

Foretak som driver landbruks- eller fiskerivirksomhet mv. i sone Ia, skal beregne avgift med en sats på 10,6 % på samtlige lønnskostnader (ikke bare innenfor et fribeløp).

Foretak som driver landbruks- eller fiskerivirksomhet i sone IVa, skal benytte satsen på 5,1 % (dvs. samme sats som i sone IV).

Om produktavgift i stedet for arbeidsgiveravgift på hyre til mannskap på fiske-, hval- og selfangstfartøy, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 7.6.

Driver foretaket i tillegg virksomhet som skal følge de ordinære reglene, medfører dette at de ordinære satsene skal anvendes. Det er imidlertid i avgiftsvedtaket § 5 siste punktum, gitt en særregel for foretak med blandet virksomhet som har klart regnskapsmessig skille mellom de ulike virksomhetene, se pkt. 7.

De næringene som omfattes av de særlige reglene for jordbruk, skogbruk og fiske mv., er angitt med følgende næringskoder i avgiftsvedtaket § 5:

- 01.1-01.3 Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering
- 01.4 Husdyrhold
- 01.5 Kombinert husdyrhold og planteproduksjon
- 01.6 Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster for innhøsting
- 01.7 Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell
- 02.1-02.3 Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter og annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)
- 02.40 Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)
- 03.11-03.12 Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske
- 03.21-03.22 Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur
- 10.11-10.13 Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfevarer
- 10.20 Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr
- 10.3 Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker
- 10.4 Produksjon av vegetabiliske og animalske oljer og fettstoffer
- 10.5 Produksjon av meierivarer og iskrem
- 10.6 Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter, samt del av 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)
- 10.85 Produksjon av ferdigmat
- 10.9 Produksjon av fôrvarer
- 46.2 Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr
- 46.31 Engroshandel med frukt og grønnsaker, samt del av 10.39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)
- 46.32 Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer
- 46.33 Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett
- 46.381 Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr
- 50.202 Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter
- 52.10 Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer.

Det er et vilkår for å kunne anvende differensierte satser at virksomheten er begrenset til å omfatte produkter som faller utenfor EØS-avtalen, jf. avtalen artikkel 8.

## 6 Særregler for virksomhet som driver med skipsbygging og produksjon av visse stålprodukter

### 6.1 Hvilke næringer som omfattes

Etter avgiftsvedtaket § 4 skal foretak som driver virksomhet innen nærmere angitte næringer alltid fastsette arbeidsgiveravgift etter høyeste sats, 14,1 %, uavhengig av virksomhetens plassering. Disse har likevel anledning til å benytte de differensierte satsene innenfor et fribeløp på kr 530 000, se [pkt. 4.2](#).

Bestemmelsen i § 4 omfatter følgende næringer

- foretak som er beskjeftiget i produksjon av stålproduktene opplistet i Annex I til kapittel 25B om regionalstøtte i ESAs retningslinjer for statsstøtte, og
- foretak som bygger eller reparerer selvdrevet, sjøgående kommersielt fartøy. Nærmere om avgrensning av type fartøy, se [pkt. 6.3](#).

Om foretak med blandet virksomhet, se [pkt. 7.3](#)

### 6.2 Produksjon av stål opplistet i Annex I til kapittel 25B om regionalstøtte

Avgiftsvedtaket § 4 omfatter foretak som er beskjeftiget med produksjon av stålproduktene opplistet i Annex I til kapittel 25B om regionalstøtte i ESAs retningslinjer for statsstøtte. Dette er foretak som driver med produksjon av stål omfattet av den tidligere traktaten om Det Europeiske Kull og Stålfellesskap (EKSF-traktaten). Slike foretak omfattes ikke av de ordinære reglene om differensiert arbeidsgiveravgift.

### 6.3 Bygging eller reparasjon av skip

Avgiftsvedtaket § 4 omfatter foretak som bygger eller reparerer selvdrevet, sjøgående kommersielt fartøy.

Med selvdrevet, sjøgående fartøy menes fartøy som ved egen motor og eget styringsystem er fullt ut navigerbart på åpent hav.

Vilkåret om «kommersielt fartøy» innebærer 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, vil således kunne anvende hovedregelen om differensiert arbeidsgiveravgift.

Følgende fartøy omfattes av særregelen

- fartøy på minst 100 BRT for transport av passasjerer eller gods
- fartøy på minst 100 BRT til særlige formål (for eksempel mudringsfartøyer og isbrytere)
- slepebåt på minst 365 kW
- flytende og flyttbare uferdige skrog av ovennevnte fartøyer.

Også vesentlig ombygging av slike fartøyer er omfattet, men fartøyet må i disse tilfellene være på minst 1000 brutto registertonn (BRT). Med «vesentlig ombygging» menes betydelige endringer av lastearrangementet, skroget, framdriftsmaskineriet eller bekvemmeligheten for passasjerene.

Fiskefartøy er ikke omfattet av bestemmelsen.

## 7 Foretak med blandet virksomhet

### 7.1 Generelt

Særreglene basert på type virksomhet, jf. avgiftsvedtaket § 4 og § 5, bygger på at det enkelte foretak skal betraktes som én enhet. Det er imidlertid gjort unntak for foretak som har blandet virksomhet, der det er et klart regnskapsmessig skille mellom de ulike typene virksomhet, jf. avgiftsvedtaket 4 (3) og § 5 siste punktum.

Reglene om regnskapsmessig skille har bare betydning for hvilken sats som skal brukes og ikke for hvor mange fribeløp som kan oppnås, se for øvrig [pkt. 4.3](#).

I sone I vil det ikke ha noen betydning å skille regnskapsmessig, da satsen uansett er 14,1 %.

## 7.2 **Kravet om regnskapsmessig skille**

I kravet om regnskapsmessig skille ligger at det skal være mulig å kontrollere hvor stor del av foretakets lønnskostnader mv. som knytter seg til de ulike typene virksomhet.

## 7.3 **Virksomheter som omfattes av særreglene for skipsbygging og produksjon av visse typer stål**

### 7.3.1 *Hovedregel*

Som hovedregel må et foretak som driver både virksomhet omfattet av § 4 (skipsbygging og visse typer stålproduksjon) og virksomhet som faller innenfor de ordinære reglene eller særreglene for jordbruk mv., følge reglene om høyeste sats for hele foretaket etter at fribeløpet er oppbrukt.

### 7.3.2 *Unntak, regnskapsmessig skille mellom ulike typer virksomheter*

Foretak med blandet virksomhet og som har et klart regnskapsmessig skille mellom de ulike typene virksomhet, kan kreve at arbeidsgiveravgiften beregnes etter satsene for ordinær virksomhet, eller etter særreglene for jordbruk mv., for den delen av virksomheten som ikke er omfattet av særreglene om høyeste sats, jf. avgiftsvedtaket § 4 (3).

I sone I har det ingen betydning med regnskapsmessig skille i denne sammenhengen, da satsen her uansett vil være 14,1 %. I sone Ia har det heller ingen betydning med regnskapsmessig skille mellom virksomhet omfattet av særregelen om høyeste sats og virksomhet som omfattes av de ordinære reglene, da det her uansett bare skal betales avgift med redusert sats innenfor fribeløpet.

### Eksempel

*Et foretak driver delvis med bygging av skip for transport og delvis med bygging av fiskerifartøy. Den delen som driver med bygging av skip for transport er omfattet av bestemmelsen i avgiftsvedtaket § 4 (1), mens byggingen av fiskerifartøy er omfattet av de ordinære reglene. Foretaket er registrert i sone III. Kravet til regnskapsmessig skille er oppfylt. Her kan det benyttes en sats på 6,4 % for den delen av virksomheten som er omfattet av de ordinære reglene, jf. avgiftsvedtaket § 3 fjerde strekpunkt. For den delen av virksomheten som driver med bygging av skip for transport, kan satsen på 6,4 % benyttes innenfor fribeløpet. Når fribeløpet er brukt opp må denne delen av virksomheten benytte satsen på 14,1 %.*

## 7.4 **Jordbruk, skogbruk og fiske mv.**

### 7.4.1 *Hovedregel*

Som hovedregel skal foretak som driver både virksomhet omfattet av § 5 (jordbruk, skogbruk og fiske mv.) og virksomhet som omfattes av de ordinære reglene, benytte de ordinære differensierte satsene for hele foretaket.

### 7.4.2 *Unntak, regnskapsmessig skille mellom ulike typer virksomheter*

For foretak med blandet virksomhet og som har et klart regnskapsmessig skille mellom de ulike typene virksomhet, kan det kreves at arbeidsgiveravgiften beregnes etter satsene for jordbruk, skogbruk og fiske mv. for denne delen av virksomheten, jf. avgiftsvedtaket § 5 siste punktum. Skillet mellom jordbruk, skogbruk og fiske på den ene siden, og virksomhet som faller inn under de ordinære reglene på den andre siden, vil bare ha praktisk betydning i sone Ia og IVa, da det i de øvrige sonene ikke er differanse i satsene mellom de to gruppene.

### Eksempel 1

*Et foretak driver delvis med landbruksvirksomhet og delvis med produksjon av elektrisitet ved hjelp av vannkraft. Landbruksdelen er omfattet av bestemmelsen i avgiftsvedtaket § 5, mens vannkraftverket er omfattet av de ordinære reglene. Foretaket er registrert i sone Ia. Kravet til regnskapsmessig skille er oppfylt. Her brukes satsen på 10,6 % for den delen av virksomheten som driver med landbruk. For den delen av virksomheten som produserer elektrisitet, kan satsen på 10,6 % benyttes innenfor fribeløpet. Når fribeløpet er brukt opp benyttes satsen på 14,1 % for vannkraftdelen.*

**Eksempel 2**

Samme kombinasjon som i eksempelet over, men nå er foretaket registrert i sone IVa. Her kan foretaket bruke satsen på 5,1 % for lønnskostnadene knyttet til landbruksvirksomheten. For den delen som produserer elektrisitet skal satsen på 7,9 % benyttes. I dette tilfellet er det ikke noe fribeløp.

# Arbeidsgiveravgift – oppgaveplikt og innbetaling

- Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven (sktbl))
- Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd, kap. 23 og 24.
- Forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønns- og trekkoppgave m.v. skal leveres (lignl.).
- Forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden (ftrl.).
- Forskrift 27. november 2003 nr. 1398 om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet (ftrl.).
- Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften).
- SKD nr. 7 /12 16. mars 2012.

## 1 Avgifter til folketrygden

Til finansiering av folketrygden svares blant annet følgende avgifter

- trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng» og
- arbeidsgiveravgift
  - om grunnlaget for arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag»
  - om satser, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser»
  - om beregning og innbetaling, se nedenfor

## 2 Hvem er avgiftspliktig

Om hvem som er avgiftspliktig og således oppgavepliktig, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag».

## 3 Plikt til å sende terminoppgave og innbetale avgiftsbeløpet

### 3.1 Hovedregel

Arbeidsgiveren/oppdragsgiveren skal av eget tiltak hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november sende en terminoppgave (RF-1037) over avgiftsberegningen for de foregående to måneder til vedkommende skatteoppkrever, se ftrl. § 24-2 (1), jf. sktbl. § 5-11 (1). Dersom oppgaven ikke sendes elektronisk via Altinn, kan den sendes på papirblankett.

Arbeidsgiveren plikter for den enkelte oppgjørsperiode å ta med til avgiftsberegning i terminoppgaven avgiftspliktig lønn eller annen godtgjørelse, (inkludert avgiftspliktige naturallytelse og utgiftsgodtgjørelse) som er utbetalt i perioden eller som er tatt med ved beregning av forskuddstrekk i løpet av perioden.

Dersom et foretak har flere underenheter, skal avgiften likevel innberettes på samme blankett på den juridiske enhetens organisasjonsnummer. Dette har sammenheng med at det bare skal beregnes ett fribeløp per foretak. For foretak med blandet virksomhet og som har et klart regnskapsmessig skille mellom de ulike virksomhetene, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser», pkt. 7, er det nødvendig å benytte minst to blanketter, en for hver av de ulike virksomhetene foretaket faller inn under.

Arbeidsgivere som ikke har organisasjonsnummer, skal benytte fødselsnummer ved innsendelse.

Innberetning av arbeidsgiveravgift er basert på egendeklarering og ligningsmyndighetene foretar derfor normalt ingen fastsetting av arbeidsgiveravgiften.

Hvis terminoppgave mangler, er ufullstendig eller uriktig, skal avgiftsgrunnlaget fastsettes av skattekontoret, jf. ftrl. § 24-3 (2).

Arbeidsgiver skal av eget tiltak innbetale avgiftsbeløpet på terminoppgaven henholdsvis hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november, se sktbl. § 10-10 (1), jf. ftrl. § 24-2 (1), jf. sktbl. § 5-11 (1). Ved elektronisk betaling må en ha gyldig KID-nummer. KID-nummer kan lages på [www.skatteetaten.no/kid](http://www.skatteetaten.no/kid). Ved innlevering via Altinn blir både KID-nummer og kontonummer til skatteoppkrever oppgitt.

### **3.2 Unntak fra terminvis oppgave, samlede lønnsutbetalinger inntil 60 000 kroner**

Arbeidsgivere kan i henhold til forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting m.v. av arbeidsgiveravgift til folketrygden § 5 (2) la være å sende terminvis oppgaver, dersom vedkommende

- ikke har lønnsutbetalinger vedrørende utleie av hus eller lønnsutbetalinger i virksomhet,
- arbeidsgivers samlede lønnsutbetalinger ikke overstiger 60 000 kroner i løpet av inntektsåret og
- utbetalingen ikke er fradragsberettiget ved ligningen. (Vilkåret om ikke fradragsrett gjelder ikke pass og stell av barn)

I stedet kan arbeidsgiver sende en terminoppgave for hele året og betale avgiften innen 15. januar året etter inntektsåret. Overskrides beløpsgrensen på 60 000 kroner i løpet av inntektsåret, skal arbeidsgiveren ved førstkommande forfallstidspunkt etter ftrl. § 24-2 (1) beregne og betale avgiftsbeløp på grunnlag av samlede avgiftspliktige utbetalinger som til da er foretatt. For senere terminer i året skal det sendes terminoppgave.

### **3.3 Unntak, lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig for utbetalinger inntil 60 000 kroner**

Det skal på visse vilkår ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid i privat hjem mv., blant annet når samlet lønnsutbetaling ikke overstiger 60 000 kroner, jf. ftrl. § 23-2 (7), se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», pkt. 3.12. Så lenge vilkårene for fritak for arbeidsgiveravgift er oppfylt, skal det ikke sendes terminoppgaver.

Overstiger derimot slike utbetalinger 60 000 kroner i løpet av året, skal arbeidsgiveren ved førstkommande forfallstidspunkt etter ftrl. § 24-2 (1) beregne og betale arbeidsgiveravgift på grunnlag av de samlede avgiftspliktige utbetalinger som til da er foretatt, jf. forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden § 5 (3). For senere terminer i året skal det sendes terminoppgave på vanlig måte. Dette gjelder selv om arbeidsgiveren fortsetter å innberette forskuddstrekket på forenklet oppgjørsordning.

### **3.4 Unntak, minstegrense for innbetaling**

Når samlet arbeidsgiveravgift i en termin utgjør under kr 100, pliktes den ikke innbetalt, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1. Arbeidsgiver er imidlertid ikke fritatt fra å levere terminoppgave.

### **3.5 Hvor terminoppgaven sendes og avgiften innbetales**

#### **3.5.1 Generelt**

Terminoppgaven sendes og arbeidsgiveravgiften betales til skatteoppkreveren for kommunen der hovedkontoret ligger. Arbeidsgiver som ikke har hovedkontor, skal innbetale arbeidsgiveravgiften til skatteoppkreveren for den kommune han hører hjemme (for personlige skattytere, normalt bostedskommunen), jf. ftrl. § 24-2 (1).

Arbeidsgiveren skal levere terminoppgave til samme skatteoppkrever gjennom hele inntektsåret, selv om arbeidsgiveren flytter til en annen kommune i løpet av året.

### 3.5.2 Fusjon

Selskap som skal oppløses ved fusjon, skal fram til oppløsningstidspunktet sende terminoppgave til skatteoppkreveren for den kommunen hvor selskapet har sitt hovedkontor før fusjonen. Hvis et selskap fusjonerer før utløpet av første termin, kan terminoppgaven sendes til skatteoppkreveren for den kommunen selskapet har sitt hovedkontor etter fusjonen.

### 3.5.3 Fiske og fangstvirksomhet

Høvedsmann i fiske og fangstvirksomhet som på vegne av laget utbetaler lønn, sender oppgave og betaler avgiften til den kommune hvor han gir oppgjør for skattetrekk (normalt høvedsmannens skattekommune eller rederiselskapets kontorkommune).

### 3.5.4 Utenlandsk arbeidsgiver

Utenlandsk arbeidsgiver skal sende terminoppgave og oppgjør for arbeidsgiveravgift til skatteoppkreveren for den kommunen hvor han har hovedkontor for virksomheten i Norge, se skattebetalingsforskriften § 2-1-1 (1).

Utenlandsk arbeidsgiver som driver varig virksomhet bare i en kommune i Norge uten å ha hovedkontor her, skal sende terminoppgave og oppgjør for arbeidsgiveravgift til skatteoppkreveren for den kommune hvor han driver varig virksomhet, se skattebetalingsforskriften § 2-1-1 (2).

Utenlandsk arbeidsgiver som ikke har hovedkontor i Norge skal sende terminoppgave og oppgjøret for arbeidsgiveravgift til kommune 2312 Utland ved Skatt vest, Skatteoppkrever utland i følgende tilfeller

- arbeidsgiveren driver varig virksomhet i flere kommuner
- arbeidsgiveren driver ikke varig virksomhet i noen kommune
- arbeidsgiveren driver ikke noen virksomhet i Norge
- arbeidsgiveren driver bare virksomhet på den norske kontinentalsokkelen, se skattebetalingsforskriften § 2-1-1 (2), (3) og (4).

### 3.5.5 Staten

Deler av statsforvaltningen er unntatt fra å sende terminoppgave og oppgjør for arbeidsgiveravgift til skatteoppkreveren.

Om hvilke deler av statsforvaltningen og hvordan avgiftsoppgjøret skal foretas, se forskrift 27. november 2003 nr. 1398 om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet (ftrl.).

## 3.6 Ikke levert eller uriktig terminoppgave

Leverer arbeidsgiveren ikke terminoppgave, eller gir uriktig eller ufullstendig oppgave, kan skattekontoret for vedkommende kommune fastsette arbeidsgiveravgiften, jf. ftrl. § 24-3.

Det kan ikke ilegges forsinkelsesavgift eller tilleggsavgift på forhøyelse av arbeidsgiveravgiften i slike tilfeller, men slik overtredelse kan straffes etter lignl. kap. 12, jf. ftrl. § 24-3.

## 4 Plikt til å sende årsoppgave

### 4.1 Generelt

Arbeidsgiveren/oppdragsgiveren skal sende inn årsoppgave for arbeidsgiveravgift (RF-1025), til skatteoppkreveren, jf. ftrl. § 24-2 (2).

Oppgaveplikten gjelder også for privat arbeidsgiver som skal svare arbeidsgiveravgift, herunder arbeidsgiver som ikke leverer terminvise oppgaver fordi de samlede lønnsutbetalingene er under 60 000 kroner, se pkt. 3.2.

Derimot skal privat arbeidsgiver ikke levere årsoppgave når han ikke skal svare arbeidsgiveravgift av denne lønnen.

Årsoppgaven skal følge kalenderåret. Dette gjelder også om arbeidsgiveren har avvikende regnskapsår.



Årsoppgaven, RF-1025, skal ikke sendes skattekontoret som vedlegg til selvangivelsen/selskapsoppgaven. Skjemat «Lønns- og pensjonskostnader» (RF-1022), skal sendes skattekontoret som vedlegg til selvangivelsen/selskapsoppgaven. Blanketten skal sendes selv om satsen for arbeidsgiveravgift er null.

#### 4.2 *Hvor og når årsoppgaven skal leveres*

Arbeidsgiver/oppdragsgiver som har levert lønns- og trekkoppgaver maskinelt, skal innen 31. januar sende skjemaet «Årsoppgave for arbeidsgiveravgift/Følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver» (RF-1025) til skatteoppkreveren for den kommune hvor arbeidsgiveren har sitt hovedkontor eller hører hjemme (se nærmere § 6 i forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønns- og trekkoppgave skal leveres). Andre arbeidsgivere skal sende årsoppgaven, sammen med lønns- og trekkoppgavene til skatteoppkreveren innen 20. januar, jf. § 5 i ovennevnte forskrift til ligningsloven. Dette er samme kommune hvor terminoppgavene er levert, se ovenfor.

For arbeidsgivere som sender inn lønns- og trekkoppgavene elektronisk via Altinn vil Skatteetaten generere en elektronisk årsoppgave (RF-1025e). Disse arbeidsgiverne skal ikke sende inn årsoppgaven på papir.

Dersom et selskap fusjonerer i løpet av året, skal det sende en årsoppgave til skatteoppkreveren for det overdragende selskapets kontorkommune og en årsoppgave til skatteoppkreveren for det overtakende selskapets kontorkommune.

Når det sendes endringsoppgaver eller andre lønns- og trekkoppgaver etter at årsoppgaven er sendt inn, skal det sendes tilleggsårsoppgave som bare omfatter de senere innsendte oppgavene. Slik årsoppgave merkes med «tilleggsoppgave» i merknadsrubrikken.

#### 4.3 *For sent levert årsoppgave*

Det kan ikke ilegges forsinkelsesavgift på grunnlag av for sent levert årsoppgave.

#### 4.4 *Ikke levert eller uriktig årsoppgave*

Leverer arbeidsgiveren ikke årsoppgave, eller gir uriktig eller ufullstendig oppgave, kan ligningsmyndighetene for vedkommende kommune fastsette eller endre grunnlaget for arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 24-3 (3). Fastsatt avgift må tilordnes terminer. Hvis det er uklart hvilke terminer avgiften vedrører, tilordnes avgiften tredje termin. Om hvem som er vedtaksmyndighet, se emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)» under pkt. 2. Fastsettingen kan påklages. Klagen følger reglene i lignl. kap. 9, se emnet «[Endringssak – klage](#)».

Om summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver, se emnet «[Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver](#)».

Det skal i utgangspunktet ilegges tilleggsavgift på arbeidsgiveravgiften dersom

- årsoppgave ikke er kommet inn eller
- årsoppgaven er uriktig eller ufullstendig,

jf. ftrl. § 24-3 (3). Reglene om tilleggsavgift i lignl. § 10-2 til § 10-5 gis tilsvarende anvendelse så langt de passer, se for øvrig emnet «[Tilleggsavgift](#)».

Det skal svares renter av forhøyelsen av arbeidsgiveravgiften etter sktbl. § 11-2 uavhengig av om det ilegges tilleggsavgift. Det skal ikke beregnes renter etter sktbl. § 11-2 av tilleggsavgiften.

Tilleggsavgift for ikke levert årsoppgave må frafalles dersom arbeidsgiveren senere leverer årsoppgave i forbindelse med klage som realitetsbehandles.

### 5 *Søknad om ettergivelse/nedsettelse*

Søknader om betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av arbeidsgiveravgift av hensyn til skyldneren sendes skatteoppkreveren. Skatteoppkrever avgjør spørsmålet om lempning hvis søknaden kun gjelder renter og omkostninger og beløpet er inntil kr 50 000. For høyere beløp og hvis også hovedstol søkes lempet, avgjøres spørsmålet om lempning av skattekontoret etter innstilling fra skatteoppkrever, se Skd. nr. 3/12 pkt. 2.

Om nedsettelse av arbeidsgiveravgift etter søknad når det er betalt tilsvarende avgift av samme lønn i utlandet, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)» pkt. 4.2.4.

# Arbeidstøy

- Sktl. § 5-15 (2).
- FSVIN § 5-15-6 (3).
- Takseringsreglene § 1-2-8 og § 1-3-22 .

## 1 Fradrag for kostnader til arbeidstøy til eget bruk

### 1.1 Generelt

Fradrag for kostnader til arbeidstøy til egen bruk gis for tøy som er lite egnet til privat bruk og som hovedsakelig benyttes i yrket. Dette omfatter

- uniform
- verne- og vareklær
- annen spesiell bekledning som hovedsakelig benyttes i yrket og som er lite egnet til vanlig privat bruk, for eksempel for musikere

Spørsmålet om antrekket skal anses som uniform må vurderes konkret hvor det bl.a. legges vekt på utforming, farge, hvor mange som bruker antrekket mv. Arbeidstøy med godt synlig logo som ikke uten videre kan fjernes og som bare brukes i arbeidet og er lite egnet til privatbruk, vil normalt bli ansett som uniform. Arbeidstøy som er pålagt brukt, er godtatt som uniform. Se for eksempel BFU 35/2007.

Verneklær omfatter spesielt arbeidstøy som ikke egner seg for privat bruk og som benyttes i yrker hvor vanlig tøy vil være utsatt for smuss eller sterk slitasje. Vareklær omfatter spesielt arbeidstøy som bl.a. benyttes av hygieniske årsaker, for eksempel innen helsetjenesten.

Fradrag gis til næringsdrivende og til arbeidstakere som ikke får særskilt godtgjørelse til dekning av kostnadene.

Fradrag gis for sjøhyre til fiskere, se emnet «Fiske».

### 1.2 Uniform til ansatte drosjesjåfører

Dersom ansatte drosjesjåfører holder egen uniform og ikke dokumenterer kostnadene, gis det fradrag med kr 2 400 per år, se takseringsreglene § 1-3-22. Forutsetningen er at drosjesjåføren faktisk bruker uniform. Fradrag kan gis med høyere beløp hvis kostnadene dokumenteres.

### 1.3 Vask mv.

I særlig renslighetskrevenende yrker, gis fradrag for kostnader til vask av arbeidstøy.

### 1.4 Minstefradrag

For lønnstakere går kostnader til anskaffelse og vask mv. av arbeidstøy inn i minstefradraget.

## 2 Fritt arbeidstøy

### 2.1 Generelt

Fri uniform eller annet spesielt arbeidstøy som arbeidsgiver holder og som ville vært fradragberettiget om arbeidstakeren hadde dekket det selv, jf. pkt. 1.1, regnes ikke som skattepliktig inntekt.

Yter arbeidsgiver annet fritt tøy, er fordelene skattepliktig for den ansatte som naturlytelse.

Skattepliktig fordel verdsettes til omsetningsverdien inkludert merverdiavgift.

Tøy som ytes fra arbeidsgiver til arbeidstaker kan likevel være en skattefri fordel etter reglene for gave, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

### 2.2 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

Uniformsgodtgjørelse og annen godtgjørelse til dekning av kostnader til anskaffelse av arbeidstøy behandles etter «nettometoden» i den utstrekning kostnadene til å anskaffe tøyet er fradragsberettiget, jf. pkt. 1.1. Se for øvrig emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

For drosjesjåfører som ikke dokumenterer kostnadene til uniform, avregnes godtgjørelsen mot takseringsreglens satser for fradrag, se ovenfor. Forutsetningen er at sjåføren faktisk bruker uniform.

Om uniformsgodtgjørelse i forsvaret, se emnet «Forsvarspersonell».

#### 3.2 Smusstillegg

Smusstillegg ytes i en del tilfeller som kompensasjon for merkostnader til arbeidstøy samtidig som det skal være et visst vederlag for arbeid. Ved ligningen gis fradrag med 1/3 av beløpet, men i alminnelighet ikke med mer enn kr 2 050, se takseringsreglene § 1-2-8. Overskuddet fastsettes etter nettometoden og går inn i beregningsgrunnlaget for minste-fradraget. Hele smusstillegget skal i slike tilfeller innberettes som trekkpliktig utgiftsgodtgjørelse under kode 151-A.

### 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. § 2-2 (1) bokstav h nr. 2, § 2-15, § 5-40 (1), § 5-43 (1) bokstav d nr. 5, § 5-50 (3), § 6-16, § 9-2 (3) bokstav b og c, § 9-7, § 14-48 (1) og § 15-4 (5).
- Lov 21. februar 1930 om skifte (skifteloven) § 35 og § 88.
- Lov 19. juni 1964 nr. 14 om arveavgift (arveavgiftsloven) § 9, § 10 og § 11 A.
- Lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv (arveloven) § 8, § 9, § 18, § 28 b første ledd, § 28 c, § 28 g og § 36.
- Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven) § 31, § 42, § 58 første ledd og § 59
- FSFIN § 9-8.

### 1 Generelt

I dette emnet 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 virksomhet i dødsåret, se emnet «Enkeltpersonforetak – ligning i dødsåret».

Når det i dette emnet brukes ordet ektefeller, gjelder reglene fullt ut for registrerte partnere. Hvis ikke annet er angitt, gjelder reglene tilsvarende for meldepliktige samboere.

Visse gjenlevende samboere er fritatt for arveavgift på arv hvor rådigheten til formuesobjektet er ervervet 1. januar 2002 eller senere, se pkt. 5.4. Dette kan få betydning for gjenlevende samboers inngangsverdi. Om visse gjenlevende samboeres rett til å sitte i uskifte, se pkt. 2.4.

Skifte av dødsbo (fordeling av boets midler på arvingene) er ikke realisasjon av de formuesobjekter som inngikk i boet, jf. sktl. § 9-2 (3) bokstav c.

### 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 eller gjenlevende samboer. Om sambeskatning for dødsåret, se pkt. 7.1.

## 2.2 Ikke gjenlevende ektefelle eller samboer

### 2.2.1 Enearving

Når det bare er én arving etter avdøde (og det ikke er gjenlevende ektefelle eller samboer) og arvingen overtar fullt ansvar for avdødes gjeld, oppstår det ikke et dødsbo. I utgangspunktet skal enearving som har overtatt boet udelt, lignedes for sin og avdødes sammenlagte inntekt i dødsåret, jf. sktl. § 2-15 (1). Betingelsene for skatteplikt må vurderes separat for henholdsvis avdøde og arving, se [pkt. 3](#). Arvingen kan kreve å få inntektene lignet hver for seg, men må formuesbeskattes for den samlede formue.

Hvis enearvingen ikke overtar ansvaret for avdødes gjeld, oppstår et dødsbo som anses som eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 (1) bokstav h nr. 2. Dette gjelder selv om det ikke foretas offentlig skifte i medhold av lov 21. februar 1930 om skifte (skifteloven) § 88. Boet skal i disse tilfellene ikke lignedes sammen med enearvingen. Om ligningen av boet, se [pkt. 7](#).

### 2.2.2 Flere arvinger

Når det er flere enn én arving og det ikke er gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte, er dødsboet eget skattesubjekt fra dødsfallet og inntil boet sluttes. Dette gjelder uavhengig av om det er privat eller offentlig skifte. Om ligningen av boet, se [pkt. 7](#).

## 2.3 Gjenlevende ektefelle

(Gjelder ikke for meldepliktige samboere)

### 2.3.1 Privatrettslige utgangspunkter i forbindelse med dødsfallet

Mens begge ektefeller lever og ikke er separert eller skilt, har den enkelte ektefelle som utgangspunkt full rådighet over det han eller hun eide da ekteskapet ble inngått og det som senere erverves, jf. lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven) § 31. Eierforholdet påvirkes ikke av om eiendelene er felleseie eller særeie. Når ekteskapet oppløses ved dødsfall, vil rettighetsforholdet til ektefellens verdier avhenge av om de hadde felleseie eller særeie. Den skatterettslige behandlingen avviker noe fra den behandling som det privatrettslige forhold skulle tilsi, se nedenfor.

Når en av ektefellene dør og førstavdøde har andre arvinger enn gjenlevende, har gjenlevende ektefelle som hovedregel rett til å overta felleseie uskiftet, jf. lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv (arveloven) § 9 første ledd. Hvis det er fastsatt i ektepakt eller arvingene samtykker, har gjenlevende også rett til å overta førstavdødes særeie uskiftet, jf. arveloven § 9 annet ledd. Gjenlevende råder over uskifteboet som om vedkommende var eier, men med visse begrensninger, jf. arveloven § 18.

Hadde ektefellene felleseie, vil gjenlevende ektefelle ved eventuelt skifte i utgangspunktet ha krav på verdier tilsvarende halvparten av det samlede felleseiet som sin boslodd, se ekteskapsloven § 77, jf. § 58 første ledd. Hadde avdøde ektefelle særeie som skal behandles som felleseie ved dødsfall, jf. ekteskapsloven § 42 tredje ledd, skal disse midlene behandles som om de var felleseie og inngå ved beregningen av gjenlevendes boslodd.

I visse tilfeller kan det kreves skjevdeling. Dette gjelder for verdier som klart kan føres tilbake til midler som vedkommende ektefelle hadde da ekteskapet ble inngått, eller som vedkommende senere har ervervet ved arv eller gave, jf. ekteskapsloven § 59. Dette kan medføre at gjenlevende ektefelles boslodd blir større eller mindre enn halvparten av den samlede formuen.

I tillegg kan gjenlevende arve en del av avdødes boslodd etter reglene i arveloven kapittel II eller ved testament.

Midler som skal behandles som særeie ved dødsfallet skal holdes utenfor ved beregning av gjenlevende ektefelles boslodd i felleseiet. Gjenlevende ektefelle har ikke krav på boslodd i avdødes særeie, bare eventuelt krav på arv. Ved fullstendig særeie, er det bare avdødes særeie som skiftes.

### 2.3.2 Skatterettslige utgangspunkter i forbindelse med dødsfallet

Gjenlevende ektefelle anses skattemessig for å ha vært eier av halvparten av de enkelte eiendeler og rettigheter som inngikk i felleseiet. Dette gjelder uavhengig av hvordan det privatrettslige eier/rettighetsforhold ektefellene imellom var før dødsfallet og uavhengig av hvem som før dødsfallet ble skattlagt for midlene eller virksomheten. Det gjelder også uavhengig av om eiendelen inngår i gjenlevendes uskiftebo, eller det foretas skifte med førstavdødes arvinger (sammensatt skifte).

Eiendeler og rettigheter som tilhørte gjenlevendes særeie, anses ikke som ervervet ved dødsfallet.

For eiendeler og rettigheter som tilhørte avdødes særeie, regnes hele gjenstanden som ervervet ved dødsfallet. Dette gjelder uavhengig av om det foretas skifte med lengstlevendes arvinger eller særeiet overtas i uskifte. Det samme gjelder hvor det er bestemt at særeiet skal behandles som felleseie ved død, jf. HRD i Utv. 1962/487 (Rt. 1962/909), selv om midlene privatrettslig skal anses som en del av felleseiet, jf. pkt. 2.3.1.

### 2.3.3 Overtar i uskifte

Når gjenlevende ektefelle overtar hele boet i uskifte, oppstår det ikke et dødsbo som er eget skattesubjekt. Ektefellen lignes for sin og avdødes inntekt under ett i dødsåret, jf. sktl. § 2-15 (2). Betingelsene for skatteplikt må vurderes separat for avdøde og gjenlevende. Særskilt ligning etter sktl. § 2-11 (1) gjennomføres på vanlig måte. Videre lignes gjenlevende for hele formuen ved årets utgang.

Overtar gjenlevende ektefelle bare en del av boet i uskifte, oppstår det et dødsbo for den delen som ikke overtas i uskifte.

### 2.3.4 Overtar ikke i uskifte (sammensatt skifte)

Når det er en eller flere arvinger og gjenlevende ektefelle ikke overtar boet i uskifte (sammensatt skifte), er dødsboet eget skattesubjekt. Boet omfatter da avdødes særeie og ektefelles felleseie med avkastning, i den grad midlene ikke er fordelt til gjenlevende ektefelle og øvrige arvinger ved inntektsårets utgang.

Gjenlevende ektefelle lignes for sin inntekt i året, herunder vedkommendes andel av inntekt av felles bedrift frem til dødsfallet og mulig godtgjørelse for tjenester for boet. Om slik godtgjørelse skal anses som lønn eller virksomhetsinntekt, må vurderes på vanlig måte. Videre lignes gjenlevende ektefelle for den del av formuen som ikke inngår i boet (gjenlevendes særeie) og avkastning av denne. Om inntekt som skriver seg fra felles bedrift hvor begge har deltatt i ikke ubetydelig grad, se emnet «[Enkeltpersonforetak – ligning i dødsåret](#)».

### 2.3.5 Separasjon/skilsmisse

Var avdøde og gjenlevende ektefelle separert, vil gjenlevende ektefelle ha krav på boslodd i felleseiet i den utstrekning felleseiet ikke er skiftet. Gjenlevende ektefelle er imidlertid ikke arving etter avdøde, dersom ektefellene var separert ved dødsfallet på grunnlag av dom eller bevilling, jf. arveloven § 8.

Ektefeller som er skilt anses ikke som ektefeller, men de kan være meldepliktige samboere.

## 2.4 Samboere

### 2.4.1 Privatrettslige utgangspunkter i forbindelse med dødsfallet

Når en av samboerne dør, må det klargjøres hva avdøde eide og hva gjenlevende samboer eide. Det kan også forekomme at formuesobjekter var i sameie. Bare det som tilhørte avdøde, herunder sameieandel, inngår i dødsboet og arves.

Gjenlevende samboer har etter arveloven § 28 b første ledd rett til arv svarende til 4 ganger grunnbeløpet, selv om det er livsarvinger etter avdøde. Dette gjelder i følgende tilfeller

- gjenlevende har, har hatt eller ventet barn med avdøde
- gjenlevende og avdøde hadde ikke barn, men hadde vært samboere i minst fem år før dødsfallet og retten til minstearv (4 G) var fastsatt i testament

Gjenlevende samboer kan i tillegg være testamentsarving etter de vanlige reglene om arv etter testament.

Gjenlevende samboer, som har, har hatt eller ventet barn med avdøde, har rett til å sitte i uskifte, jf. arveloven § 28 c. (Gjenlevende uten felles barn har ikke rett til uskifte.) Retten til uskifte gjelder

- bolig, innbo, bil og fritidsbolig som den avdøde eide og som har vært til felles bruk, og
- andre eiendeler etter avdøde som for eksempel bankinnskudd, aksjer og næringseiendom hvis det er bestemt i testament eller de andre arvingene samtykker

Gjenlevende samboers overtakelse av uskiftebo skjer på grunnlag av skifteattest fra tingretten, jf. arveloven § 28 g.

#### 2.4.2 Skattesubjekt og ligningsmåte i forbindelse med dødsfallet

Eiendeler som tilhørte avdøde, herunder sameieandel, inngår i dødsboet og arves. For eiendeler, herunder sameieandel, som tilhører gjenlevende innebærer ikke dødsfallet noen skattemessige konsekvenser.

Avdødes formue og inntekt lignes på avdøde selv (frem til dødsfallet), som dødsbo, på arving eller på gjenlevende samboer.

Gjenlevende samboer som overtar eiendeler i uskifte, se pkt. 2.4.1, lignes for disse eiendelenes vedkommende tilsvarende som gjenlevende ektefelle som sitter i uskifte, jf. sktl. § 2-15 (2) og pkt. 2.3.3.

Overtar gjenlevende samboer bare en del av boet etter avdøde i uskifte, oppstår det et særskilt dødsbo for den delen som ikke overtas i uskifte, for eksempel avdødes bankinnskudd, aksjer og næringseiendom. Dødsboet liknes som eget skattesubjekt så lenge boet står under offentlig eller privat skifte. Formuen utenfor uskifteboet og avkastning av denne liknes på dødsboet.

## 2.5 Dødsbo

Dødsbo er eget skattesubjekt fra dødsfallet til det slutes, jf. sktl. § 2-2 (1) bokstav h nr. 2. Om ligningen av boet, se pkt. 7.

## 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 tidfestes etter
- realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2, når skattyteren har fått et ubetinget krav på vederlaget før dødsfallet selv om det ikke er mottatt
  - kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3, når skattyteren har fått eller hadde adgang til å få utbetalingen før dødsfallet

Avdøde kan ikke skattlegges for formue og inntekter hvor tidspunktet for skattlegging (tidfestingen) inntreffer etter dødsdagen. De samme prinsipper gjelder for fradragrett for kostnader. Avdøde har således ikke krav på fradrag for kostnader som er påløpt før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet, selv om en tilhørende inntekt tidfestes før dødsfallet. Om realisasjonsprinsippet og kontantprinsippet, se emnene om tidfesting. Om ligning i dødsåret når avdøde drev virksomhet, se emnet «*Enkeltpersonforetak – ligning i dødsåret*».

#### 3.1.2 *Formue*

Skattyter kan ikke formuesbeskattes for det inntektsåret han døde. Skattlegging av formuen foretas hos de etterlatte, eventuelt dødsboet.

### 3.2 Arvelater, særlige bestemmelser om inntektsføring

(Her er meldepliktig samboer ikke likestilt med ektefeller)

#### 3.2.1 *Skatteposisjoner*

Når eier av enkeltpersonforetak dør, må negativ saldo i saldogruppe a, c og d, samt positiv gevinst- og tapskonto, føres til inntekt hos avdøde i dødsåret, jf. sktl. § 14-48 (1).

Tilsvarende må negativ gevinst- og tapskonto, samt 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 udelte, og trer inn i avdødes rettigheter og plikter, skal det ikke foretas inntekts-/fradragsføring hos avdøde, jf. sktl. § 14-48 (1) tredje punktum. I disse tilfeller trer overtakeren inn i avdødes skattemessige posisjoner. Se nærmere om disse i emnet «**Gevinst- og tapskonto**».

### 3.2.2 *Betinget avsatt gevinst*

Hadde avdøde ved utgangen av inntektsåret betinget avsatt gevinster, og reinvestering ikke var foretatt før dødsfallet, skal gevinsten i utgangspunktet inntektsføres hos avdøde i dødsåret, jf. sktl. § 14-70 (4).

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 emnet «**Betinget skattefritak**».

### 3.3 *Arvinger*

Formuesøkning ved arv er skattefri for arvinger, se sktl. § 5-50 (3). Dette gjelder også inntekt som er opptjent av, men ikke skattlagt hos avdøde, fordi tidspunktet for skattlegging (tidfesting) inntreffer 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 *Lønn, honorar, pensjon mv. opptjent før, men tidfestet etter dødsfallet*

Lønn, feriepenger, styrehonorar, pensjon o.l. (som tidfestes etter kontantprinsippet) som er opptjent av avdøde før dødsfallet, men som først tidfestes etter dødsfallet anses som arvet og er helt skattefrie. I de tilfeller slike inntekter tidfestes før dødsfallet gjelder beskrivelsen i **pkt. 3.1**.

Har avdøde krav på lønn for hele lønnsperioden, f.eks. månedslønn, 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 **pkt. 10.13** og **pkt. 10.14**.

For denne type inntekter gjelder disse regler uansett om ektefellene hadde felleseie eller særeie.

#### 3.4.2 *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 dødsfallet, 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

- tilhørte inntekten avdødes særeie anses inntekten som arvet og er dermed helt skattefri
- tilhørte inntekten felleseiet, anses halvparten av inntekten som arvet og er dermed skattefri. Den andre halvpart anses opptjent av gjenlevende, som er skattepliktig for denne. Dette gjelder uavhengig av hvem som privatrettslig opptjente inntekten.
- tilhørte inntekten gjenlevendes særeie, er den fullt ut opptjent av gjenlevende og er dermed fullt ut skattepliktig.

Særeie som skal behandles som felleseie ved død, følger likevel reglene for særeie fullt ut, se **pkt. 2.3.2**.

### 3.4.3 *Inntekt opptjent og tidfestet etter dødsfallet*

Inntekt opptjent og tidfestet etter dødsfallet er fullt ut skattepliktig hos de etterlatte, eventuelt hos dødsbo. Dette gjelder også avkastning av arvede midler.

### 3.4.4 *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 hos de etterlatte, eventuelt hos dødsbo, er ikke fradragsberettiget. Dette vil for eksempel gjelde for kostnader som refererer seg til inntekter som er avdødes særøie eller til avdødes andel av felleseiet. Den del av kostnadene som referer seg til gjenlevendes andel av felleseiet, vil imidlertid være fradragsberettiget.

### 3.4.5 *Formue*

Gjenlevende ektefelle, eventuelt dødsbo, skattlegges for avdødes formue, første gang ved utgangen av dødsåret.

## 3.5 *Gjenlevende samboer (uskiftebo, sammensatt skifte)*

Inntekt opptjent av avdøde før dødsfallstidspunktet, men som tidfestes etter dødsfallet, er skattefrie, da de anses å være arvet.

Dette gjelder uavhengig av om inntekten tidfestes etter kontantprinsippet eller etter realisasjonsprinsippet. Inntekter som knytter seg til felles virksomhet eller sameie, er skattefrie for den andelen som er opptjent av avdøde. Den øvrige andel som er opptjent av gjenlevende, vil være skattepliktig på vanlig måte som om avdøde fortsatt hadde vært i live.

Inntekt opptjent og tidfestet etter dødsfallet er fullt ut skattepliktig hos gjenlevende.

Gjenlevendes egen formue og den formuen som overtas i uskifte etter avdøde, lignes hos gjenlevende samboer.

Den delen av avdødes formue som ikke overtas i uskifte, lignes hos dødsboet som eget skattesubjekt frem til det tidspunkt det senere skiftes.

## 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 oppbevare fremtidige inntekter som er skattepliktige 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. Som inntektsnyttelse regnes både engangsutbetaling og løpende ytelser, se FIN 9. juni 1986 i Utv. 1987/404. (Dette gjelder også for arveavgift på livrenter.) Det gis imidlertid bare frdrag for den del av arveavgiften som er beregnet av det arveavgiftsgrunnlaget som knytter seg til den skattepliktige del. Det skal altså ikke gis frdrag for den del av arveavgiften som knytter seg til den del av en inntektsnyttelse som eventuelt ikke er skattepliktig eller av andre formuesobjekter som inngår i arveavgiftsgrunnlaget. Ved beregning av den fradragsberettigede arveavgiften, skal den skattepliktige del av inntektsnyttelsen anses å utgjøre den øverste del av arveavgiftsgrunnlaget (avgiften er progressiv). Imidlertid skal ikke frdraget 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 600 000 i kontanter og retten til halvparten av det årlige overskudd i farens foretak uten å bli eier av en andel i foretaket. Denne rettigheten er verdsatt til kr 200 000.*



Samlet arveavgift av kr 800 000 (minus fribeløpet 470 000)	=	kr 19 800
– arveavgift av kr 600 000 (minus fribeløpet 470 000)	=	kr 7 800
Fradragsberettiget andel av avgiften	=	kr 12 000

Fradragsberettiget arveavgift skal som hovedregel fratrekkes når den betales og så snart det er dekning for den i skattyterens inntekt. Se Utv. 1964/605.

Når det er nødvendig med opplysninger om arveavgiftsgrunnlaget, må skattyteren bes om å sende inn en kopi av arveavgiftsberegningen.

## 4.2 Formue

Skyldig arveavgift kan fratrekkes arvingenes formue fra og med første ligning etter dødsfallet. Dette gjelder uavhengig av om det er et dødsbo som er eget skattesubjekt og derfor skattlegges for den arvede formue frem til utlodningstidspunktet. Avgiften må fastsettes skjønnsmessig inntil boet er gjort opp. Det er arvingene som skal svare avgiften. Dødsboet kan ikke kreve fradrag for denne.

## 5 Inngangsverdi for arvet formuesobjekt

### 5.1 Generelt

Inngangsverdien for et arvet formuesobjekt kan ha betydning for ligningen av arvinger, gjenlevende ektefelle, gjenlevende samboer og dødsbo. Dette gjelder f.eks. ved beregning av avskrivninger, nedskrivninger eller gevinstberegning ved realisasjon.

### 5.2 Arvinger

#### 5.2.1 Generelt

Arvingens inngangsverdi for et arvet formuesobjekt settes i utgangspunktet til omsetningsverdien ved dødsfallet, se HRD i Utv. 1960/366 (Rt. 1960/782). Dette gjelder både ved offentlig og privat skifte. Om skattemessig kontinuitet ved fastsetting av inngangsverdien for aksjer mv. og andeler i deltakerlignede selskaper, se emnet «**Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave**».

Verdien for det enkelte formuesobjekt kan ikke settes høyere enn den bruttoverdi som ble lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen, se sktl. § 9-7. For eiendeler som ikke er arveavgiftspliktige i Norge gjelder ikke denne begrensningen. Begrensningen gjelder selv om arveavgiften beregnes av verdien på et senere tidspunkt enn dødsfallet, og verdien da er lavere enn verdien på dødsfallstidspunktet.

Er omsetningsverdien på tidspunktet for dødsfallet lavere enn arveavgiftsgrunnlaget, er det omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet som skal legges til grunn som inngangsverdi. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor rådigheten i forhold til arveavgiftsreglene anses å gå over på et senere tidspunkt enn det skattemessige ervervstidspunkt, se for eksempel URD 16. oktober 2008 (Bergen tingrett) i Utv. 2009/269. Se også HRD i Utv. 1959/154 (Rt. 1957/1087). (Dommen gjaldt spørsmålet om arveforskudd skulle bedømmes etter reglene om arv eller gave. HR kom til at gavereglene skulle anvendes selv om disse ville lede til en viss dobbeltbeskatning (differansen mellom arveavgiftsgrunnlaget og inngangsverdien ble truffet av begge skatter)).

I tillegg til omsetningsverdien/arveavgiftsgrunnlaget skal omkostninger ved ervervet, som f.eks. tinglysningsgebyr og dokumentavgift, tillegges inngangsverdien.

Om inngangsverdi ved arveforskudd, se emnet «**Inngangsverdi**», pkt. 2.4 og pkt. 2.6.

Når gjenlevende sitter i uskiftebo og førsteavdødes midler skiftes på et senere tidspunkt, er det omsetningsverdien på skiftetidspunktet, begrenset til arveavgiftsgrunnlaget, som legges til grunn som inngangsverdi for arvingene. Om gjenlevende ektefelles/samboers inngangsverdi ved senere skifte, se pkt. 5.3.2 og pkt. 6.3.

Begrensningen som ligger i arveavgiftsgrunnlaget gjelder også de objekter som helt eller delvis måtte være «kjøpt» fra medarbeider på skifte, jf. sktl. § 5-50 (3). Ved kjøp fra medarbeider 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 og hvor inngangsverdien derfor ikke begrenses til et arveavgiftsgrunnlag, se [pkt. 5.3](#) og [pkt. 5.4](#).

Arveavgiftsgrunnlaget skal benyttes som maksimumsbeløp for inngangsverdi selv om det på grunn av bestemmelsene om arveavgiftsfrihet opp til visse beløp ikke er fastsatt arveavgift. Arveavgiftsgrunnlaget er også maksimumsbeløpet for aksjer og andeler som omfattes av reglene om skattemessig kontinuitet, se emnet «[Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave](#)».

Overtar skattyter eiendom ved åsetesavslag, settes inngangsverdien til det fulle arveavgiftsgrunnlag for åsetesavslaget, jf. Riksskattestyrets rundskriv nr. 433 Avd. I (Utv. 1968/293).

### 5.2.2 Flere objekter inngår i arveavgiftsgrunnlaget

Inngår flere objekter i arveavgiftsgrunnlaget, settes maksimal inngangsverdi for formuesobjektene til den bruttoverdi som er lagt til grunn for det enkelte objekt ved arveavgiftsberegningen. Dette gjelder uavhengig av om fordelingen på skiftet følger lov eller testament. Det kan således ikke for noen av objektene fastsettes en høyere inngangsverdi mot en tilsvarende lavere inngangsverdi på andre, selv om en holder seg innenfor rammen av samlet arveavgiftsgrunnlag.

Om fastsetting av inngangsverdi for aksjer mv. og andeler i deltakerlignede selskaper etter reglene i sktl. § 10-33 og § 10-46 om skattemessig kontinuitet ved arv og gave, se emnet «[Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave](#)».

#### Eksempel

*Arven til søsknene A og B utgjør to eiendeler, en fast eiendom og en aksjepost i et ikke-børsnotert selskap. Både eiendommens og aksjenes omsetningsverdi er kr 1 200 000. For aksjene utgjør arvelaters inngangsverdi kr 800 000. Søsknene har lik arverett. A og B fordeler arven mellom seg slik at A får eiendommen og B aksjene. Etter reglene om arveavgift fastsettes arveavgiftsgrunnlaget for de to eiendeler i boet slik:*

- eiendommen – full omsetningsverdi – kr 1 200 000 og
- aksjenes andel av aksjeselskapets skattemessige formuesverdi er kr 1 000 000. Velger B å benytte regelen i arveavgiftsloven § 11 A om fastsetting etter 60 %, blir arveavgiftsgrunnlaget da kr 600 000.

*Inngangsverdi for eiendommen hos A er kr 1 200 000 og for aksjene hos B kr 600 000.*

*Hadde B benyttet sin rett til å sette arveavgiftsgrunnlaget for aksjene til 100 % av skattemessig formuesverdi, ville dette medført en økning i arveavgiftsgrunnlaget til kr 1 000 000. Inngangsverdien på aksjene vil da bli kr 800 000 på grunn av reglene i sktl. § 10-33 om skattemessig kontinuitet.*

## 5.3 Gjenlevende ektefelle

(Her er meldepliktige samboere ikke likestilt med ektefeller, se likevel nedenfor om visse samboere)

### 5.3.1 Uskiftebo

Når gjenlevende ektefelle overtar hele boet eller deler av det som arving eller i uskifte, svares ikke arveavgift.

Inngangsverdien vil avhenge av om formuesobjektet eller deler av det skal anses ervervet ved dødsfallet, eller det anses ervervet tidligere. Dette vil avhenge av formuesordningen mellom ektefellene. Om dette, se [pkt. 2.3.2](#). 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. Gjelder det aksjer og andeler som omfattes av reglene om kontinuitet i sktl. § 10-33 og § 10-46, skal avdødes inngangsverdi videreføres, se emnet «[Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave](#)».

Tilhørte objektet eller rettigheten avdødes særøie, regnes hele gjenstanden som ervervet ved dødsfallet, se nærmere [pkt. 2.3.2](#). Det samme gjelder hvor det er bestemt at særøiet

ikke skal gjelde ved død. Inngangsverdien settes lik omsetningsverdien, eventuelt avdødes inngangsverdi, se emnet «**Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave**».

Tilhørte objektet eller rettigheten felleseiet, regnes halvparten som ervervet ved dødsfallet, se nærmere **pkt. 2.3.2**. Inngangsverdi for den halvdel av gjenstanden som er ervervet ved dødsfallet, settes til omsetningsverdien, eventuelt avdødes inngangsverdi hvis regelen om kontinuitet kan anvendes, se emnet «**Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave**». 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 objektet eller rettigheten gjenlevendes særeie, regnes intet som ervervet ved dødsfallet. Gjenlevende ektefelles inngangsverdi beholdes upåvirket av dødsfallet.

Disse reglene gjelder også for eiendeler i ektefellenes felles bedrift uavhengig av hvem som anses som hovedutøver av virksomheten.

Får reglene om skattemessig kontinuitet anvendelse, se emnet «**Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave**», vil det ikke ha betydning hvor stor andel som er arvet.

### 5.3.2 *Senere skifte av uskiftebo (sammensatt skifte)*

Ved et senere skifte av uskiftebo endres ikke gjenlevende ektefelles inngangsverdier. Dette gjelder både de andeler i hver enkelt gjenstand som svarer til gjenlevende ektefelles forholdsmessige arveandel i boet, og de andeler i boet som gjenlevende senere overtar på skiftet med sine medarvinger.

### 5.3.3 *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 fastsettingen av inngangsverdi for gjenlevende ektefelle for det vedkommende ervervet ved dødsfallet, se ovenfor.

### 5.3.4 *Forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984*

Når gjenlevende ektefelle i felleseie skal oppskrive halvparten av alminnelig forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984, skal saldoen 1. januar 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 (nullpunktet) reduseres til det halve.

### 5.3.5 *Andel i kommandittselskap*

Om fastsetting av over- eller underpris til bruk ved fastsetting av fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere, se emnet «**Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere**».

## 5.4 *Gjenlevende samboer*

### 5.4.1 *Generelt*

Når samboere på tidspunktet den ene dør omfattes av lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven – ftrl.) § 1-5 tredje og fjerde ledd, 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 dødsfalltidspunktet, 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.

For objekter hvor rådigheten etter arveavgiftsloven §§ 9 og 10 er ervervet 1. januar 2002 eller senere vil arveavgiftsgrunnlaget ikke utgjøre noen maksimalgrense for inngangsverdien for slike gjenlevende samboere. Inngangsverdien hos den gjenlevende samboeren for

formuesobjekter som tilhørte den avdøde samboer og som gjenlevende ervervet som arv ved dødsfallet, skal i slike tilfeller settes til omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet.

Gjenlevende samboer skal

- for den del som erverves ved dødsfallet; skrive opp inngangsverdien for denne del av formuesobjektet til omsetningsverdien
- for den delen som den gjenlevende eier fra før; enten alene eller i sameie med den andre, beholde sin tidligere inngangsverdi

For samboere som skal svare arveavgift, vil arveavgiftsgrunnlaget være en maksimalgrense for inngangsverdien. Om skattemessig kontinuitet for aksjer og andeler i deltakerlignet selskap, se emnet «[Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave](#)».

Samboere har ikke boslodd slik som ektefeller. For disse gjelder de samme regler som for ugifte i forhold til hvem av samboerne som var eier av formuesobjektet før dødsfallet, eventuelt om de var sameiere og i tilfelle med hvilken andel hver av dem eide i formuesobjektet.

#### 5.4.2 *Gjenlevende samboer i uskiftebo*

I visse tilfeller kan gjenlevende samboer sitte i uskifte, se arveloven § 28 c og [pkt. 2.4.1](#).

Eiendeler som tilhørte avdøde og som gjenlevende samboer tar over i uskifte anses som arvet. Gjenlevende samboer kan skrive opp inngangsverdien til omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet. For de eiendeler gjenlevende eide fra før og gjenlevendes sameieandel på eiendeler eid i sameie med avdøde, beholder gjenlevende sin tidligere inngangsverdi.

Avdødes eiendeler som ikke inngår i uskifteboet, lignes på dødsboet, se [pkt. 5.5](#).

## 5.5 **Dødsbo**

Dødsbo har samme inngangsverdi som de berettigede i boet (arving(er) og eventuell gjenlevende ektefelle eller visse gjenlevende samboere), eventuelt begrenset til arveavgiftsgrunnlaget, jf. FIN 18. mai 1995 i Utv. 1995/690.

For dødsbo under privat skifte skal inngangsverdien imidlertid ikke settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, jf. sktl. § 9-7, se også FIN 18. mai 1995 i Utv. 1995/690.

## 5.6 **Overgangsregel, formuesobjekt arvet før 1992**

Om oppregulering av inngangsverdi for formuesobjekter som er ervervet ved arv før 1992, se emnet «[Inngangsverdi](#)», [pkt. 15](#).

## 5.7 **Skjermingsgrunnlag for aksjer mv. og andeler i deltakerlignede selskaper**

Om skjermingsgrunnlag for aksjer mv. som omfattes av aksjonærmodellen og andeler som omfattes av deltakermodellen, se emnet «[Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave](#)».

## 6 **Skatteplikt ved realisasjon av arvet formuesobjekt/-rettighet**

### 6.1 **Fordeling på skifte**

Utløsning av medarvinger og/eller gjenlevende ektefelle eller samboer under skiftebehandling regnes ikke som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 (3) bokstav c. Slike utløsninger medfører ikke gevinstbeskatning eller rett til tapsfradrag. Dette gjelder selv om en arving overtar alle eiendeler på skiftet mot å betale penger til de andre arvingene.

### 6.2 **Realisasjon fra dødsboet eller etter skifte**

#### 6.2.1 **Skatteplikt for gevinst**

Dersom dødsboet selger mv. til andre enn arvinger (herunder arveberettiget gjenlevende samboer) og/eller gjenlevende ektefelle, regnes dette som realisasjon. Videre regnes det som realisasjon dersom arvingene/gjenlevende ektefelle selger mv. til hverandre etter at formuesobjektet er utlagt på skiftet.

Skattefritaket for arv, se sktl. § 5-50 (3), omfatter bare verdien ved dødsfallet. Dette fritaket gjennomføres ved at inngangsverdien som hovedregel settes til omsetningsverdien ved dødsfallstidspunktet. Inngangsverdien kan likevel ikke settes høyere enn grunnlaget for beregning av arveavgift, se sktl. § 9-7. Dette gjelder selv om arveavgiften beregnes av

verdien på et senere tidspunkt enn dødsfallet, og verdien da er lavere enn verdien på dødsfallstidspunktet.

Bestemmelsen i sktl. § 9-7 forutsetter at arveavgiftsplikten er inntrådt. Dette innebærer at bestemmelsen ikke kan anvendes på dødsbo så lenge det er under offentlig skifte. Derimot anses bestemmelsen anvendelig på dødsbo som er under privat skifte, selv om boet som sådant ikke er arveavgiftspliktig. Ved realisasjon mens boet står under offentlig skifte, skal inngangsverdien således baseres på omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet.

Om oppregulering av inngangsverdi på formuesobjekter arvet før 1. januar 1992 og hva som anses arvet, se emnet «**Inngangsverdi**». Om inngangsverdien for arvede aksjer mv. og andeler i deltakerlignede selskaper, se emnet «**Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave**».

Realiseres formuesobjektet til høyere pris enn inngangsverdien, oppstår en gevinst. Denne gevinsten er ikke fritatt for beskatning etter sktl. § 5-50 (3). Spørsmål om skatteplikt for gevinsten må avgjøres etter reglene for realisasjon av slike formuesobjekter. 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, og hvor reglene om kontinuitet for aksjer mv. og andeler ikke får anvendelse. Dette får f.eks. betydning ved spørsmål om

- forretningsbygg er ervervet før 1. januar 1984, og
- adgang til oppregulering av inngangsverdien på visse objekter arvet før 1. januar 1992 i henhold til sktl. § 9-8 jf. FSFIN § 9-8

Eier- og botid/brukstid forrykkes ikke for bolig- og fritidseiendom, se for øvrig emnet «**Bolig – realisasjon**», pkt. 9. Det samme gjelder eiertid for landbrukseiendom, se emnet «**Jordbruk – realisasjon**», pkt. 7.3.

### 6.3 *Realisasjon fra uskiftebo*

Gjenlevende ektefelles/samboers overdragelse av formuesobjekter overtatt i uskifte, vil i utgangpunktet behandles som en vanlig realisasjon, selv om kjøper var arving etter avdøde. Unntaksvis kan det ligge slik an at en slik overdragelse ikke anses som realisasjon, men må anses som helt eller delvis skifte etter avdøde. Dette vil for eksempel være tilfelle når et særkullsbarn etter avdøde trekker tilbake samtykke til gjenlevende om å sitte i uskifte, eller på annen måte får overført sin arv etter avdøde.

### 6.4 *Medarvinger har rett til andel av salgsvederlag*

Når arvinger overtar for eksempel fast eiendom på slike vilkår at medarvinger skal ha rett til andel i fremtidig salgsvederlag for hele eller deler av eiendommen, skal den overtakende arving anses fullt ut som eier av eiendommen. 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 emnet «**Utgangsverdi**», pkt. 2.14. Det vil ikke oppstå noen skatteplikt for medarvingene for deres andel av salgsvederlaget. Vederlaget anses innvunnet ved realisasjon av en muntlig fordring og er unntatt fra skatteplikt etter sktl. § 9-3 (1) bokstav c. Medarvingenes andel av salgsvederlaget vil i sin helhet være arveavgiftspliktig, jf. FIN 4. juni 1980 i Utv. 1980/628.

## 7 **Ligning av dødsboet**

### 7.1 *Generelt*

Dødsbo som ikke er overtatt av gjenlevende ektefelle/samboer i 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/samboer, f.eks. ved fastsetting av inngangsverdi og i spørsmål om skatteplikt for inntekter, salgsgevinst og fradrag for kostnader.

Dødsbo skal svare både formues- og inntektsskatt.

Insolvent dødsbo er bare skattepliktig for inntekt av virksomhet som drives for boets regning. Om ligningen av insolvent dødsbo for øvrig, se emnet «**Konkurs**».

Ved et offentlig skifte anses boet opphørt når det er sluttet og utloddet, jf. skifteloven § 35. Når boet skiftes privat anses boet opphørt når de arve- og skifterettslige spørsmål, herunder forholdet til kreditorerne, er avklart. Som hovedregel må en kunne legge til grunn at boet er opphørt ved arvingenes oppgjørsdato. Er f.eks. en bankkonto overført til en eller flere arvinger samtidig som andre fordelingsspørsmål vedrørende skiftet ikke er avklart, anses boet likevel ikke for opphørt. (Arvingen beskattes for formue og 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 emnet «**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. For dødsåret og eventuelt for senere år skattlegges dessuten boet for formue som inngår i boet, hvis det ikke er sluttet før utgangen av vedkommende år. Om ligning av virksomhet som tilhørte en eller begge ektefeller, se emnet «**Enkeltpersonforetak – ligning i dødsåret**».

Om skattlegging hos boet av engangsutbetaling fra individuelle pensjonsavtaler, se emnet «**Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)**», pkt. 6.3.

Om skattlegging hos boet av engangsutbetaling fra innskuddspensjon i arbeidsforhold, se emnet «**Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon**», pkt. 4.2.

## 7.2 Dødsboet realiserer eiendeler

Om realisasjon av dødsboets eiendeler, se pkt. 6.2.

Om hva som er inngangsverdi i bo, se pkt. 5.5. Om inngangsverdi for øvrig, se emnet «**Inngangsverdi**».

## 7.3 Særfradrag

Når et dødsbo ligned 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 emnet «**Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervssevne**». Dødsboet får avdødes del av fradraget.

## 7.4 Klassefastsetting

Om klassefastsetting, herunder personfradrag for dødsbo, se emnet «**Klassefastsetting**».

## 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 bosted 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 Forhåndslikning

Om forhåndslikning av dødsbo, se emnet «**Forhåndslikning**».

## 8 Selvangivelse

Når gjenlevende ektefelle/samboer overtar boet i uskifte, har gjenlevende plikt til å levere selvangivelse for avdødes inntekt. I andre tilfeller er det skifteforvalter, bobestyrer, testamentsfullbyrder eller selvskiftende arvinger (herunder 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/samboer overtar boet uskiftet.

Om skattested for dødsbo, se [pkt. 7.5](#).

## 10 Forskjellige spørsmål (sortert alfabetisk etter emne)

### 10.1 Aksjer, inngangsverdi

Om inngangsverdi på aksjer, se emnene «[Aksjer – realisasjon](#)» og «[Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave](#)».

### 10.2 Aksjer mv. og andeler – fradrag for skjerming

Skjermingsfradrag for dødsåret tilordnes den som er eier av aksjene/andelene den 31. desember dette året, se sktl. § 10-12 (2) og § 10-42 (8). Dette kan være dødsboet, gjenlevende ektefelle/samboer eller arving.

### 10.3 Aksjeutbytte

Aksjeutbytte er fullt ut skattepliktig hos avdøde, hvis aksjeutbyttet er besluttet utdelt før dødsfallet. Er det besluttet utdelt etter dødsfallet, er det skattepliktig hos arving, gjenlevende ektefelle/samboer eller dødsbo.

Ved fremføring av godtgjørelse etter dødsfall gjelder reglene om fremføring av under-skudd så langt de passer. Se [pkt. 10.24.2](#).

### 10.4 Andeler i deltakerlignet selskap – inngangsverdi

Om inngangsverdi for andeler i deltakerlignet selskap, se emnene «[Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel](#)» og «[Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave](#)».

### 10.5 Begravelse

Gravferdsstønad etter ftrl. § 7-2 er skattefri, jf. sktl. § 5-43 (1) bokstav d nr. 3.

Kostnader til begravelse mv. er ikke fradragsberettiget. (Slike kostnader kan trekkes fra i arveavgiftsgrunnlaget.)

### 10.6 Bolig

Når boligeiendom, seksjonert bolig eller eventuell boligdel i avskrivbart bygg tilhørende avdøde eller eventuelt ektefelle er realisert og eiendomsretten er gått over før dødsfallet, vil skattepliktig gevinst måtte skattlegges fullt ut hos avdøde eller eventuell ektefelle, selv om salgssummen ikke er betalt.

### 10.7 Foreldrefradrag

Var avdøde enslig forsørger, gis foreldrefradrag i avdødes alminnelige inntekt.

Gjenlevende forelder har krav på foreldrefradrag når betingelsene er oppfylt.

### 10.8 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 oppbærer avkastningen. Inntektsbeskatningen av avkastningen vil i sistnevnte tilfelle bli påbegynt når den samlede avkastning av vedkommende rettighet overstiger den verdi rettigheten hadde ved dødsfallet (arveavgiftsgrunnlaget).

Tilsvarende skatteplikt og gevinstberegning gjelder avkastning av opphavsrettigheter som gjenlevende ektefelle/samboer har overtatt som arving eller i uskifte. Inngangsverdien for rettighetene som erverves ved dødsfallet fastsettes skjønnsmessig med utgangspunkt i omsetningsverdien på dødstidspunktet.

Det er uten betydning om avkastningen har sitt utspring i kontrakter som er inngått av arvelater eller arving, jf. HRD i Utv. 1982/572 (Rt. 1982/1301).

### 10.9 Forretningsverdi (goodwill)

Om behandling av inngangsverdi for forretningsverdi hos etterlatte, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

### 10.10 Innsynsrett

Om dødsbos, gjenlevende ektefelles og arvingers innsynsrett, se emnet «Innsynsrett – egne forhold» og emnet «Taushetsplikt», pkt. 6.5.10.

### 10.11 Klassefastsetting

Om klassefastsetting, herunder personfradrag, for gjenlevende ektefelle og dødsbo, se emnet «Klassefastsetting».

### 10.12 Livsforsikringer

Om skattereglene ved utbetaling av livsforsikring/kapitalforsikring, se emnet «Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)».

### 10.13 Lønn, feriepenger mv.

#### 10.13.1 Lønn i døds måneden

Om skatteplikt for lønn mv. opptjent før dødsfallet, se pkt. 3. Skattepliktig lønn for døds måneden innberettes i lønns- og trekkoppgaven kode 111-A sammen med den øvrige lønn. Lønn i døds måneden som er skattefri som arv, skal innberettes i kode 916.

#### 10.13.2 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 2012 kr 118 824 og fra 1. mai 2012 kr 123 183). 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.

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 118 824/123 183 til kr 237 648/246 366), 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 2012 kr 118 824, fra 1. mai 2011 kr 123 183).
- Noen kommuner har andre ordninger.

For ansatte utenom stat og kommune vil forholdene variere.

### 10.14 Pensjon

#### 10.14.1 Pensjon for døds måneden

Om skatteplikt for pensjon opptjent før dødsfallet, se pkt. 3. Pensjon for døds måneden er innberettet i lønns- og trekkoppgavens 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 1,5 ganger grunnbeløpet i folketrygden (frem til 1. mai 2012 kr 118 824 og fra 1. mai 2012 kr 123 183), anses skattefri.

Etterpensjon utover 1,5 ganger grunnbeløpet er skattepliktig for gjenlevende ektefelle, arving eller bo. Skattepliktig etterpensjon skal ikke tas med i grunnlaget for trygdeavgift. Skattepliktig etterpensjon skal 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 en måneds pensjon, men til gjenlevende ektefelle to måneders pensjon. NAVs 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 emnet «Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)».

#### 10.14.4 Innskuddspensjon i arbeidsforhold

Om skatteplikt ved utbetaling etter innskuddspensjon i arbeidsforhold, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon».

#### 10.14.5 Avløsning av pensjon over drift i arbeidsforhold

Om avløsning av pensjon over drift i arbeidsforhold, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.».

### 10.15 Pleiegodtgjørelse til etterlatte

Etter arveloven § 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 29. oktober 1980 i Utv. 1980/629. Dette gjelder ikke vederlag som følger av avtale mellom arvelater og hjemmeværende barn.

### 10.16 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.

### 10.17 Skadeserstatning ved tap av forsørger

Engangsutbetaling av skadeserstatning for tap av forsørger er ikke skattepliktig inntekt, se for øvrig emnet «Skadeserstatning».

### 10.18 Skattebegrensning

Om skattebegrensning for liten skatteevne, se emnet «Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne».

### 10.19 Skattefradrag for pensjonsinntekt

Skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1 reduseres tilsvarende antall måneder i løpet av inntektsåret som avdøde har mottatt pensjon, jf. sktl. § 16-1 (2) bokstav c. Om skattefradrag for pensjonsinntekt, se emnet «Skattefradrag for pensjonsinntekt».

### 10.20 Skiftekostnader

Kostnader ved skifte av dødsbo er ikke fradragsberettiget. Om prosesskostnader, se emnet «Juridisk bistand/prosesskostnader».

**10.21 Særfradrag**

Avdøde skal ha særfradrag for uførhet med månedsbeløpet ganger antall måneder til og med døds måneden, jf. sktl. § 6-81.

Særfradrag for store sykdomskostnader etter overgangsreglene og for lettere nedsatt ervervsevne gis som årsfradrag uten avkorting for antall måneder, jf. sktl. § 6-82

Særfradrag for store sykdomskostnader etter overgangsreglene, gis bare i den utstrekning avdødes faktiske kostnader i dødsåret må anses å ha vært så store at de etter vanlige regler ville ha gitt rett til særfradrag, se emnet «Særfradrag – sykdom eller svakhet».

**10.22 Taushetsplikt**

Om skattemyndighetenes taushetsplikt, se emnet «Taushetsplikt».

**10.23 Tilleggsskatt**

Om tilleggsskatt, se emnet «Tilleggsskatt».

**10.24 Underskudd****10.24.1 Avdødes underskudd i dødsåret**

Gjenlevende ektefelle som overtar boet i uskifte, kan kreve fradrag for avdødes underskudd i dødsåret i sin egen inntekt i dødsåret, jf. sktl. § 2-15 (2).

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 senere år, jf. sktl. § 2-15 (1).

**10.24.2 Avdødes fremførbare underskudd fra tidligere inntektsår**

Avdødes fremførbare underskudd både i og utenfor virksomhet fra tidligere år enn dødsåret kan føres til fradrag i avdødes inntekt i dødsåret, jf. sktl. § 2-15 (1).

Gjenlevende ektefelle i uskiftet bo, kan kreve fradrag for avdødes underskudd både i og utenfor virksomhet fra år forut for dødsåret i sin inntekt i år etter dødsåret. Dette gjelder uavhengig av om underskuddet knytter seg til felleseiemidler eller særeiemidler.

Etter at boet er skiftet, kan gjenlevende kreve fradrag for halvparten av avdødes underskudd fra tidligere år, hvis underskuddet knytter seg til midler som var felleseie, se FIN 13. januar 1960 i Utv. 1960/7. I den grad underskuddet knytter seg til avdødes særeiemidler, kan underskuddet ikke fremføres.

Avdødes underskudd fra tidligere år kan ikke fremføres mot dødsboets eller enarvingens 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.

Gjenlevende ektefelles underskudd i dødsåret og gjenlevendes underskudd fra tidligere år kan fremføres til fradrag i gjenlevendes inntekt i senere år. Dette gjelder uavhengig av om underskuddet knytter seg til felleseie eller til gjenlevendes særeie.

**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. Se sktl. § 2-15 (1).

**10.24.5 Tilbakeføring av underskudd**

Avdødes virksomhet anses opphørt selv om dødsbo eller arving fortsetter virksomheten. Avdødes udekkede næringsunderskudd i dødsåret, kan tilbakeføres til tidligere år. Om tilbakeføring av underskudd, se emnet «Underskudd».

Avdødes virksomhet anses ikke opphørt om gjenlevende ektefelle i uskiftet bo fortsetter virksomheten.

Dødsboets næringsunderskudd i dødsåret, dvs. det år avdødes virksomhet opphører, eller i det år dødsboets virksomhet opphører, kan ikke tilbakeføres mot avdødes inntekt i år forut for dødsåret.

### 10.25 *Virksomhet*

Om ligning av virksomhet i dødsåret, se emnet «[Enkeltpersonforetak – ligning i dødsåret](#)».

## Avis mv.

– Sktl. § 5-1, § 5-10

### 1 **Fordel ved fri avis**

Fordel ved helt eller delvis fri avis i arbeidsforhold er skattepliktig inntekt. Dette gjelder også for avisansatte når de får avisen brakt hjem. Enkelte ansatte med et spesielt informasjonsbehov vil kunne få flere avisabonnementer av arbeidsgiveren. I disse tilfellene beskattes normalt bare fordelen med ett abonnement på en dagsavis, selv om alle blir levert hjemme hos vedkommende.

Når ansatte med et spesielt informasjonsbehov selv holder abonnement på en dagsavis, kan avisabonnementer som dekkes av arbeidsgiver normalt unntas fra beskatning.

For aksjonærer som ikke arbeider i selskapet behandles fri avis som utbytte.

Reglene ovenfor gjelder tilsvarende for abonnement på avis i elektronisk form.

### 2 **Tilgang til avis mv. på arbeidsstedet**

Tilgang til avis eller illustrerte blader på arbeidsstedet kan etter nærmere regler anses som velferdstiltak, se emnet «[Velferdstiltak](#)», pkt. 2.2.

### 3 **Fradrag for aviskostnader**

#### 3.1 *Generelt*

Kostnader til aviser er normalt en privat kostnad som ikke er fradragsberettiget, se f.eks. LRD 23. april 1992 (Eidsivating) i Utv. 1992/862. Når aviser hovedsakelig holdes for å tjene yrkesinteresser, foreligger fradragsrett for kostnadene. Fradraget går eventuelt inn i minstefradraget.

#### 3.2 *Aviser til ansatte*

Næringsdrivende som holder aviser for de ansatte har krav på fradrag for kostnader til abonnement.

#### 3.3 *Aviser mv. tilgjengelig på arbeidsstedet*

Kostnader til aviser, illustrerte blader mv. som kjøpes inn av virksomheten for å legges ut på de ansattes spiserom, på venteværelser mv. er fradragsberettiget.

### 4 **Særlige yrkesgrupper**

Om fradrag for aviskostnader for

- kunstnere, se emnet «[Kunstnere](#)»
- journalister, se emnet «[Journalister mv.](#)»

# Barn og ungdom

- Sktl. § 2-14, § 4-22, § 5-15 (1) bokstav o og § 6-49.
- Takseringsreglene § 2-3-3

## 1 Barn som er 16 år eller yngre

### 1.1 Hovedregel

#### 1.1.1 Barnets foreldre bor sammen

Formue og inntekt til barn som er 16 år eller yngre ved inntektsårets utgang, lignes som hovedregel med en halvpart på hver av foreldrene når foreldrene bor sammen, jf. sktl. § 2-14 (1). Dette gjelder både for ektefeller og for samboere og selv om samboerne ikke er meldepliktige.

Foreldrene kan kreve en annen fordeling.

#### 1.1.2 Barnets foreldre bor ikke sammen

Når foreldrene ikke bor sammen ved inntektsårets utgang, skal barnets formue og inntekt som hovedregel tilordnes den av foreldrene som barnet er registrert bosatt sammen med i folkeregisteret ved inntektsårets utgang, jf. sktl. § 2-14 (2) første punktum. Hvis vedkommende ikke har hatt omsorgen for barnet det meste av året, kan vedkommende kreve at barnets formue og inntekt lignes hos den annen når sistnevnte har hatt omsorgen for barnet det meste av året, jf. sktl. § 2-14 (2) annet punktum.

Bor den av foreldrene som blir tilordnet barnets formue og inntekt sammen med en annen person som ikke har adoptert barnet, skal barnets formue/inntekt normalt lignes hos den som er barnets mor eller far. Dette vil f.eks. gjelde for ikke-meldepliktige samboere med særkullsbarn. Om fordeling av særkullsbarns formue og inntekt ved ligning av ektefeller, herunder meldepliktige samboere, se nedenfor.

#### 1.1.3 Barn uten foreldre/foreldrene fratatt daglig omsorg

Har barnet ikke foreldre i live, lignes barnet som selvstendig skattyter. I praksis kan barnet også lignes selvstendig hvis barnet og foreldrene lever atskilt, og årsaken til dette er at begge foreldrene er fratatt foreldreansvaret, eller at begge foreldrene er fratatt den daglige omsorg for barnet.

#### 1.1.4 Fordeling mellom ektefeller av særkullsbarns formue og inntekt

Særkullsbarns formue og inntekt som er tilordnet den ene ektefelle som mor/far etter reglene ovenfor, lignes med en halvpart på hver av ektefellene, jf. sktl. § 2-14 (3) første punktum. Den av ektefellene som ikke er særkullsbarnets biologiske mor eller far, og som heller ikke har adoptert barnet, kan kreve at barnets formue og inntekt tas med hos den andre ektefellen, jf. sktl. § 2-14 (3) annet punktum.

## 1.2 Unntak, arbeidsinntekt for barn 13 år eller eldre

Barn lignes særskilt for all arbeidsinntekt, også fra foreldres bedrift, fra og med det år de fyller 13 år, jf. sktl. § 2-14 (4). Dette gjelder imidlertid ikke inntekt av egen virksomhet. Om unntak fra dette, se pkt. 1.1.3. Om ligning av beregnet personinntekt hos barn, se emnet «Personinntekt – allment».

Om minstefradrag, herunder særskilt minstefradrag i barnepensjon, og eventuell skattepliktig understøttelse o.l., se emnet «Minstefradrag». Om særskilt inntektsfradrag, se nedenfor.

## 1.3 Unntak, engangserstatning for personskade

Barn som lignes sammen med foreldrene og som har fått engangserstatning for personskade i henhold til skadeserstatningsloven kapittel 3, kan lignes særskilt for formue og avkastning av engangserstatningen, se sktl. § 2-14 (5). Særskilt ligning skal ikke gjennomføres hvis felles ligning etter hovedregelen gir lavere skatt enn særskilt ligning. Om fritak for formueskatt i visse tilfeller, se nedenfor. Utbetalinger fra livsforsikringer,

ulykkesforsikringer og lignende er fastsatt i henhold til en forsikringsavtale og ikke etter skadeserstatningsloven kapittel 3. Slike utbetalinger gir ikke grunnlag for særskilt ligning etter sktl. § 2-14 (5).

#### **1.4 Unntak, engangserstatning for tap av forsørger**

Barn som lignedes sammen med en forelder og som har fått engangserstatning for tap av forsørger i henhold til skadeserstatningsloven kapittel 3, kan lignedes særskilt for avkastning av engangserstatningen, se sktl. § 2-14 (5). Særskilt ligning skal ikke gjennomføres hvis felles ligning etter hovedregelen gir lavere skatt enn særskilt ligning. Om fritak for formuesskatt i slike tilfeller, se nedenfor. Utbetalinger fra livsforsikringer, ulykkesforsikringer og lignende er fastsatt i henhold til en forsikringsavtale og ikke etter skadeserstatningsloven kapittel 3. Slike utbetalinger gir ikke grunnlag for særskilt ligning etter sktl. § 2-14 (5).

I et høringsnotat av 14. desember 2012 er det med virkning fra inntektsåret 2012 foreslått å endre sktl. § 2-14 (5), slik at det kan foretas særskilt ligning i alle tilfeller hvor det er mottatt engangserstatning eller annen ytelse som omfattes av fritaket for formuesskatt i sktl. § 4-22, jf. nedenfor.

### **2 Arbeidsinntekt til barn under 13 år**

Arbeidsinntekt inntil kr 10 000 til barn som ved inntektsårets utgang ikke har fylt 13 år er skattefri, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav o. Beløpsgrensen gjelder samlet arbeidsinntekt som tidfestes i inntektsåret, uavhengig av om inntektene skriver seg fra forskjellige arbeidsgivere. Overstiges beløpsgrensen, er det overskytende skattepliktig og lignedes på vanlig måte sammen med foreldrenes inntekt.

Skattefritaket gjelder inntekt av en konkret arbeidsprestasjon. Passive honorarer, for eksempel reklamefotografering av spedbarn, faller utenfor.

Skattefri lønn inntil kr 10 000 fra én arbeidsgiver hindrer ikke skattefri lønn under grensen for lønnsinnberetning fra en annen arbeidsgiver, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav i, se emnet «[Skattefrie kontantytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 2.

### **3 Ungdom som er 17 år eller eldre**

Ungdom som er 17 år eller eldre ved inntektsårets utgang, skal lignedes selvstendig for all formue og inntekt. Dette gjelder også barnepensjon og eventuell skattepliktig understøttelse.

Selvstendig ligning innebærer at både bruttoinntekter og fradrag føres på ungdommen. Er fradragene større enn bruttoinntektene, er det ikke anledning til å fradra det overskytende i foreldrenes inntekt. Eventuelt underskudd kan fremføres hos ungdommen, jf. sktl. § 14-6 (1). (Om minstefradrag, herunder særskilt minstefradrag i barnepensjon og eventuelt skattepliktig understøttelse o.l., se emnet «[Minstefradrag](#)». Om særskilt inntektsfradrag, se [pkt. 6](#)).

### **4 Skattefrihet for formue ved mottak av engangserstatning for personskade eller tap av forsørger**

Person som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret, og har mottatt engangserstatning for personskade utmålt etter skadeserstatningsloven kapittel 3, er fritatt for formuesskatt på erstatningsbeløpet når personskaden har ført til minst 50 % nedsatt ervervsevne, jf. sktl. § 4-22 (1). Fritaket for formuesskatt gjelder også når erstatningsansvaret følger av annet grunnlag, f.eks. pasientskadeloven eller ulovfestet rett, hvor erstatningen er utmålt etter skadeserstatningsloven kapittel 3.

Person som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret, og har mottatt engangserstatning for tap av forsørger etter reglene i skadeserstatningsloven kapittel 3, er fritatt for formuesskatt på erstatningsbeløpet, jf. sktl. § 4-22 (2).

Vilkåret om engangserstatning utmålt etter skadeserstatningsloven kap. 3 innebærer at det kun er utbetalinger etter erstatningsretten som gir rett til fritak for formuesskatt. Sktl. § 4-22 stiller ingen krav til det rettslige grunnlaget som erstatningen er hjemlet i. Fritaket

for formueskatt gjelder dermed også når erstatningsansvaret følger av annet rettsgrunnlag enn skadeserstatningsloven, f.eks. pasientskadeloven, bilansvarsloven eller ulovfestet rett og hvor erstatningen er utmålt etter skadeserstatningsloven kapittel 3.

Formuesfritaket gjelder uavhengig av hvordan beløpet er plassert, forutsatt at det er tilstrekkelig sammenheng mellom erstatningsbeløpet og plasseringen. Formuesfritaket omfatter bare erstatningsbeløpet, ikke eventuell avkastning på plasseringen.

Utbetalinger fra livsforsikringer, ulykkesforsikringer og lignende er fastsatt i henhold til en forsikringsavtale, og ikke etter skadeserstatningsloven kapittel 3. Slike utbetalinger er ikke fritatt for formuesskatt etter sktl. § 4-22.

I et høringsnotat av 14. desember 2012 er det med virkning fra inntektsåret 2012 foreslått å utvide området for skattefritak etter sktl. § 4-22. Skattefritaket skal i følge forslaget også gjelde engangsutbetaling av ulykkes-, sykdoms- eller uføreforsikring ved skade, sykdom eller lyte samt engangsutbetaling ved ulykkesforsikring eller dødsfallsforsikring ved tap av forsørger. I tillegg skal erstatning for personskade og tap av forsørger etter utenlandsk erstatningsrett omfattes. Det skal ikke lenger være noe krav for fritak fra formuesskatt at ervervsevnen er satt ned med minst 50 %.

## 5 Fosterbarn

Fosterforeldre anses som barnets/ungdommens foreldre når fosterforholdet har karakter av adopsjon og fosterforeldrene ikke mottar fosterhjemsgodtgjørelse. Andre fosterforeldre kan ikke lignedes for noen del av barnets/ungdommens formue eller inntekt. Om ligning av barn i slike tilfeller, se pkt. 1.1.3.

## 6 Særskilt inntektsfradrag i skattepliktig understøttelse, barnepensjon o.l.

Barn som har arbeidsinntekt og som i tillegg lignedes for barnepensjon og eventuell skattepliktig understøttelse, skal ha et særskilt inntektsfradrag, jf. sktl. § 6-49. Fradraget begrenses oppad til personfradraget i klasse 1, som for 2012 utgjør kr 45 350. Fradraget skal ikke overstige barnets arbeidsinntekt etter minstefradrag. Det skal heller ikke overstige mottatt barnepensjon, eventuelt skattepliktig understøttelse o.l. etter særskilt minstefradrag.

Fradraget skal bare gis ved beregning av alminnelig inntekt og påvirker ikke grunnlaget for beregning av personinntekt.

Skatteloven setter ingen øvre aldersgrense for hvem som skal ha dette særskilte inntektsfradraget. Fradrag vil ikke være aktuelt for barn som er 16 år eller yngre når skattepliktig understøttelse, barnepensjon o.l. lignedes hos foreldrene.

## 7 Inntekt i forbindelse med foreldres bedrift

### 7.1 Lønn

#### 7.1.1 Generelt

Hvor barn arbeider i foreldrenes bedrift gjelder som utgangspunkt de ordinære regler som er nevnt ovenfor om ligning av barns arbeidsinntekt.

Størrelsen på lønn til egne barn vurderes i forhold til arbeidsinnsatsen og den betaling som andre i tilsvarende aldersgruppe ville ha fått for samme arbeid. Det bør tas utgangspunkt i timenoteringer og normalsatser per time, gradert etter alder. Dersom timenoteringer ikke er ført, må omfanget av innsatsen vurderes skjønnsmessig av ligningsmyndighetene. Forlanges det 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 følgende satser for lønn til hjemmenværende barn som samtidig går på skole, jf. takseringsreglene § 2-3-3.

	1/1-31/3 2012	1/4-31/12 2012
Alder	Timesats	Timesats
17 år	104	106
16 år	100	101
15 år	87	89
14 år	77	78
13 år	69	70

Feriepenger er inkludert i satsene. Satsene bør normalt legges til grunn uansett til hvilke tider arbeidet er utført.

Kost til forsørgede barn kan ikke ses på som del av lønnen.

### 7.1.2 Barn under 13 år

Om behandling av lønn til barn under 13 år, se [pkt. 2](#).

## 7.2 Salgsinntekter mv.

Barn og skoleungdom vil i enkelte tilfeller ha inntekter i tilknytning til foreldrenes bedrift hvor bare en del av vederlaget gjelder arbeid, og hvor utgifter i forbindelse med inntekten kommer til fradrag i bedriften. Dette kan for eksempel gjelde barn på gårdsbruk som får nyfødte dyr i sin spesielle varetekt og som de ved salg får avkastningen av eller oppgjøret for, for eksempel dyrehold som 4 H-oppgave i forbindelse med organisert foreningsarbeid. Videre kan det også forekomme at barn har inntekt ved salg av fisk hvor foreldrenes driftsmidler er benyttet eller hvor de utfører tjenester for andre med foreldrenes båter, maskiner og redskaper, eller de dyrker spesielle vekster på en del av foreldrenes gårdsbruk. Selv om barnet utfører arbeid med fiske, pass av dyr mv. eller utfører tjenester som nevnt, vil vederlaget for barnets arbeidsinnsats (lønnsdelen) bare utgjøre en del av inntekten. Inntekten må her ses som en del av foreldrenes virksomhetsinntekt. I slike tilfeller vil likevel foreldrene kunne overføre «lønnsdelen» til barnet som regulær lønn eller lott, men det skal svares arbeidsgiveravgift av lønnen.

Det vil også forekomme at barn selger en vare fra foreldrenes bedrift der det ikke fordrer innsats av driftsmidler mv. og råemnet i seg selv er tilnærmet verdiløst. Salgsvederlaget vil da i det alt vesentlige kunne henføres til barnets arbeid med å fremstille salgsproduktet. Inntekten må anses som barnets egen inntekt og ikke som lønn fra foreldrene. Det må være forutsetningen at inntekten er oppebåret uavhengig av foreldrene.

## 7.3 Forholdet til andre bestemmelser

Bli det tilstrekkelig godtgjort at en bestemt type arbeid virkelig er utført av vedkommende barn, må fradragsføring hos foreldrene godtas, selv om barnet ikke har lov til å utføre arbeidet.

# Barnepass

- Sktl. § 6-31 (1) bokstav d.
- Lignl. § 6-2 nr. 1 bokstav f og k.
- Ftrl. § 23-3 (2) nr. 2 bokstav d.
- Forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 7 (lignl.).
- Takseringsreglene § 1-3-26 og § 1-3-40.

## 1 Generelt

Inntekt av barnepass er skattepliktig. I dette emnet er skattytere som passer barn delt i fire grupper som enten

- er arbeidstaker og passer barn andre steder enn i barnepassers eget hjem, se [pkt. 2](#)
- for egen regning passer barn i barnepassers eget hjem (dagmamma i eget hjem, normalt uten tilskudd fra det offentlige), se [pkt. 3](#)
- for egen regning driver privat barnehage/privat barnepark utenfor eget hjem eller familiebarnehage utenfor eget hjem og med tilskudd fra det offentlige, se [pkt. 4.1](#) eller
- for egen regning driver familiebarnehage i eget hjem med tilskudd fra det offentlige, se [pkt. 4.2](#)

## 2 Arbeidstaker utenfor eget hjem

### 2.1 Generelt

For arbeidstakere som passer barn andre steder enn i arbeidstakerens eget hjem, behandles arbeidsvederlaget fullt ut som lønn. Dette gjelder også au pair/praktikant. Skatteplikten gjelder både kontante ytelser og fordel ved helt eller delvis fri kost og losji, jf. sktl. § 5-10 og § 5-12.

### 2.2 Særregler for arbeidsgiver ved privat pass og stell av barn

Om særregler for arbeidsgiver ved privat pass og stell av barn i forhold til arbeidsgiveravgift og lønnsoppgaveplikten, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», [pkt. 3.11](#) og emnet «Lønnsoppgaveplikt», [pkt. 4.2](#).

## 3 Barnepass i barnepassers eget hjem

### 3.1 Generelt

Vederlag som barnepasser mottar for å passe barn i barnepassers eget hjem er virksomhetsinntekt, men skal ved ligningen behandles på samme måte som lønn i forhold til trygdeavgift, lønnsinnberetning og minstefradrag. Dette gjelder når barnet som passes er

- 11 år eller yngre ved inntektsårets utgang, eller
- 12 år eller eldre og har særlig behov for omsorg og pleie

Om særlig behov for omsorg og pleie, se tilsvarende under emnet «Foreldrefradrag», [pkt. 2.4](#).

Godtgjørelse som gjelder barn som er 12 år eller eldre og ikke har særlig behov for omsorg og pleie, skal behandles som virksomhetsinntekt.

### 3.2 Behandling av brutto vederlag

Brutto vederlag fra foreldrene er normalt splittet i en utgiftsgodtgjørelse og et arbeidsvederlag. Hvis splitting ikke er foretatt av foreldrene i lønns- og trekkoppgaven, må det gjøres av skattekontoret. Utgiftsgodtgjørelsen skal i så fall settes til 50 % av samlet brutto vederlag for hvert barn i året, likevel ikke høyere enn kr 1 000 per måned per barn, jf. takseringsreglene § 1-3-40.

Utgiftsgodtgjørelsen ovenfor anses ikke å gi overskudd. Den anses å dekke faktiske kostnader vedrørende pass av barn i barnepassers eget hjem. Beløpet for utgiftsgodtgjørelsen er således et standardfradrag. Dette gjelder uavhengig av barnets alder og behov for omsorg og pleie. Er det betalt en høyere utgiftsgodtgjørelse enn ovenfor, anses det overskytende som skattepliktig inntekt.



Har skattyter valgt standardfradrag, er han bundet av dette valget i fem inntektsår såfremt forholdene i det vesentlige er uendret, jf. takseringsreglene § 1-3-40 siste punktum. Har skattyter ikke bundet seg til standardfradraget, kan han i stedet kreve fradrag for dokumenterte faktiske kostnader.

### 3.3 Minstefradrag

Den delen av bruttovederlaget som etter reglene ovenfor anses som arbeidsvederlag (og eventuelt overskudd på utgiftsgodtgjørelser) for barnepass i barnepassers eget hjem av barn som er 11 år eller yngre ved inntektsårets utgang, eller som er eldre og har særlig behov for omsorg og pleie, skal tas med i grunnlaget for beregning av minstefradrag, jf. sktl. § 6-31 (1) bokstav d. Det kan ikke kreves minstefradrag i slik godtgjørelse for pass av barn som er 12 år eller eldre ved inntektsårets utgang, og som ikke har særlig behov for omsorg og pleie, se ovenfor.

### 3.4 Personinntekt

Netto virksomhetsinntekt før fradrag for minstefradrag danner grunnlag for beregnet personinntekt, jf. sktl. § 12-10. Om beregning av personinntekt, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)».

### 3.5 Trygdeavgift

Beregnet personinntekt fra barnepass inngår i grunnlaget for trygdeavgift mellomomsats, jf. ftrl. § 23-3 (2) nr. 2 bokstav d. Se for øvrig emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)», pkt. 4.2.2.

### 3.6 Lønns- og trekkoppgave

Foreldre som utbetaler godtgjørelse for barnepass plikter å levere lønns- og trekkoppgave selv om barnepasset skjer i barnepassers hjem, jf. lignl. § 6-2 nr. 1 bokstav k.

Om lønnsoppgaveplikt for øvrig, se emnet «[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.

Om når drift av barnehage organisert som selskap eller innretning med begrenset ansvar anses som skattefri, se emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)», pkt. 3.4.7.

For familiebarnehager utenfor skattyters eget hjem med offentlig tilskudd eller privat barnehage/barnepark o.l. i lokaler som ikke brukes til boligformål, vil det ikke kunne kreves standardfradrag. Om avskrivning på driftsmidler i virksomhet, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

### 4.2 Barnepass i eget hjem

#### 4.2.1 Generelt

Skattyter som driver familiebarnehage for egen regning i eget hjem med tilskudd fra det offentlige anses som selvstendig næringsdrivende. Disse skattyterne kan i følge takseringsreglene § 1-3-40 velge mellom

- fradrag for faktiske kostnader på grunnlag av regnskap på samme måte som næringsdrivende med familiebarnehage utenfor eget hjem som beskrevet ovenfor
- eller fradrag i inntekten for
  - kostnader til driften av familiebarnehagen i eget hjem etter standardsatsen per barn. Dette gjelder også for skattyters egne barn når skattyter inntektsfører verdien av pass for disse etter den samme satsen som de andre foreldrene betaler og
  - faktiske lønnskostnader for medhjelpere, feriepenger, arbeidsgiveravgift og andre personalkostnader

Denne valgdgangen gjelder også om familiebarnehagen er organisert som et deltakerlignet selskap, dersom deltakerne passer barnet i en av deltakernes hjem. Velges standardsatsen, gis ett standardbeløp per barn.

Dersom barnepasser velger fradrag etter standardsatsen, blir skattyteren bundet av dette valget i fem år såfremt forholdene i det vesentlige er uendret.

Skattyteren kan velge fradrag etter standardsatsen enten vedkommende er med på å passe barna selv eller dette overlates til andre. Forutsetningen er likevel at skattyteren står for driften, og ikke bare stiller lokaler til disposisjon for barnepass.

Kan skattyter legitimere å ha hatt kostnader til opphold for eget barn i familiebarnehagen som drives for skattyters regning i eget hjem, kan skattyter kreve foreldrefradrag. Egenbetaling som skattlegges, anses i denne forbindelse som en kostnad.

I tillegg til kostnadene ovenfor kan skattyter som selv passer barn kreve minstefradrag når barna i barnehagen er 11 år eller yngre eller er eldre og har særlig behov for omsorg og pleie. Grunnlaget for beregning av minstefradraget er nettoinntekt fra familiebarnehagen (inntekter fratrukket de fradrag som er beskrevet ovenfor).

Om personinntekt, se [pkt. 3.4](#).

Om trygdeavgift, se [pkt. 3.5](#).

#### 4.2.2 *Nærmere om fradrag for faktiske driftskostnader*

Kostnader knyttet til rom som utelukkende benyttes til familiebarnehagen kan fradragsføres etter reglene om hjemmekontor, se emnet «[Bolig – hjemmekontor mv.](#)», [pkt. 2](#). Dette gjelder for eksempel kostnader til inventar, lys, oppvarming, renhold og vedlikehold av denne delen av boligen. I stedet for fradrag for faktiske kostnader, kan det kreves sjablongmessig fradrag med kr 1 600, jf. takseringsreglene § 1-3-26 (1).

Drives familiebarnehagen i rom som også benyttes privat, gis det fradrag for kostnader som gjelder barnehagedriften. Dette gjelder for eksempel kostnader til barnestoler, stelbord mv. For annet inventar som hovedsakelig er anskaffet for privat bruk, gis det skjønnsmessig fradrag for ev. ekstra slitasje som følge av barnehagedriften. Kostnader til vedlikehold av boligen og utearealer er imidlertid ikke fradragsberettiget, selv om det kan påvises økt slitasje som følge av barnehagedriften. Påkostninger på boligen må aktiveres, selv om påkostningene utelukkende skyldes barnehagedriften, for eksempel pålagte kostnader til hagegjerde.

### 4.3 *Regnskap/næringsoppgave*

Skattyter som for egen regning driver familiebarnehage i/utenfor eget hjem med offentlig tilskudd eller privat barnehage/barnepark o.l., har bokføringsplikt etter bokføringsloven. Om bokføringsplikten, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)». Skattyter skal levere næringsoppgave 1.

### 4.4 *Lønns- og trekkoppgave*

Foreldre som utbetaler godtgjørelse for barnepass i familiebarnehage med offentlig tilskudd eller privat barnehage/barnepark o.l., har ikke lønnsoppgaveplikt, se forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensningsplikt § 7, jf. lignl. § 6-2 nr. 1 bokstav f. Disse omfattes ikke av lønnsoppgaveplikten i lignl. § 6-2 nr. 1 bokstav k.

## 5 *Foreldrenes fradragsrett*

Om foreldrenes fradragsrett, se emnet «[Foreldrefradrag](#)».

## 6 *Arbeidsgivers tilskudd*

Om arbeidsgivers tilskudd til barnepass for arbeidstakernes barn, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

## 7 *Arbeidsgiveravgift*

Om arbeidsgiveravgift for vederlag av barnepass, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», [pkt. 3.11](#).

# Betinget skattefritak

– Sktl. § 9-2 (1) bokstav c, § 14-44 (4) og § 14-70, § 14-71 og § 14-72.

## 1 Generelt

Reglene i dette emnet omfatter betinget skattefritak ved:

- ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70, se pkt. 2
- innløsning av festet tomt etter sktl. § 14-72, se pkt. 3
- makeskifte etter sktl. § 14-71, se pkt. 4.

Foreligger vilkårene for betinget skattefritak etter flere av regelsettene, kan skattyter velge hvilket regelsett han vil anvende.

## 2 Ufrivillig realisasjon

### 2.1 Vilkår for betinget skattefritak

#### 2.1.1 Generelt

Det kan som hovedregel kreves betinget skattefritak for skattepliktig gevinst ved ufrivillig realisasjon av alle typer formuesobjekter, både fysiske og ikke-fysiske, når objektet er

- gått helt tapt ved en ulykke, f.eks. naturskade, brann, forlis, hærverk, flom eller tyveri
- ekspropriert
- overdratt ved odelsløsning, eller
- solgt/makeskiftet til erverver som kunne kreve det overdratte objektet ekspropriert.

Betinget skattefritak kan bare kreves hvis det foreligger realisasjon. Erstatning ved delvis skade gir derfor ikke gi rett til betinget skattefritak. Om skillet mellom hel eller delvis skade, se emnet «**Realisasjonsbegrepet**». Om behandling av erstatning ved delvis skade, se emnet «**Skadeserstatning**». Derimot foreligger det rett til betinget skattefritak hvis en del av et objekt blir realisert, for eksempel ved ekspropriasjon av en del av en fast eiendom. Om hva som er realisasjon, se for øvrig emnet «**Realisasjonsbegrepet**».

Reglene gjelder også ved ufrivillig stiftelse/realisasjon av rettighet som varig innskrenker rådigheten over et formuesobjekt (stiftet eller realisert rettighet).

Det kan ikke kreves betinget skattefritak ved realisasjon på andre måter enn nevnt ovenfor, selv om eieren ikke har medvirket frivillig, f.eks. ved salg på tvangsauksjon, tvangsinnløsning av aksjer etter asl. § 4-25 og § 4-26 og asal. § 4-24 og § 4-25 og tvangsutløsning av deltaker i deltakerlignet selskap.

Adgangen til betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon gjelder både i og utenfor virksomhet. Det vil f.eks. gjelde for gevinst ved ufrivillig realisasjon av boligeiendommer, jordbrukseiendommer, ikke-avskrivbare driftsmidler, avskrivbare driftsmidler i saldo-gruppene e-j, vannfallsrett og veirett. Om betinget skattefritak ved realisasjon av bortfestet tomt, se pkt. 3.

Skattyteren kan velge å kreve hele eller en del av gevinsten avsatt betinget skattefritt. Kreves bare en del avsatt betinget skattefritt, skal resten behandles etter de vanlige beskatningsreglene.

#### 2.1.2 Spesielt om ufrivillig realisasjon av driftsmidler i saldogruppe j

Driftsmidler i saldogruppe j, jf. sktl. § 14-41 (1) bokstav j, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**», avskrives på egen samlesaldo for hver bygning, jf. sktl. 14-41 (4) fjerde punktum. Driftsmidler i denne gruppen omfattes også av reglene om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, jf. sktl. § 14-44 (4). Ved realisasjon av driftmidler på samlesaldo skal det imidlertid ikke beregnes noen gevinst. Det beløpet som kan avsettes betinget skattefritt i slike tilfeller, er eventuell negativ saldo som oppstår ved nedskrivning med erstatningen/vederlaget på samlesaldoen for fast teknisk installasjon i den aktuelle bygningen, jf. sktl. § 14-44 (4) andre punktum.

#### 2.1.3 Førmangel ved langvarig tørke mv.

Ekstraordinær nedslaktning som følge av førmangel ved langvarig tørke mv. kan etter nærmere kriterier anses som «annen ulykke» dersom de øvrige vilkårene om betinget

skattefritak i sktl. § 14-70 er oppfylt. Det presiseres at adgangen til betinget fritak bare omfatter realisasjonsgevinster på buskap som er slaktet som direkte følge av omtalte før-mangel. For eksempel vil tørkeskade som oppfyller de vilkårene som er oppstilt for å kunne oppnå erstatning ved avlingssvikt, jf. forskrift 21. juli 2004 nr. 1130 om erstatning ved klimabetingede skader i plante- og honningproduksjon, normalt måtte anses som «annen ulykke».

#### 2.1.4 *Avgrensning vedrørende objektet*

Adgangen til å kreve betinget skattefritak gjelder ifølge sktl. § 14-70 (5), ikke ved ufrivillig realisasjon av

- omløpsmidler, f.eks. varelager, kundefordringer og byggmesters tomteområde beregnet for oppføring av bygninger for salg. Om unntak hvor det likevel skal gis betinget skattefritak for omløpsmidler, se nedenfor
- driftsmidler som er avskrivbare etter saldoreglene i saldogrupperne a-d.

Brenner f.eks. et næringsbygg som inneholder maskiner og varelager, kan betinget skattefritak etter disse reglene bare kreves for gevinst vedrørende selve bygget og for erstatningsbeløpet knyttet til faste tekniske installasjoner i saldogrupperne j. Ved hel ødeleggelse av næringsbygg, vil vederlaget/erstatningen måtte fordeles mellom bygningen og faste tekniske installasjoner.

Betinget skattefritak kan likevel kreves for gevinst ved ufrivillig realisasjon av følgende omløpsmidler, jf. sktl. § 14-70 (6):

- buskap på gårdsbruk
- rein i reindriftsnæring
- pelsdyr i pelsdyrdrift og
- akvatiske organismer i akvakultur (fisk mv. i oppdrettsanlegg) Om kostnader til oppføring av reinvestert smolt, se [pkt. 2.4.5](#).

Dette gjelder når realisasjonen omfatter minst 25 % av det enkelte dyreslaget regnet etter omsetningsverdi, jf. Innst. O. nr. 47 (1996-97) side 2 spalte 2. Med dyreslag menes f.eks. storfe (kuer, okser og kalver), sau, griser, reinsdyr. Tilsvarende gjelder for hvert fiskeslag mv. i oppdrettsnæringen. Minst 25 % av virksomhetens samlede beholdning av det aktuelle fiskeslaget må være ufrivillig realisert. Er buskap på gårdsbruk nedslaktet etter pålegg eller ønske fra veterinærmyndighetene, gjelder særlige regler, se nedenfor.

#### 2.1.5 *Særregel for nedslaktning av buskap på gårdsbruk*

Gevinst som skyldes realisasjon ved nedslaktning av buskap på gårdsbruk, kan etter den særlige regelen i sktl. § 14-70 (7) kreves avsatt betinget skattefritt dersom

- nedslaktningen av buskapen er pålagt av veterinærmyndighet, eller
- frivillig nedslaktning av buskapen er ansett ønskelig ifølge attest fra slik myndighet.

#### 2.1.6 *Flere gevinster*

Har skattyteren flere gevinster som fyller vilkårene, kan han selv velge om han vil avsette alle eller bare noen betinget skattefritt.

#### 2.1.7 *Blanding tap/gevinst*

Har en skattyter i løpet av inntektsåret ufrivillig realisert noen formuesobjekter med gevinst og noen med tap, vil vedkommende kunne få betinget skattefritak for gevinsten ved ufrivillig realisasjon av de formuesobjektene som har gitt gevinst uten reduksjon for tapene på de andre formuesobjektene.

#### 2.1.8 *Underskudd*

En skattyter som har underskudd eller tap i samme år som den ufrivillige realisasjonen skjer, kan føre underskudd mot gevinsten og innskrenke seg til å kreve betinget skattefritak for den overskytende delen. Det samme gjelder hvis skattyter har fremførbart underskudd fra tidligere år, som ikke oppveies av annen inntekt enn gevinsten. Om skattyteren ønsker det, kan likevel hele gevinsten kreves avsatt.

### 2.1.9 *Hvem kan kreve betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon*

Bare eieren av det realiserte formuesobjektet kan kreve betinget skattefritak.

I sameie kan den enkelte sameier kreve betinget skattefritak for sin andel av realisasjonsgevinsten. Se emnet «**Sameie – ligning etter bruttometoden**».

Ved realisasjon av formuesobjekt som tilhører selskap, herunder deltakerlignet selskap, kan betinget skattefritak bare kreves av selskapet.

### 2.1.10 *Tidspunktet for krav om betinget skattefritak*

Krav om betinget skattefritak skal normalt fremsettes innen fristen for å levere selvangivelse/selskapsoppgave for det året eiendomsretten til formuesobjektet opphører ved ødeleggelse, ekspropriasjon eller salg til erverver som kunne krevd ekspropriasjon. Dette gjelder selv om erstatningens størrelse ikke er endelig fastlagt på dette tidspunktet. Kravet om betinget skattefritak behøver i slike tilfeller ikke å angi gevinstens størrelse. Bli det først senere klart at skattyteren har krav på en erstatning eller at han vil få gevinst, godtas det i praksis at kravet fremmes i det året dette blir klarlagt. Om frist for reinvestering, se nedenfor.

### 2.1.11 *Sikkerhetsstillelse*

Det skal ikke stilles sikkerhet for latent skatt på avsetningen.

## 2.2 *Tidligste reinvesteringstidspunkt*

Det er en forutsetning for betinget skattefritak at det nye objektet skal erverves til erstatning for det gamle. I utgangspunktet kan derfor det nye objektet tidligst erverves etter tidspunktet for opphør av eiendomsretten til det realiserte objektet. I særlige tilfelle kan forholdene ligge slik til rette at et tidligere anskaffet driftsmiddel må anses å oppfylle kravet om reinvestering, f.eks. at skattyter erverver nytt objekt etter at ekspropriasjonssak er påbegynt, men før ekspropriasjonen er gjennomført.

## 2.3 *Frist for reinvestering*

### 2.3.1 *Generelt*

Erverv eller bindende avtale om erverv av reinvesteringsobjekt må normalt være inngått senest innen utgangen av det tredje inntektsåret etter at eiendomsretten til formuesobjektet opphørte, jf. sktl. § 14-70 (3). Fristen gjelder ubetinget i den utstrekning erstatningens størrelse er fastslått på tidspunktet for opphør av eiendomsretten. I de tilfellene gjenanskaffelsen innebærer igangsettelse av meget store prosjekter, er det tilstrekkelig at skattyter på annen måte kan bevise at han har tatt en endelig beslutning om gjenanskaffelse, se Ot.prp. nr. 35 (1990-91), pkt. 34 «Til § 45 åttende ledd» side 357.

Er det uklart om skattyter får erstatning, eller er kravets størrelse omtvistet, godtas det i praksis at reinvestering av det omtvistede beløpet foretas innen utgangen av det tredje inntektsåret etter det året erstatningens størrelse blir endelig fastsatt. Skattyter må likevel innenfor den ordinære reinvesteringsfristen ha inngått en bindende avtale om reinvestering for den ikke omtvistede delen.

Det er ikke fastsatt frist for gjennomføring av inngått avtale om gjenanskaffelse av det nye formuesobjektet, men det forutsettes at gjennomføring av avtalen skjer innen rimelig tid.

### 2.3.2 *Fristforlengelse ved pålagt stengning av husdyrrom etter nedslaktning av buskap på gårdsbruk*

I de tilfellene hvor veterinærmyndighetene har pålagt nedslaktning av buskap på gårdsbruk på grunn av smittefare etter sykdom og pålagt at fjøs eller annet anlegg for slik buskap skal stå tomt en periode, forlenges den ordinære reinvesteringsfristen, nevnt ovenfor, med lengden av den stengningsperioden som veterinærmyndighetene har pålagt, jf. sktl. § 14-70 (7) annet punktum. Den tiden som gårdbrukeren bruker til vask og desinfeksjon, forlenger ikke reinvesteringsfristen.

**Eksempel**

Gårdbrukeren har etter pålegg foretatt nedslakting den 10. september år 1 og er pålagt en stengningsperiode på 18 mnd. Han har vasket og desinfisert fjøset den 1. november år 1. Stengningsperioden varer da fra 1. november år 1 til 1. mai år 3. I et slikt tilfelle er den ordinære reinvesteringstidsfristen utgangen av det tredje året etter det året nedslaktingen ble foretatt, dvs. 31. desember år 4. Denne reinvesteringstidsfristen skal forlenges med 18 mnd. og går da ut 1. juli år 6.

**2.4 Reinvesteringsobjekt****2.4.1 Generelt**

Ved ufrivillig realisasjon må det reinvesteres i nytt formuesobjekt av samme art som det realiserste. Vilkåret om at objektet må være av samme art innebærer at det nye objektet må ha tilnærmet samme funksjon for eieren som det realiserste objektet. Gjelder for eksempel avståelsen grunnarealer i landbruket, må det reinvesteres i grunnarealer til landbruksformål, se finansministerens brev til Stortinget 26. august 2009. Om vederlaget brukes på flere bygg til erstatning for ett bygg eller omvendt, vil i seg selv ikke være avgjørende ved denne vurderingen

Normalt vil det kreves at det nyervervede objektet er avskrivbart/ikke avskrivbart dersom det realiserste objektet var det. Unntak fra dette kan i noen tilfeller aksepteres, f.eks. realisert kombinert bygg hvor boligdelen har størst verdi og ervervet kombinert bygg der forretningsdelen har størst verdi. Investeres det i objekt som inngår i samme saldogruppe som det realiserste objektet, anses vilkåret om samme art normalt oppfylt.

Investeres det i et objekt som inngår i en annen saldogruppe enn det realiserste, anses vilkåret oppfylt dersom objektet kan anses å ha tilnærmet samme funksjon i skattyterens inntektsgivende aktivitet som det realiserste. Ved realisasjon av for eksempel fraktbåt kan det således investeres i for eksempel lastebil eller vogntog.

Om et tilfelle som gjaldt ufrivillig realisasjon av en eiendom på 12 dekar med bygningsmasse bestående av skattyters egen bolig, utleiebolig samt næringslokale beregnet for utleie, se BFU 30/2010. Reinvesteringsobjektet var fire tomter og oppføring av bygninger på disse, som skulle bestå av egen bolig, utleiebolig og forretningseiendom for utleie. SKD la i dette tilfellet til grunn at kravet om at reinvesteringsobjektet var av samme art var oppfylt.

Det anses ikke å være investert i objekt av samme art dersom

- det realiserste objektet er bolig beregnet for, og faktisk benyttet til, utleieformål og det investeres i egen bolig, eller omvendt
- det realiserste objektet er en næringstomt, og det investeres i privat tomt.

Det kan ikke reinvesteres i objekt utenfor norsk beskatningsområde.

**2.4.2 Påkostning**

Det kan reinvesteres ved påkostning i form av tilbygg/påbygg på et formuesobjekt som skattyteren eide før realisasjonen. Vedlikehold eller påkostning i form av standardheving av et slikt formuesobjekt anses derimot ikke som reinvestering.

**2.4.3 Aksjer eller andeler i selskap**

Det kan ikke reinvesteres ved kjøp av aksjer eller andeler i selskap, selv om selskapet eier formuesobjekter av den art som oppfyller kravet til reinvestering.

**2.4.4 Spesielt om dyr eller akvatiske organismer**

Etter en ufrivillig realisasjon av dyr eller akvatiske organismer (fisk mv.) vil bare gjenkjøp av henholdsvis dyr og fisk mv. som inngår i samme type inntektsgivende aktivitet som de realiserste, f.eks. jordbruk eller fiskeoppdrett, anses som reinvestering.

**2.4.5 Spesielt om oppføringskostnader av gjenanskaffet smolt i fiskeoppdrettsvirksomhet**

I fiskeoppdrettsvirksomhet kan også førkostnader og kostnader til arbeid som medgår til oppføring opp til det alders-/vektnivå som den ufrivillig realiserste fisken hadde på realisasjonstidspunktet, anses som nytt objekt av samme art etter sktl. § 14-70 (2). Det må

utarbeides et spesifisert regnskap over påløpte kostnader til oppføring av den gjenanskaffede fiskebeholdningen. Dette gjelder angivelse av antall og pris på innkjøpt settefisk og de medgåtte kostnadene til før og arbeid.

## 2.5 Hvor mye av vederlaget må reinvesteres

### 2.5.1 Generelt

For å få betinget skattefritak for hele gevinsten/avsatt negativ saldo for saldogruppe j, må skattyteren reinvestere hele erstatningen/vederlaget for det realiserte objektet. Reinvesteres bare en del av erstatningen/vederlaget, vil bare en forholdsmessig del av gevinsten anses reinvestert.

#### Eksempel

Gevinst på driftsmiddel	Kr 400 000
Erstatning/vederlag	Kr 1 000 000

Skattyter anvender hele erstatningen/vederlaget på kr 1 000 000 til reinvestering. Betingelsen er da oppfylt for hele gevinsten på kr 400 000.

Skattyter anvender kr 700 000, dvs. 7/10 av erstatningen/vederlaget til reinvestering. Dermed anses 7/10 av gevinsten på kr 400 000, dvs. kr 280 000 å være reinvestert. Resterende kr 120 000 må tas til inntekt som omtalt i pkt. 2.9.

## 2.6 Hva regnes som reinvestert beløp

### 2.6.1 Generelt

Som reinvestert beløp regnes alle kostnader ved erverv av det nye formuesobjektet, se emnet «Inngangsverdi».

### 2.6.2 Objekt ervervet ved arv, gave o.l.

Objekter ervervet vederlagsfritt ved arv, arveforskudd eller ved gave, oppfyller ikke vilkårene for reinvestering. Er det ytet delvis vederlag, regnes som reinvestert et beløp tilsvarende det som er betalt i form av kontanter, gjeldsovertakelse mv. Arve- eller gavedelen regnes ikke som reinvestering. Det samme gjelder den delen av kostprisen som er dekket av eventuelt åsetesavslag og føderåd (kår).

### 2.6.3 Eget arbeid

Verdien av skattyters eget arbeid regnes som reinvestering forutsatt at verdien av arbeidet er skattepliktig. Fritidsarbeid på egen bolig er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 (1) nr. 6, og kan derfor ikke regnes som reinvestering.

Er reinvesteringsobjektet et driftsmiddel i skattyters virksomhet, innvinnes det ingen fordel ved skattyters eget arbeid med å tilvirke driftsmiddelet, så lenge arbeidsinnsatsen i seg selv ikke er gjenstand for omsetning innenfor virksomheten. I slike tilfeller er det ikke anledning til å inntektsføre og aktivere verdien av eget arbeid, se FIN 1. juni 2007 i Utv. 2007/1248. Nærmere om skatteplikten ved tilvirkning for egen regning, se emnet «Virksomhet - arbeider under utførelse», pkt. 2.3.

### 2.6.4 Offentlige tilskudd

Den delen av et formuesobjekts kostpris som er dekket av offentlige tilskudd, regnes ikke som reinvestering. Dette gjelder også for skattefrie investeringstilskudd som nevnt i sktl. § 14-42 (2) bokstav a. Se for øvrig emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd».

## 2.7 Inngangsverdi for det reinvesterte objektet

### 2.7.1 Generelt

Ved beregning av inngangsverdien for det reinvesterte objektet, reduseres kostprisen med den reinvesterte gevinsten. Har skattyter som i eksempelet i pkt. 2.5 mottatt kr 1 000 000 i erstatning/vederlag og gevinsten er kr 400 000, vil kostprisen på det reinvesterte objektet

måtte nedskrives med kr 400 000, forutsatt at skattyter har anvendt hele erstatningen/ vederlaget til reinvesteringen. Inngangsverdi for det reinvesterte objektet blir da kr 600 000 (kr 1 000 000 redusert med kr 400 000).

Anvender skattyter som i siste del av eksempelet, bare kr 700 000 av erstatningen/ vederlaget til reinvestering, vil kr 280 000 av gevinsten anses reinvestert ( $400\,000 \times 7/10$ ). Inngangsverdien for det reinvesterte objektet blir da kr 420 000 (kr 700 000 redusert med kr 280 000). De resterende kr 120 000 av gevinsten som ikke er reinvestert, kommer til beskatning som omtalt i [pkt. 2.9](#).

Om grunnlaget for avskrivninger på det reinvesterte objektet, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

### 2.7.2 *Buskap på gårdsbruk*

Ved reinvestering i buskap på gårdsbruk skal den innkjøpte buskapen fradragsføres med kjøpesum, og den avsatte gevinsten inntektsføres i den grad vilkårene er oppfylt. Ved årets utgang vurderes den ervervede besetningen til statusverdi etter takseringsreglene på vanlig måte, jf. noteringsforskrift 5. mars 1984 nr. 1257 for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk (lignl.).

## 2.8 *Hvem kan reinvestere*

### 2.8.1 *Generelt*

Eieren av det ufrivillig realiserte formuesobjektet må selv erverve det nye formuesobjektet.

### 2.8.2 *Ektefeller*

Nedskrivningen med avsatt gevinst og/eller negativ saldo i gruppe j, kan foretas på formuesobjekt som erverves av ektefellen, enten ektefellene lignes under ett eller særskilt. Dette vil også gjelde dersom det formuesobjektet som erverves, tilhører ektefellens særeie. Dette gjelder likevel ikke ektefeller som lignes hver for seg (atskilt). Ved skifte av bo etter separasjon eller skilsmisse, kan ektefellene velge hvem som skal overta avsetningen og dermed foreta nedskrivningen.

### 2.8.3 *Overdragelse av krav på salgs- eller erstatningssum*

Det påvirker ikke skattyters reinvesteringsplikt at han overdrar sitt krav på salgs- eller erstatningsbeløp, eller deler av dette, til andre.

### 2.8.4 *Dødsfall*

Om hvem som kan reinvestere når skattyter dør før reinvesteringen er foretatt, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», [pkt. 3.2.2](#).

### 2.8.5 *Deltakerlignet selskap*

Betinget avsatt gevinst/negativ saldo i saldogruppe j hos en selskapsdeltaker utenfor det deltakerlignede selskapet, kan ikke reinvesteres i formuesobjekter som erverves av selskapet.

Er gevinst/negativ saldo i gruppe j avsatt i deltakerlignet selskap, må reinvesteringen foretas av selskapet.

### 2.8.6 *Sameie*

I sameie skal reinvestering foretas av den enkelte sameier, enten hver for seg for sin andel, eller ved erverv av del av et objekt som inngår i sameiet.

### 2.8.7 *Skifte av eierform*

Om behandling av betinget avsetning foretatt før skifte av eierform, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)», [pkt. 3.8.8](#).



### 2.8.8 *Fusjon og fisjon*

Ved skattefri fusjon og fisjon kan betinget skattefri gevinst/negativ saldo i gruppe j fra det overdragende selskapet, videreføres av det overdragende eller det/de overtakende selskap. Se nærmere emnene «Fusjon – innenlands» og «Fisjon – innenlands».

## 2.9 *Manglende reinvestering*

### 2.9.1 *Generelt*

Er formuesobjekt ikke ervervet eller bindende kontrakt ikke inngått innen fristen, skal gevinsten som hovedregel tas til inntekt ved endring av ligningen for avsetningsåret, jf. sktl. § 14-70 (4). Det samme gjelder om en slik bindende kontrakt brytes eller heves.

Ved delvis oppfyllelse av vilkårene, tas gevinsten forholdsmessig til inntekt så langt vederlaget ikke er reinvestert.

### 2.9.2 *Særlig om ikke-avskrivbare driftsmidler*

Regelen i sktl. § 14-70 om at ligningen for avsetningsåret skal endres ved manglende reinvestering innen fristen, gjelder også for gevinst ved realisasjon av ikke-avskrivbare driftsmidler. Da gevinst ved realisasjon av ikke-avskrivbare driftsmidler kan føres på gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-52, kan skattyter i forbindelse med endringen av ligningen for avsetningsåret, kreve at hele eller deler av gevinsten føres på gevinst- og tapskontoen for dette året. I slike tilfeller må ligningen for de etterfølgende årene også tas opp til endring som følge av at det skal foretas årlig inntektsføring fra gevinst- og tapskontoen.

### 2.9.3 *Driftsmidler i saldogruppe e-j*

Ikke-reinvestert gevinst som skriver seg fra driftsmidler i saldogruppene e, f, g, h og i, samt tilsvarende ikke-reinvestert negativ saldo i saldogruppe j, skal inntektsføres med 20 % i det året reinvesteringsfristen løper ut, jf. sktl. § 14-44 (4) tredje punktum. Den resterende delen av gevinsten/negativ saldo i gruppe j, skal samme år overføres til gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-44 (4) fjerde punktum (det foretas vanlig inntekts-/fradragsføring fra gevinst- og tapskonto samme år i tillegg til den direkte inntektsføringen).

### 2.9.4 *Nedslakting av buskap på gårdsbruk*

Avsatt gevinst som ikke er reinvestert etter nedslakting av buskap på gårdsbruk, hvor nedslaktingen er pålagt eller ansett ønskelig ifølge attest fra veterinærmyndighet, kan legges til gevinst og tapskonto i det året reinvesteringsfristen løper ut.

### 2.9.5 *Oppløsning av selskap*

Om avsatte gevinster i aksjeselskap mv. eller deltakerlignet selskap når selskapet oppløses, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment» eller emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning».

### 2.9.6 *Dødsfall*

Om avsatte gevinster/negativ saldo i gruppe j som ikke var reinvestert ved skattyters død, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 3.2.2.

## 3 *Innløsning av festet tomt*

### 3.1 *Vilkår for betinget skattefritak*

#### 3.1.1 *Generelt*

Det kan kreves betinget skattefritak for skattepliktig gevinst ved innløsning av festet tomt, jf. sktl. § 14-72. Enhver form for innløsning fra bortfester til fester er omfattet av regelen. Dette gjelder både:

- tvangsinnløsning etter lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste eller i medhold av opprinnelig festeavtale, og
- frivillig avhendelse til en fester. Dette gjelder selv om festeren ikke kunne krevd tvungen innløsning med hjemmel i lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste eller i medhold av opprinnelig festeavtale.

Annen form for realisasjon av festet tomt kommer ikke inn under bestemmelsen i sktl. § 14-72. En ufrivillig realisasjon vil imidlertid omfattes av regelen i sktl. § 14-70. Dette er for eksempel tilfelle hvis kommunen eksproprierer en festet tomt.

Skattyteren kan velge å kreve hele eller en del av gevinsten avsatt betinget skattefritt. Krevs bare en del avsatt betinget skattefritt, skal resten behandles etter de vanlige reglene.

### 3.1.2 *Flere gevinster*

Har skattyteren flere gevinster som fyller vilkårene, kan han selv velge om han vil avsette alle eller noen betinget skattefritt.

### 3.1.3 *Blanding tap/gevinst*

En skattyter som i løpet av inntektsåret har innløst (realisert) noen festetomter med gevinst og noen med tap, kan få betinget skattefritak for gevinsten ved innløsning av festet tomt som har gitt gevinst uten reduksjon for tapene på de andre tomtene.

### 3.1.4 *Underskudd*

Har skattyter underskudd eller tap i samme år som festet tomt innløses, kan han føre underskuddet eller tapet mot gevinsten og innskrenke seg til å kreve betinget skattefritak for den overskytende delen. Det samme gjelder hvis skattyter har fremførbart underskudd fra tidligere år, som ikke oppveies av annen inntekt enn gevinsten. Om skattyteren ønsker det, kan likevel hele gevinsten kreves avsatt.

### 3.1.5 *Hvem kan kreve betinget skattefritak*

Bare eieren av den innløste tomten kan kreve betinget skattefritak.

I sameie kan den enkelte sameier kreve betinget skattefritak for sin andel av gevinsten. Se emnet «[Sameie – ligning etter bruttometoden](#)».

Ved innløsning av festet tomt som tilhører selskap, herunder deltakerlignet selskap, kan betinget skattefritak bare kreves av selskapet.

### 3.1.6 *Tidspunktet for krav om betinget skattefritak*

Krav om betinget skattefritak skal normalt fremsettes innen fristen for å levere selvangivelse/selskapsoppgave for det året eiendomsretten til tomten opphører. Dette gjelder selv om innløsningssummen ikke er endelig fastlagt på dette tidspunktet. Kravet om betinget skattefritak behøver i slike tilfeller ikke å angi gevinstens størrelse. Blir det først senere klart at skattyteren vil få gevinst, godtas det i praksis at kravet fremmes i det året dette blir klarlagt. Om frist for reinvestering, se nedenfor.

### 3.1.7 *Sikkerhetsstillelse*

Det skal ikke stilles sikkerhet for latent skatt på avsetningen.

## 3.2 *Tidligste reinvesteringstidspunkt*

Det er en forutsetning for betinget skattefritak at det nye objektet skal erverves til erstatning for det gamle. I utgangspunktet kan derfor det nye objektet tidligst erverves etter tidspunktet for opphør av eiendomsretten til den realiserete tomten. I særlige tilfeller kan forholdene ligge slik til rette at en tidligere anskaffet eiendom eller påkostning som nevnt i [pkt. 3.4](#), må anses å oppfylle kravet om reinvestering. Dette kan f.eks. gjelde hvor skattyter erverver ny eiendom etter at fester har krevd innløsning av tomten, men før innløsningen er gjennomført.

## 3.3 *Frist for reinvestering*

Ved innløsning av festet tomt må erverv eller bindende avtale om erverv av reinvesteringssubjekt normalt være inngått senest innen utgangen av det tredje året etter det året innløsningssummen er endelig fastsatt, se sktl. § 14-72 (2) jf. § 14-70 (3).

Er innløsningssummens størrelse omtvistet, godtas det i praksis at reinvestering av det omtvistede beløpet foretas innen utgangen av det tredje inntektsåret etter det året

innløsningssummens størrelse blir endelig fastsatt. Skattyter må likevel innenfor den ordinære reinvesteringssfristen ha inngått en bindende avtale om reinvestering for den ikke omtvistede delen.

Det er ikke fastsatt frist for gjennomføring av inngått avtale om gjenanskaffelse av det nye formuesobjektet, men det forutsettes at gjennomføring av avtalen skjer innen rimelig tid.

### **3.4 Reinvesteringsobjekt ved innløsning av bortfestet tomt**

Ved innløsning av bortfestet tomt kan det ifølge sktl. § 14-72, reinvesteres ved

- erverv av annen tomt som bortfestes eller
- erverv av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet.

Det kan ikke reinvesteres i erverv eller påkostning av bolig- og fritidseiendom. Dette gjelder selv om eiendommen skal leies ut og selv om inntektene ved utleien vil være inntekt av virksomhet.

Påkostning må avgrenses mot vedlikehold, som ikke omfattes av reinvesteringsadgangen. Om skillet mellom påkostning og vedlikehold, se emnet «Vedlikehold».

Reinvesteringen kan skje i samme eller i annen virksomhet eller inntektsgivende aktivitet. Gevinst innvunnet av deltakeren utenfor deltakerlignet selskap kan imidlertid ikke reinvesteres av deltakerlignet selskap hvor skattyter er deltaker.

### **3.5 Hvor mye av vederlaget må reinvesteres**

For å få betinget skattefritak for hele gevinsten, må skattyteren reinvestere hele vederlaget for den innløste tomten. Reinvesteres bare en del av vederlaget, vil bare en forholdsmessig del av gevinsten anses reinvestert.

Se eksempel i [pkt. 2.5](#), om hvor mye av vederlaget som må reinvesteres.

### **3.6 Hva regnes som reinvestert beløp**

Som reinvestert beløp regnes alle kostnader ved erverv av det nye formuesobjektet og/eller påkostning som nevnt i [pkt. 3.4](#). Om hva som regnes som kostnader ved erverv av nytt formuesobjekt, se emnet «Inngangsverdi».

Reinvestert beløp fastsettes på tilsvarende måte som ved ufrivillig realisasjon, se nærmere [pkt. 2.6](#).

### **3.7 Inngangsverdi for det reinvesterte objektet**

Ved beregning av inngangsverdien for det reinvesterte objektet, reduseres kostprisen med den reinvesterte gevinsten. Inngangsverdi for det reinvesterte objektet fastsettes på tilsvarende måte som ved ufrivillig realisasjon, se nærmere i [pkt. 2.7](#).

### **3.8 Hvem kan reinvestere**

I utgangspunktet er det eieren av den innløste eiendommen som selv må erverve den nye eiendommen eller eie det objektet som påkostningen foretas på. Hvem som kan reinvestere følger samme regler som ved ufrivillig realisasjon, se nærmere i [pkt. 2.8](#).

### **3.9 Manglende reinvestering**

#### **3.9.1 Generelt**

Er eiendommen ikke ervervet, eller påkostningen ikke foretatt (som nevnt i [pkt. 3.4](#)), eller bindende kontrakt ikke inngått innen fristen, skal gevinsten som hovedregel tas til inntekt ved endring av ligningen for avsetningsåret, se sktl. § 14-72 (2) jf. sktl. § 14-70 (4). Det samme gjelder om en slik bindende kontrakt brytes eller heves.

#### **3.9.2 Oppløsning av selskap**

Om avsatte gevinster i aksjeselskap mv. eller deltakerlignet selskap når selskapet oppløses, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment» eller emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning».

### 3.9.3 Dødsfall

Om avsatte gevinster som ikke var reinvestert ved skattyters død, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 3.2.2.

## 4 Makeskifte

### 4.1 Generelt

Makeskifte (bytte) behandles for begge parter som en realisasjon av det objektet de har byttet bort og som erverv av det objektet de har byttet til seg.

Skattepliktig gevinst ved makeskifte (realisasjon) av ikke-avskrivbar fast eiendom utenfor virksomhet kan kreves betinget fritatt for inntektsbeskatning når og så langt skattyter som vederlag har mottatt ny fast eiendom som ledd i makeskifte med kommune, fylkeskommune, staten eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 % av aksjene, jf. sktl. § 14-71. Reglene gjelder ikke for makeskifte med selskaper der staten er hovedeier, herunder selskaper som går inn under lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak.

Den betingede skattefriheten innebærer at gevinsten ikke skattlegges i det året makeskiftet foretas, men at det ved en senere realisasjon av den mottatte eiendommen vil oppstå skatteplikt for den betinget skattefrie gevinsten, likevel bare i den utstrekning det på dette tidspunktet ville ha foreligget skatteplikt på innvunnet gevinst ved en tenkt realisasjon av den frabyttede eiendommen, se pkt. 4.5.

Ved makeskifte av eiendom bestående av både avskrivbare bygninger, ikke-avskrivbare bygninger og grunn, kan betinget skattefritak kreves for den delen av gevinsten som vedrører ikke-avskrivbare bygg og grunnen, men ikke i den utstrekning eiendommen er driftsmiddel i virksomhet på tidspunktet for makeskiftet slik at gevinsten kan føres på gevinst- og tapskonto etter sktl. § 14-52. Var den avståtte eiendommen f.eks. seksjonert i seksjoner som var hhv. avskrivbare og ikke-avskrivbare, er det bare gevinsten som faller på de ikke-avskrivbare seksjonene utenfor virksomhet som omfattes av ordningen med betinget skattefritak ved makeskifte.

Gevinst ved makeskifte av arealer fra jord- og skogbrukseiendom drevet som virksomhet, kan ikke kreves betinget fritatt etter reglene om makeskifte da slik gevinst kan føres på gevinst- og tapskonto, se FIN 24. mai 1994 i Utv. 1994/549.

### 4.2 Delvis oppgjør i andre former enn ny fast eiendom

Det er et vilkår for betinget skattefritak (for noen del av gevinsten) ved makeskifte at hovedytelsen fra begge parters side er fast eiendom og ikke kontanter, løsøre mv. se Ot.prp. 36 (1984-85) punkt 2.2. Om et tilfelle hvor dette vilkåret ikke var oppfylt, se BFU 30/2010. (Verdien av den avståtte eiendommen var ca 25 millioner, mens oppgjøret besto av tomtearealer verdsatt til 8 millioner samt et kontantvederlag på ca 17 millioner.)

Når skattyter bare mottar vederlag i form av fast eiendom (ingen kontanter mv.), omfattes hele gevinsten vedrørende den avståtte eiendommen av ordningen med betinget skattefritak. Dette gjelder selv om skattyter betaler mellomlegg.

Når skattyter mottar kontanter mv. i tillegg til fast eiendom, gjelder det betingede skattefritaket bare den delen av gevinsten som forholdsmessig faller på omsetningsverdien på den mottatte faste eiendommen, regnet i forhold til det totale vederlaget. Resten av gevinsten beskattes etter vanlige regler.

#### Eksempel

Omsetningsverdi av mottatt eiendom:	Kr	200 000
Mottatte kontanter:	Kr	50 000
Totalt vederlag	Kr	250 000
Gevinst ved realisasjonen (forutsatt en inng.verdi på kr 150 000):	Kr	100 000

Det kan da kreves betinget skattefritak for:  $\frac{kr (100\ 000 \times 200\ 000)}{250\ 000} = kr\ 80\ 000$

#### 4.3 *Krav til den mottatte eiendommen*

Det er ikke noe krav at den mottatte faste eiendommen skal være av samme art som den avståtte eiendommen for at skattyter skal kunne kreve gevinsten betinget fritatt for beskatning. Avstått eiendom kan være et grunnareal, og mottatt eiendom kan f.eks. være et avskrivbart forretningsbygg eller en tomt.

#### 4.4 *Beregning av den betinget skattefrie gevinsten for den avståtte eiendommen*

Gevinst for den avståtte eiendommen beregnes på vanlig måte til differansen mellom vederlaget og inngangsverdien (eventuelt oppregulert etter overgangsregler). Når skattyter mottar mellomlegg, består vederlaget for den avståtte eiendommen av omsetningsverdien av den mottatte eiendommen med tillegg av kontanter mv. Når skattyter i tillegg til den avståtte eiendommen har ytet mellomlegg i kontanter mv., er vederlaget for den avståtte eiendommen lik omsetningsverdien for den mottatte eiendommen redusert med mellomlegget.

#### 4.5 *Senere overdragelse av den mottatte eiendommen*

Ved senere overdragelse, se nedenfor, av den mottatte eiendommen må det foretas en separat vurdering av skatteplikt for

- gevinsten vedrørende den mottatte eiendommen, regnet ut fra inngangsverdi og eier og/eller botid for denne, og
- den betinget avsatte gevinsten vedrørende den tidligere avståtte eiendommen, uavhengig av skatteplikt for gevinsten på den mottatte eiendommen, se nedenfor.

Den betinget skattefrie gevinsten ved makeskiftet kan bare komme til beskatning dersom/når den mottatte eiendommen overdras. Forutsetningen for beskatning av den betinget skattefrie gevinsten er at denne ville vært skattepliktig ved en tenkt realisasjon av den tidligere avståtte eiendommen på det tidspunktet den mottatte eiendommen overdras.

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 mye gjenlevende ektefelle anses å arve, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

Ved beregning av eiertiden for den tidligere avståtte eiendommen, legges eiertiden for den avståtte eiendommen til eiertiden for den mottatte eiendommen.

Ved beregning av botiden for den tidligere avståtte eiendommen, vil hele eiertiden for den mottatte eiendommen kunne regnes med som «botid» for den avståtte eiendommen dersom skattyter faktisk benyttet den avståtte eiendommen som egen bolig på makeskiftetidspunktet. Det samme gjelder dersom skattyter var forhindret fra å ta den avståtte «faste» boligen i bruk pga. arbeid, helsemessige eller lignende grunner. Det har i denne forbindelse ingen betydning hva slags art den mottatte eiendommen er. Denne kan f.eks. være en tomt eller boligeiendom som skattyter ikke har tatt i bruk. For en avstått boligeiendom som på makeskiftetidspunktet ikke anses brukt som egen bolig, vil botid ikke kunne opparbeides for den avståtte eiendommen mens skattyteren sitter med den mottatte eiendommen. Dette gjelder selv om den mottatte eiendommen brukes som egen bolig.

#### 4.6 *Inngangsverdi for den mottatte eiendommen*

Opprinnelig inngangsverdi på den mottatte eiendommen settes til den verdien som ble lagt til grunn ved fastsetting av vederlaget på det tidspunktet makeskiftet ble gjennomført. Den betinget avsatte gevinsten skal ikke redusere inngangsverdien for den mottatte eiendommen.

# Bil – formue

- Sktl. § 4-1.
- Takseringsreglene § 1-1-3 og § 2-1-2.

## 1 Yrkesbiler som avskrives

For yrkesbiler som avskrives, fastsettes formuesverdien normalt til saldoverdien ved utgangen av inntektsåret. Skattyteren kan likevel kreve en lavere verdi lagt til grunn dersom han kan dokumentere at den faktiske verdien av driftsmidlene i saldogruppen er lavere. Er saldoverdien negativ, settes formuesverdien til null. Om hva som regnes som yrkesbiler, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader».

## 2 Privatbiler som ikke avskrives

### 2.1 Generelt

For biler som ikke er saldoavskrevet, settes formuesverdien ved utgangen av inntektsåret etter følgende skala, i prosent av bilens opprinnelige listepreis som ny hos hovedimportør, jf. takseringsreglene § 1-1-3. Dette gjelder selv om bilen brukes i inntektsgivende aktivitet. Verdsettingen i tabellen nedenfor tar utgangspunkt i bilens registreringsår som ny. Dette gjelder også om bilen er førstegangsregistrert i utlandet:

År	Verdi
2012	75 %
2011	65 %
2010	55 %
2009	45 %
2008	40 %
2007	30 %
2006	20 %
1997-2005	15 %
1983-1996	kr 1 000
1982 og eldre (veterankjøretøy) verdsettes individuelt til antatt salgsverdi	

Verdien kan settes lavere dersom bilen av spesielle grunner er gått særlig mye ned i verdi.

### 2.2 Trygdefinansiert bil

Biler finansiert av folketrygden er skilt i to grupper. Gruppe 1 er vanlige personbiler der det ikke er omfattende rådighetsbegrensninger. Gruppe 2 vil være spesialtilpassede biler som har rådighetsinnskrenkninger.

Vanlige personbiler ervervet etter 1. april 2003 (biler i gr. 1), anses som formue for skattyter selv om de er helt eller delvis finansiert gjennom folketrygden. Det gis fradrag for gjeld på vanlig måte.

Bil som eies av skattyter og som

- det hefter vesentlige rådighetsbegrensninger ved (spesialtilpasset bil, gr. 2), og/eller
- er ervervet før 1. april 2003 og
- fullt ut eller delvis er finansiert av folketrygden,

beskattes i praksis ikke som formue for skattyter. Det gis i slike tilfelle ikke fradrag for gjeld til NAV i skattyters øvrige formue, se SKD 27. november 1979 i Utv. 1980/71.

### 3 Biler som inngår i varelager

Biler som inngår i varelager formuesbeskattes etter reglene om varelager, se emnet «Varebeholdning». Demonstrasjonsbiler skal normalt behandles som varelager, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 16.3.2.

## Bil – fradrag for bilkostnader

- Sktl. § 6-1, § 6-12, § 14-41 (1) bokstav c og d og § 14-43 (1) bokstav c og d.
- Takseringsreglene § 1-3-20 «Fradragssetser for privatbil og andre fremkomstmidler som brukes noe i virksomhet/yrke».

### 1 Generelt

Bilkostnader som skattyter pådrar seg som følge av at han benytter egen bil i yrket, er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 (1). For biler som brukes så mye i yrket at de i samsvar med praksis anses som yrkesbiler, gis det i utgangspunktet fradrag for alle kostnader ved bilholdet. Det skal imidlertid foretas tilbakeføring av det beløp som faller på bruk av bilen til privat kjøring, se sktl. § 6-12, jf. § 5-13 og emnet «Bil – privat bruk».

For privatbiler, dvs. biler som ikke anses som yrkesbiler fordi de bare i begrenset grad brukes i yrket, gis det fradrag på grunnlag av en standardsats, multiplisert med antall km som faller på bruk av bilen i yrket. I tillegg gis det fradrag for visse andre utgifter, se pkt. 4.

I dette emnet behandles fradragsrett for kostnader vedrørende alle biltyper. Dette omfatter kjøretøy som personbiler, stasjons- og varevogner, kombinerte biler, busser, lastebiler o.l.

### 2 Skillet yrkesbil/privatbil

#### 2.1 Utelukkende yrkesbruk

Biler som utelukkende brukes til yrkeskjøring og overhodet ikke brukes privat av eier/leaser, heller ikke til kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser) og/eller besøksreiser til hjemmet, skal anses som yrkesbil uansett kjørelengde. Ansattes private bruk av arbeidsgiverens bil regnes i denne forbindelse som yrkeskjøring for arbeidsgiveren.

#### 2.2 Kombinert yrkesbruk og privatbruk

##### 2.2.1 Lastebiler, busser mv.

Følgende biler anses i samsvar med praksis, og sammenholdt med avgrensningen i FFSFIN § 5-13-1, normalt som yrkesbil uten nærmere sannsynliggjøring av kjørelengden når de brukes i yrket

- lastebiler med totalvekt på 7500 kg eller mer og
- busser med mer enn 15 passasjerplasser.

Dette gjelder selv om bilene brukes noe privat, f.eks. til kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise).

##### 2.2.2 Andre biler

Andre biler enn nevnt ovenfor som brukes i yrket og privat av eier/leaser, herunder lastebiler med totalvekt under 7500 kg og busser med 15 passasjerplasser eller mindre, anses i praksis som yrkesbil bare dersom minst ett av vilkårene nedenfor er oppfylt

- yrkeskjøringen utgjør minst 6000 km per bil per år. Forholdene over en treårsperiode bør legges til grunn, eller
- yrkesbruken utgjør den overveiende del av den totale bruken, eller
- bilen etter sin konstruksjon eller innredning i liten grad er egnet og heller ikke ment for privat bruk. Videre er det et vilkår at bilen ikke brukes til privatkjøring utenom kjøring

- mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og/eller besøksreiser til hjemmet. Nærmere om hvilke typer bil dette kan gjelde, se emnet «[Bil – privat bruk](#)», eller
- bilen er registrert for ni passasjerer eller mer og brukes i kjøreordning organisert av arbeidsgiver for transport av ansatte på arbeidsreise. Videre er det et vilkår at bilen ikke brukes til privatkjøring utenom kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og/eller besøksreiser til hjemmet.

Når bilen ikke fyller vilkårene for å være yrkesbil, behandles den som privatbil. Dette gjelder selv om den brukes noe i yrket.

Når en skattyter ikke dokumenterer yrkeskjøringen, f.eks. ved kjørebok som kan godtas, fastsettes yrkeskjøringen ved skjønn.

### 2.3 Flere biler

Har skattyter flere biler som han selv bruker privat, skal hver bil vurderes isolert etter anvisningene ovenfor. Det er f.eks. ikke anledning til å nekte å anse en bil som yrkesbil fordi skattyter kunne ha klart seg med færre biler.

### 2.4 Yrkeskjøring

#### 2.4.1 Kjøring mellom hjem og fast arbeidssted

Kjøring mellom hjem og fast arbeidssted anses normalt ikke som yrkeskjøring selv om bilen brukes i yrket i løpet av dagen. Nærmere om grensen mellom yrkeskjøring og reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

#### 2.4.2 Ansattes privatkjøring

Ansattes kjøring med arbeidsgivers bil, herunder privatkjøring, behandles som yrkeskjøring for arbeidsgiveren. Dette gjelder selv om bilen overhodet ikke benyttes i yrket av den ansatte. Arbeidsgivers kostnader til den ansattes privatkjøring er i realiteten lønnskostnad. Dette gjelder også for aksjeselskap hvor bilen brukes av hovedaksjonær når han arbeider som ansatt i selskapet. Om fordelsbeskatning av den ansatte, se emnet «[Bil – privat bruk](#)».

#### 2.4.3 Deltakers bruk av bil tilhørende et deltakerlignet selskap

Deltakers bruk i yrke/virksomhet av bil registrert som eid av et deltakerlignet selskap anses som yrkeskjøring ved vurdering av om det er en yrkesbil. Deltakers private bruk av bilen er ikke yrkeskjøring ved beregning av 6000 km-grensen for selskapet. Kommandittist som er lønnstaker i selskapet behandles imidlertid som ansatt, se ovenfor.

#### 2.4.4 Kjøring til møter og kurs

Dersom kostnadene til et møte, kurs mv. anses som yrkeskostnad, er bruk av bil til møtet, kurset mv. yrkeskjøring. Dette gjelder selv om det ville vært billigere å ta offentlig kommunikasjonsmiddel.

Annerledes kan det stille seg dersom kjøringen til møtet eller kurset kombineres med en ferietur. Det må da vurderes hva som er hovedformålet med reisen, se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

#### 2.4.5 Aksjonærs bruk

En aksjonærs kjøring med aksjeselskapets bil, er bare yrkeskjøring for selskapet såfremt aksjonæren disponerer bilen som ansatt i selskapet. Utfører aksjonæren oppdrag/arbeid for selskapet uten å være ansatt, vil bare den faktiske kjøringen i denne forbindelse være yrkeskjøring for selskapet.

## 3 Kostnadsfradrag vedrørende yrkesbiler

### 3.1 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, jf. sktl. § 6-12. Om når kostnadene skal reduseres med fordel ved privat bruk og størrelsen av fordelene, se emnet



«Bil – privat bruk». Om når kostnadene skal reduseres fordi skattyter har fått skattefritt tilskudd som dekker kostnadene, se emnene «Tilskudd – offentlige tilskudd» og «Særfradrag – sykdom eller svakhet».

Når en bil etter reglene ovenfor er yrkesbil, kan skattyteren ikke kreve fradrag for kostnadene etter standardsatsene for privat bil brukt noe i yrket. Dette gjelder både for lønns-takere og bokføringspliktige. Se likevel om standardisert overskuddsberegning av bil-godtgjørelse til ikke-næringsdrivende under emnet «Bil – godtgjørelse». For bokføringspliktige skal bilkostnadene vedrørende yrkesbiler føres i regnskapet.

Som kostnader regnes alle kostnader ved bilholdet, herunder avskrivninger og drifts-kostnader til privatkjøring. Dersom de totale bilkostnader ikke oppgis, må kostnadene fastsettes ved skjønn med utgangspunkt i faktiske avskrivninger ifølge avskrivningsskjema (RF-1084) og skjønn over de øvrige kostnader. Standardsatsen per km multiplisert med antall km yrkeskjøring kan ikke benyttes i disse tilfellene.

Kostnader til garasje i tilknytning til bilbrukerens bolig, er bare fradragsberettiget når bilen utelukkende nyttes i yrket. Dette gjelder også om garasjen er frittliggende. Se for øvrig emnet «Bolig – garasje».

Kostnader til direkte medlemskap i bilbergingsselskap, regnes med i bilkostnadene.

Kostnader til medlemskap i bilorganisasjon (f.eks. KNA, NAF og MA) anses som ikke-fradragsberettiget kontingent.

### 3.1.2 Avskrivninger

Yrkesbiler avskrives enten i saldogruppe c eller d. Se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

### 3.1.3 Parkeringsavgift, bompenger, piggedekkgjeld og fergekostnad

Parkeringsavgift/leie av parkeringsplass, bompenger, piggedekkgjeld og fergekostnad anses ikke som bilkostnad, men er fradragsberettiget i det omfang kostnaden er pådratt i forbindelse med yrkeskjøring. Det samme gjelder tilleggsavgift, f.eks. ved brudd på avtale om parkering, se emnet «Bot, gebyr mv.». Ved bedømmelse av fradragsrett for bilens eier kan reglene om fordelsbeskatning av ansatte brukes tilsvarende så langt de passer, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

Når kvittering for betalt parkeringsavgift ikke er mulig å fremskaffe, slik forholdet kan være ved bruk av parkometer og betaling av bompenger, må fradragsføringen i regnskapet bygge på noteringer over faktiske utlegg.

### 3.1.4 Bøter

Bøter/forelegg er ikke fradragsberettiget, selv om de er pådratt i forbindelse med yrkes-bruken. Se også emnet «Bot, gebyr mv.».

## 4 Kostnadsfradrag vedrørende privatbiler som brukes noe i yrket

### 4.1 Generelt

Når en bil ikke fyller vilkårene for å være yrkesbil f.eks. på grunn av begrenset bruk i yrket, gis det ikke fradrag for faktiske kostnader. Det gis i stedet fradrag for yrkesbruk etter en standardsats multiplisert med antall km som faller på bruk av bilen i yrket, jf. takserings-reglene § 1-3-20 (kr 3,90 per km (Tromsø kr 4,00)). Fremgår ikke kjørelengden i yrket av kjøre-bok som godtas, må den fastsettes ved skjønn. Kjørelengde per bil i yrke kan normalt ikke overstige 6000 km i året for biler som ikke er yrkesbiler. Unntak gjelder hvis kjørelengden et år tilfeldig overstiger 6000 km, men hvor den året før var under og den forventes å ligge under også i senere år.

Standardsatsen gjelder uavhengig av bilens størrelse og alder. Satsen omfatter bare kostnader som er direkte bilkostnader, så som verdiforringelse (avskrivninger) og kostnader til drivstoff, veiavgift og forsikring. Kostnader til utbedring av bilskade eller egenandel/bonustap ved skade oppstått under kjøring i yrket kan fradras i tillegg. Har arbeids-giver/oppdragsgiver ytet full eller delvis erstatning for slike kostnader, skal slike beløp redusere fradraget. Videre gis det i tillegg fradrag for kostnader til parkering, bompenger, ferge og lignende i den grad de er knyttet til yrkeskjøring. Går bilen senere over til å bli

yrkesbil, må det fastsettes en inngangsverdi på det tidspunktet den blir yrkesbil, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 5.2.

#### 4.2 *Bruk av andres bil til yrkeskjøring*

Skattytere skal i utgangspunktet ha fradrag etter standardsatsen når yrkeskjøring utføres med bil som eies av andre og de øvrige vilkår er oppfylt. Dette gjelder enten bilen leies fra andre eller er lånt vederlagsfritt, f.eks. av foreldrene. Er yrkeskjøringen med slik bil over 6000 km må kostnadsfradraget fastsettes ved skjønn hvor en bl.a. tar hensyn til bilens verdiforringelse. Betales leiekostnader vil disse vanligvis inkludere verdiforringelse.

Er bilen stilt vederlagsfritt til disposisjon for skattyter av en annen arbeidsgiver enn den yrkeskjøringen utføres for, skal skattyter ikke ha fradrag for kostnader med mindre skattyteren betaler den andre arbeidsgiveren (bilens eier) vederlag spesielt for denne kjøringen.

### 5 Fradrag for arbeidsreiser og besøksreiser

Om fradrag for kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)» og for besøksreiser til hjemmet, emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

### 6 Formelle regler

#### 6.1 *Opplysninger i vedlegg til selvangivelsen*

Skattytere som krever fradrag for kostnader til bil bortsett fra lastebiler over 7500 kg og busser med flere enn 15 passasjer seter eller som mottar bilgodtgjørelse for slike biler, skal sammen med selvangivelsen levere skjemaet «Bruk av bil» (RF-1125). Dette gjelder likevel ikke for

- lønnstakere som krever forenklet overskuddsberegning, uavhengig av om det mottas bilgodtgjørelse som er lavere eller høyere enn satsene fastsatt av Skattedirektoratet
- Skattytere som kun krever fradrag for bilkostnader etter satser (gjelder hovedsakelig bil som brukes mindre enn 6000 km til yrkeskjøring)
- arbeidsgivers biler benyttet av arbeidstaker hvor standardfordel, se emnet «Bil – privat bruk», er innberettet på lønns- og trekkoppgave.

Ligningsmyndighetene kan likevel kreve at skjemaet leveres dersom de finner det nødvendig. Alle skattytere som krever regnskapsligning for bil, må i tillegg til bilskjema levere avskrivningsskjemaet (RF-1084).

#### 6.2 *Kjørebok*

Skattyteren har ikke plikt til å føre kjørebok. Ligningsmyndighetene kan heller ikke pålegge skattyteren dette, men en nøyaktig ført kjørebok vil for skattyteren oftest være en avgjørende dokumentasjon for yrkeskjøringen. En slik kjørebok må fortløpende og daglig registrere bruken av bilen i yrket. Den må angi utgangspunktet for dagens kjøring, hvilket firma, byggeplass eller lignende som er besøkt, hvor kjøringen avsluttes og kjørelengden ifølge kilometertelleren. Det totale antall kilometer må minst hver måned avleses fra kilometertelleren og anføres i boken. Når en bokføringspliktig har ført kjørebok er den oppbevaringspliktig regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 (1) nr. 3, se SKD 2. september 2010 i Utv. 2010/1707.

Hvorvidt skattyteren vil nedtegne den private bruk er overlatt til ham selv. Kjøreboken kan kreves fremlagt. Se for øvrig URD 14. januar 1991 (Trondheim byrett) i Utv. 1991/493 (Kjøregodtgjørelse ved bruk av egen bil i firmaets tjeneste ble tilbakeført ved ligningen. Retten opphevet ligningen. Den var enig i at kjørebøkene var ufullstendig ført, men saksøkerne var ikke gitt tilstrekkelig mulighet til å dokumentere riktigheten av innholdet.)

# Bil – godtgjørelse

- Sktl. § 5-11.
- FSFIN § 5-15-8.
- Sktbl. § 5-6 (3).
- Skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (6).
- Takseringsreglene § 1-2-6.

## 1 Næringsdrivende

### 1.1 Generelt

Mottar næringsdrivende bilgodtgjørelse for kjøring:

- i virksomhet eller
  - utenfor virksomhet med bil som er driftsmiddel i virksomhet,
- skal brutto godtgjørelse inntektsføres i regnskapet for virksomheten, jf. sktl. § 5-1. For bilgodtgjørelse i virksomhet gjelder dette selv om bilen ikke anses som yrkesbil. Om fradrag for bilkostnadene, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader».

### 1.2 Næringsdrivende som også er lønnstaker

Skattyter som både er næringsdrivende og lønnstaker, kan som lønnstaker bruke netto-metoden/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 anses 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, jf. sktl. § 10-45. Deltaker tar med bilgodtgjørelsen ved beregning av overskudd/underskudd på bilholdet. Deltakeren kan ikke bruke forenklet overskuddsberegning hvis yrkeskjøringen er 6000 km eller mer i året. Ved kjøring under 6000 km gis fradrag etter satsen for bruk av egen bil i yrket.

## 2 Ikke næringsdrivende

### 2.1 Bilgodtgjørelse for yrkeskjøring, godtgjørelsen følger satser fastsatt av Skattedirektoratet

#### 2.1.1 Generelt

Et eventuelt overskudd på bilgodtgjørelse for yrkeskjøring med privatbil utenfor virksomhet er ikke skattepliktig inntekt dersom godtgjørelsen er utbetalt som kilometergodtgjørelse etter satser fastsatt av Skattedirektoratet eller etter lavere kilometersats, jf. FSFIN § 5-15-8. Dette gjelder også om godtgjørelsen er utbetalt med høyere kilometersatser, såfremt arbeidsgiver splitter godtgjørelsen i en del som er i samsvar med statens kilometersatser og en del som arbeidsgiver fullt ut behandler som lønn, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-14. Med privatbil menes i denne sammenheng bil som ikke regnskapslignes (selv om bilen kjøres 6000 km eller mer i yrket).

Ved avgjørelsen av hva som er yrkeskjøring i denne sammenhengen, legges skattelovens regler til grunn. Nærmere om hva som er yrkeskjøring, og om gruppering av reiser, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser». Om krav til legitimasjon, se pkt. 2.8.

Skattefritaksregelen i FSFIN § 5-15-8 for overskudd på bilgodtgjørelse, gjelder ikke bilgodtgjørelse utbetalt for annet enn yrkesreise, for eksempel for besøksreiser eller arbeidsreiser. Om behandling av slik bilgodtgjørelse, se nedenfor.

Skattedirektoratet har fastsatt følgende satser for 2012 (tallene i parentes gjelder ansatte med arbeidssted i Tromsø), se takseringsreglene § 1-2-6):

Km	Sats
0 til og med 10 000 km	3,90 (4,00) per km
Over 10 000 km	3,25 (3,35) per km

Kilometersatsen for kjøring i utlandet er den samme som kilometersatsen for kjøring innenlands inntil 10 000 kilometer i kalenderåret. For kjøring i utlandet gjelder denne satsen uansett kjørelengde.

Om hvilke kostnader som omfattes av satsene, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)», pkt. 4.1.

### Nytt for 2013

Skattedirektoratets forskuddssatser for kjøregodtgjørelse innenlands, jf. FSVIN § 5-15-8, er med virkning fra 1. januar 2013 fastsatt til:

Km	Sats
0 til og med 10 000 km	4,05 (4,15) per km
Over 10 000 km	3,40 (3,50) per km

(Satsene i parentes gjelder ansatte med arbeidssted i Tromsø)

For el-bil er satsen kr 4,20 per kilometer

For kjøring i utlandet er satsen kr 4,05 per km uansett kjørelengde. Slik kjøring må derfor holdes utenfor ved beregningen av om kjøring med kilometergodtgjørelse overstiger 10 000 km i inntektsåret.

#### 2.1.2 Bilgodtgjørelse for strekning der arbeidstaker ikke selv er med i bilen

«Særavtale for reiser utenlands for statens regning» (utenlandsregulativet) og «Særavtale for reiser innenlands for statens regning» (innenlandsregulativet) § 6 gir på visse vilkår rett til kjøregodtgjørelse for bruk av privat bil på delstrekninger der arbeidstaker ikke er med i bilen. Dette gjelder f.eks. kjøring til flyplass for å hente skattyteren. Regulativene forutsetter at arbeidstakeren er på tjenestereise og kostnadsdekningen for reisen tur-retur til bringe- eller hentestedet fremstår som det rimeligste.

Kjøregodtgjørelsen er skattefri for mottakeren hvis

- vilkårene i særavtalen er oppfylt
- godtgjørelsen er utbetalt i samsvar med satsene fastsatt av Skattedirektoratet, og
- legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (6) er oppfylt.

### 2.2 Bilgodtgjørelse for yrkeskjøring, godtgjørelse som ikke følger satsene fastsatt av Skattedirektoratet

#### 2.2.1 Godtgjørelse for yrkeskjøring

For lønnstakere mv. skal godtgjørelse for kjøring i yrket som ikke følger satsene fastsatt av Skattedirektoratet, behandles etter den såkalte nettometoden. Dette gjelder uavhengig av om bilkostnadene skal fastsettes etter regnskap (yrkesbiler) eller etter standardsatsene fastsatt av Skattedirektoratet (forenklet overskuddsberegning) (privatbiler). Om skillet mellom yrkesbiler og privatbiler, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)». Bilgodtgjørelsen sammenlignes med fradragsberettigede kostnader, herunder eventuelle avskrivninger. Det er overskuddet som føres opp til beskatning og eventuelt underskudd som føres til fradrag. Underskudd vedrørende yrkeskjøring inngår i minstefradraget.

Har skattyteren i tillegg til yrkeskjøring med bilgodtgjørelse også yrkeskjøring uten bilgodtgjørelse, er det bare kostnader vedrørende kjøring med bilgodtgjørelse som skal

sammenlignes med godtgjørelsen ved bruk av nettometoden. (Fradrag for kostnader vedrørende yrkeskjøring uten bilgodtgjørelse kommer til fradrag utenom en eventuell overskuddsberegning og inngår eventuelt i minstefradraget.)

### 2.2.2 Forenklet overskuddsberegning, vilkår

Lønnsinntakere mv. som etter det ovenstående skulle avregnet bilgodtgjørelsen mot bilens faktiske kostnader (regnskapsføring for yrkesbil) fordi bilen brukes 6 000 km eller mer i yrket, kan i stedet velge å avregne bilgodtgjørelsen mot kilometersatsene fastsatt av Skattedirektoratet, se nedenfor, på tilsvarende måte som for biler som ikke er yrkesbiler. Bilen behandles da som privatbil, selv om den brukes 6000 km eller mer i yrket. Denne valgmuligheten gjelder ikke for bilgodtgjørelse i virksomhet. Ved forenklet overskuddsberegning for biler som brukes 6000 km eller mer i yrket vil det ikke være fradragsett for et eventuelt underskudd beregnet etter sats.

For biler som kunne vært ansett som yrkesbil, kan forenklet overskuddsberegning benyttes såfremt kjøringen er legitimert på tilfredsstillende måte gjennom en nøyaktig ført kjørebok eller reiseregning. Dette gjelder uavhengig av om bilgodtgjørelsen er utbetalt som kilometergodtgjørelse, som et fast beløp eller en kombinasjon. Om kravet til kjørebok, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader», pkt. 6.2.

Forenklet overskuddsberegning kan ikke brukes på godtgjørelse som utbetales for kjøring

- i virksomhet,
- utenfor virksomhet når bilen også brukes i virksomhet og yrkeskjøringen i og utenfor virksomhet sammenlagt utgjør 6000 km eller mer i året (per bil),
- med bil som skattyter har fått stilt til disposisjon av arbeidsgiver o.l.

Kjøring som kommandittist/stille deltaker foretar for selskapet, anses ikke som kjøring i virksomhet når selskapet har valgt å behandle arbeidsgodtgjørelsen til vedkommende som lønn. I slike tilfeller vil reglene om forenklet overskuddsberegning på kilometergodtgjørelse kunne anvendes som for lønnstakere for øvrig.

Selv om skattyteren et tidligere år har fått fradrag beregnet på grunnlag av de faktiske kostnadene, kan han for et senere år for samme bil kreve å bli lignet etter en forenklet overskuddsberegning. Skattyter må i tilfelle uttaksbeskattes som følge av overgangen til forenklet overskuddsberegning. Se emnene «Bil – realisasjon/uttak» og «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Selv om skattyter for tidligere år er blitt lignet etter forenklet overskuddsberegning, kan han kreve å bli lignet etter de faktiske kostnadene for samme bil for senere år. Bilen må fra tidspunktet for endring av ligningsmåten behandles som yrkesbil. Om inntekstillegg for privat bruk i slike tilfeller, se emnet «Bil – privat bruk».

### 2.2.3 Forenklet overskuddsberegning, satser

Ved forenklet overskuddsberegning sammenlignes mottatt bilgodtgjørelse med Skattedirektoratets satser for beregning av overskudd på kilometergodtgjørelse (takseringsreglene § 1-2-6) regnet etter årlig kjørelengde (tallene i parentes gjelder ansatte med arbeidssted i Tromsø):

Km (gjelder for hele året under ett)	Sats
0 til og med 10 000 km	3,90 (4,00) per km
over 10 000 km	3,25 (3,35) per km

For tunge motorsykler og mopedbiler er satsen for beregning av overskudd kr 2,90 per km.

For kjøring i utlandet er satsen for skattefri bilgodtgjørelse kr 3,90 per kilometer uansett kjørelengde. Slik kjøring må derfor holdes utenfor ved beregningen av om kjøring med kilometergodtgjørelse overstiger 10 000 km i inntektsåret.

**Nytt for 2013**

Skattedirektoratets forskuddssatser for kjøregodtgjørelse er fra 1. januar 2013 fastsatt til:

Km	Sats
0 til og med 10 000 km	4,05 (4,15) per km
Over 10 000 km	3,40 (3,50) per km

(Satsene i parentes gjelder ansatte med arbeidssted i Tromsø)

For el-bil er satsen kr 4,20 per kilometer

For kjøring i utlandet er satsen kr 4,05 per km uansett kjørelengde. Slik kjøring må derfor holdes utenfor ved beregningen av om kjøring med kilometergodtgjørelse overstiger 10 000 km i inntektsåret.

Kilometergrensene gjelder for hver skattyter selv om han bruker flere biler. Kilometergrensene gjelder for den samlede utbetalingen av bilgodtgjørelse der skattyter får utbetalt bilgodtgjørelse fra flere arbeidsgivere.

Om behandlingen av ulike tillegg for kjøring med passasjerer, kjøring på skogs- og anleggsvei eller hvis skattyter må frakte utstyr og materiell, se [pkt. 2.6](#).

**2.2.4 Forenklet overskuddsberegning, andre kostnader**

Ved forenklet overskuddsberegning er det i utgangspunktet ikke anledning til å føre til fradrag spesielle bilkostnader i tillegg til fradragssatsen.

Kostnader til utbedring av bilskade eller egenandel/bonustap ved skade oppstått under kjøring hvor det er mottatt bilgodtgjørelse, kan imidlertid fradras i tillegg til kilometer-satsene ved forenklet overskuddsberegning. Har arbeidsgiver/oppdragsgiver ytet full eller delvis erstatning for slike kostnader, skal kostnadene reduseres med erstatningen.

Parkeringskostnader, bompenger og ferjekostnader kommer særskilt til fradrag utenom overskuddsberegningen, såfremt de ikke er dekket av arbeidsgiver.

Kostnader som kan føres til fradrag utenom den forenklete overskuddsberegningen, inngår i minstefradraget.

**2.3 Godtgjørelse for besøksreiser**

For lønnstakere mv. skal godtgjørelse for besøksreise til hjemmet behandles etter netto-metoden. Bilgodtgjørelsen sammenlignes med avstandsfradraget for besøksreiser, se emnet «*Merkostnader – besøksreiser til hjemmet*», [pkt. 6](#). Overskuddet er skattepliktig og eventuelt underskudd er fradragberettiget. Underskudd vedrørende besøksreise inngår ikke i minstefradraget.

Har skattyteren i tillegg til besøksreiser med bilgodtgjørelse også besøksreiser uten bilgodtgjørelse, er det bare avstandsfradrag/kostnader vedrørende kjøring med bilgodtgjørelse som skal sammenlignes med godtgjørelsen ved bruk av nettometoden. (Avstandsfradrag/kostnader vedrørende besøksreiser uten bilgodtgjørelse kommer til fradrag utenom en eventuell overskuddsberegning.)

**2.4 Godtgjørelse for yrkeskjøring og besøksreiser, bruk av andres bil**

Skattyter skal i utgangspunktet ha overskuddsberegning på vanlig måte når vedkommende mottar godtgjørelse for yrkeskjøring eller besøksreiser til hjemmet utført med bil som eies av andre og de øvrige vilkårene er oppfylt. Dette gjelder enten bilen leies fra andre eller er lånt vederlagsfritt, f.eks. av foreldrene.

Bruker arbeidstaker arbeidsgivers bil i forbindelse med arbeid, verv eller oppdrag for andre og arbeidstakeren mottar bilgodtgjørelse for denne bruken, anses godtgjørelsen i sin

helhet som inntekt med mindre arbeidstakeren betaler arbeidsgiveren spesielt for denne kjøringen.

### 2.5 Godtgjørelse for kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)

Godtgjørelse for reise mellom hjem og fast arbeidssted, der reisen etter skattereglene anses som arbeidsreise, behandles som ordinær lønn. Om hva som anses som arbeidsreise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Om fradrag for daglige reiser, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)».

Om skattefritak for godtgjørelse til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), der skattyteren arbeider for en veldedig- eller allmennyttig organisasjon eller skjønner et offentlig politisk verv, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 10.3.

### 2.6 Utbetalt tillegg til ordinær bilgodtgjørelse

Skattyter som bruker forenklet overskuddsberegning, anses ikke å ha overskudd på godtgjørelse etter satsene fastsatt av Skattedirektoratet for

- passasjer,
- kjøring på skogs- og anleggsvei etter spesielle regler og/eller
- å ta med seg utstyr og materiell som på grunn av vekt og beskaffenhet for øvrig ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på taket, se nedenfor.

For skattyter som mottar kjøregodtgjørelse etter satsene fastsatt av Skattedirektoratet for bruk av privat bil i tjeneste, vil et eventuelt overskudd på ovennevnte tilleggsgodtgjørelser være skattefritt etter FSFIN § 5-15-8.

For at ekstragodtgjørelse for å ta med seg utstyr og materiell skal være skattefri, er det en forutsetning at skattyter faktisk bruker tilhenger. Slik godtgjørelse gis når skattyter frakter f.eks. etsende væsker, tilgrisede eller skitne gjenstander, eller utstyr som på grunn av sin beskaffenhet må fraktes på tilhenger. Dette gjelder også utstyr som veier minst 150 kg og/eller utgjør minst 0,5 kubikkmeter selv om utstyret ikke fraktes på tilhenger, men f.eks. inne i bilen. Det samme gjelder gjenstander som er av en slik beskaffenhet at de stikker ut bak kjøretøyet og derfor må merkes.

### 2.7 Underskudd

Utbetales det kilometergodtgjørelse etter lavere satser enn de satsene som er fastsatt av Skattedirektoratet, kan det gis fradrag for differansen som underskudd, såfremt bilen ikke er yrkesbil (samlet yrkeskjøring under 6000 km i året). Fradrag for underskudd vedrørende yrkesbiler kan bare beregnes på grunnlag av faktiske kostnader. Underskudd inngår i eventuelt minstefradrag.

### 2.8 Formelle regler

Bilgodtgjørelse skal legitimeres ved reiseregning som utarbeides av arbeidstakeren, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (6). Reiseregningen skal ha minst følgende innhold

- arbeidstakers navn, adresse og underskrift,
- dato for avreise og hjemkomst for hver yrkes- eller tjenestereise,
- formålet med reisen,
- hvilke arrangement arbeidstakeren har deltatt på,
- fremstilling av reiseruten med angivelse av lokal kjøring på oppdragstedet og årsaken til eventuelle omkjøringer,
- totalt utkjørt distanse beregnet på grunnlag av bilens kilometerteller (eventuelt tripperteller) ved begynnelsen og slutten av hver yrkes-/tjenestereise, og
- navn på passasjer det kreves passasjertillegg for.

Alle oppstillinger og reiseregninger etter denne bestemmelsen skal oppbevares som bilag til arbeidsgiverens regnskaper.

Reglene ovenfor forutsetter at arbeidsgiveren har gitt samtykke til bruk av egen bil.

### 3 Garasje

Betaler arbeidsgiver for garasje som ligger i tilknytning til bilbrukerens bolig for en firmabil som disponeres privat, anses det ikke å foreligge et reelt leieforhold med eksklusiv bruksrett for arbeidsgiveren, og leien behandles som lønnsinntekt i alle sammenhenger. Se for øvrig emnet «**Bolig – garasje**».

## Bil – privat bruk

- *Sktl. § 5-13, § 5-20 (3), § 6-12 og overgangsregel til § 6-12 (2) (endringslov 10. desember 2004 nr. 77).*
- *FSSFIN § 5-13 og § 6-12.*
- *FSSKD § 5-13.*
- *Takseringsreglene § 1-2-15 «Særregler ved fastsettelse av fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil».*

### 1 Nøkkeltall

#### 1.1 Fordelsberegning

Inntektstillegg for privat bruk av bil for 2012 settes:

- for biler med beregningsgrunnlag til og med kr 270 600; til 30 % av beregningsgrunnlaget
- for biler med beregningsgrunnlag over kr 270 600; til kr 81 180 pluss 20 % av beregningsgrunnlaget over kr 270 600 (kr 81 180 er 30 % av kr 270 600).

#### Nytt for 2013

For inntektsåret 2013 skal innslagspunktet for trinn to ved fordelsbeskatningen være kr 275 700.

Se FSSKD § 5-13-1.

#### 1.2 Beregningsgrunnlag

Beregningsgrunnlaget for standardtillegg for privat bruk av bil settes som hovedregel til

- 100 % av listepreis som ny hvis yrkeskjøringen i inntektsåret er 40 000 km eller mindre
- 75 % av listepreis som ny hvis yrkeskjøringen i inntektsåret overstiger 40 000 km
- 50 % av listepreis for bil som utelukkende drives med elektrisk kraft (elbil) uavhengig av yrkeskjøringens lengde i inntektsåret
- Beregningsgrunnlagene ovenfor reduseres med 25 % hvis bilen er 3 år eller eldre per 1. januar i inntektsåret.

### 2 Generelt

#### 2.1 Innledning

Fordel ved privat bruk skal fastsettes etter en standardregel basert på et beregningsgrunnlag med utgangspunkt i listepreis i Norge som ny på tidspunktet for førstegangsregistrering. Det beløpet som framkommer når listepreisen er multiplisert med de fastsatte prosentatsene, skal omfatte all fordel ved den private bruken, herunder arbeidsreiser og besøksreiser for pendlere. Om fastsettingen av størrelsen av den private fordelten, se pkt. 6.

#### 2.2 Privat bruk av bil stilt til disposisjon av arbeidsgiver mv.

Fordel ved privat bruk av bil stilt til disposisjon i arbeidsforhold, skal fastsettes enten etter en standardregel eller etter en individuell verdsetting, se nedenfor. Slikt tillegg skal gjøres uavhengig av om det er arbeidsgiver, sponsor, idrettslag, aksjeselskap o.l. som stiller bilen til disposisjon. Det er ikke noe krav at eieren får fradrag for bilkostnadene.



### 2.3 Eiersleasers private bruk

Får eieren/leaseren mv. av bil fradrag for de faktiske kostnadene for bruk av bil etter reglene for yrkesbil, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)», og han bruker den til privatkjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreise, skal de fradragsberettigede kostnadene reduseres med den beregnede verdien av fordelene ved den private bruken fastsatt enten etter standardregelen eller etter en individuell verdsetting, se nedenfor. I praksis gjennomføres dette ved et tillegg i inntekten.

Om begrensning i tilbakeføring av fordel for personer som regnskapslignes for bilen, se pkt. 7.

### 2.4 Deltakers private bruk av bil tilhørende deltakerlignet selskap

For deltaker i et deltakerlignet selskap som disponerer bil tilhørende selskapet, skal fordel ved privat bruk inntektsføres hos selskapet. Den private fordelene fastsettes etter en standardregel eller etter en individuell verdsetting, se nedenfor. Bestemmelsen om begrensning av tilbakeføring for privat bruk for personer som regnskapslignes for bilen, gjelder også i de tilfellene deltaker i deltakerlignet selskap disponerer bil tilhørende selskapet, se pkt. 7.

Hvis selskapet behandler fordelene som en arbeidsgodtgjørelse, skal den beskattes som personinntekt hos deltakeren. Hvis fordelene ikke behandles som arbeidsgodtgjørelse, skal den deltakeren som disponerer bilen tilordnes fordelene som utdeling etter sktl. § 10-42.

## 3 Hvilke biler omfattes av standardregelen for privat bruk

### 3.1 Hovedregel

Standardregelen for fastsetting av fordel ved privat bruk gjelder både for arbeidstakers bruk av arbeidsgivers bil, og bruk av egen yrkesbil (herunder næringsbil), se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)».

Reglene for fastsetting av fordel ved privat bruk gjelder i utgangspunktet for alle biltyper, uavhengig av om bilen er egnet til privat bruk, jf. FSFIN § 5-13-1 (1). Dette omfatter personbiler, elbiler, varebiler, kombinerte biler, bobiler, busser, lastebiler mv.

### 3.2 Unntak, lastebiler, busser, biler med forbud mot privat bruk mv.

Standardregelen omfatter ikke følgende biler selv om de brukes privat, jf. FSFIN § 5-13-1 (2) bokstav a og c

- lastebiler med totalvekt på 7500 kg eller mer
- busser registrert for mer enn 15 passasjerer
- biler som det i lov eller i medhold av lov er fastsatt forbud mot å benytte til annen privatkjøring enn kjøring mellom hjem og arbeidssted, (se f.eks. kgl. res. av 11. desember 1981 «Alminnelige bestemmelser om bruk av statens motorvogner» som er tatt inn i Statens personalhåndbok). Dette vil omfatte alle statens motorvogner med mindre vedkommende institusjon i helt spesielle tilfelle har gitt dispensasjon. Statsaksjeselskapene og statsforetakene er ikke omfattet av kgl. res. av 11. desember 1981.

Brukeren skal i disse tilfellene fordelsbeskattes for faktisk kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser samt for annen faktisk privatkjøring, se pkt. 8.1.

Om hva som anses som kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

### 3.3 Unntak, visse biltyper når bilen bare brukes til privatkjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)

#### 3.3.1 Generelt

Normalt skal standardregelen om privatkjøring brukes selv om privatkjøringen bare omfatter kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og ikke annen privatkjøring. Når det ikke er annen privatkjøring enn kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), skal brukeren imidlertid ikke ha standardtillegget for følgende biler

- biler som etter sin konstruksjon eller innredning i liten grad er egnet og heller ikke ment for privat bruk, jf. FSFIN § 5-13-1 (2) bokstav b
- biler som er registrert for 9 passasjerer eller mer, såfremt de brukes i kjøreordning organisert av arbeidsgiver for transport av ansatte på arbeidsreise, jf. FSFIN § 5-13-1 (2) bokstav g.

Brukeren skal i disse tilfellene i stedet for standardtillegget bare ha tillegg for faktisk kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), jf. FSFIN § 5-13-1 (3). Om størrelsen av tillegget, se [pkt. 8.1](#).

Brukes bilen til annen privatkjøring, herunder besøksreiser, skal brukeren likevel ha standardtillegget også i disse tilfellene.

Om hva som anses som kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

### 3.3.2 *I liten grad egnet til privat bruk – kriterier*

Om bilen i liten grad er egnet til privat bruk vil i de fleste 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 skattyteren ikke er relevant. Nedenfor er det gitt anvisning på de viktigste momentene ved avgjørelsen av spørsmålet om en bil i liten grad er egnet til privat bruk. Oppregningen er ikke uttømmende.

- Bilens størrelse og vekt tillegges betydning. Jo større og tyngre bilen er, desto lettere vil bilen kunne karakteriseres som i liten grad egnet til privat bruk. Det må imidlertid ses hen til bilens beskaffenhet. Visse biltyper er konstruert og utstyrt på en måte som gjør de godt egnet til privat bruk til tross for at de er forholdsvis store og tunge.
- Biltyper som varevogn, pick-up o.l. er ikke i seg selv i liten grad egnet til privat bruk. Andre biler med dominerende lasteplan vil ofte i liten grad være egnet til privat bruk. Det må her foretas en konkret vurdering hvor det ses hen til de øvrige momentene.
- Biler som inneholder faste innredninger og store mengder av verktøy/utstyr, vil ofte i liten grad være egnet til privat bruk. Det må imidlertid vurderes om innredningen er lett å demontere og/eller om verktøyet/utstyret er lett å fjerne. Hvis bilen kun har lasteplan og det av den grunn er nødvendig å ha verktøy/utstyr av et visst omfang inne i førerhuset, taler dette for at bilen i liten grad er egnet til privat bruk.
- En bil som etter ombygging, bare har sitteplass til føreren, vil i utgangspunktet i liten grad være egnet til privat bruk.
- Spesialbiler av typen renovasjonsbiler, tankbiler mv. vil aldri være egnet til privat bruk.
- Smuss, lukt og støy er forhold som kan tale for at bilen i liten grad er egnet til privat bruk. Dersom setene i kupe/førerhus jevnlig må dekkes til for å unngå at fører/passasjer får flekker på klærne, vil dette være et tungtveiende moment.
- Ved vurderingen av om bilen er egnet til privat bruk, kan det til en viss grad ses hen til bilens alder og slitasjegrad.

## 4 Hvilke persongrupper som omfattes av standardregelen for privat bruk

### 4.1 *Persongrupper som omfattes*

Standardregelen for fastsetting av fordel ved privat bruk av bil omfatter

- Skattytere som regnskapslignes for bruk av bil i yrket, herunder egen virksomhet
- deltakere som bruker regnskapslignet bil tilhørende et deltakerlignet selskap, og
- arbeidstakere (ikke næringsdrivende) som bruker bil privat og bilen er stilt til disposisjon av/gjennom arbeidsgiver.

Reglene gjelder selv om en ansatt er hovedaksjonær i det selskapet han arbeider i, forutsatt at ansettelsesforholdet (og ikke bare aksjonærforholdet) gir en rimelig grunn til bilholdet.

### 4.2 *Persongrupper som ikke omfattes av standardregelen*

Det kan forekomme at andre skattytere enn arbeidstakere får stilt bil til disposisjon på en slik måte at bilbruken må anses som en skattepliktig fordel. Dette vil f.eks. gjelde en aksjonær som ikke utfører arbeid for aksjeselskapet, hvor eventuell fordel ved bruk av aksjeselskapets bil vil kunne anses som utbytte. Videre kan det gjelde pensjonister som får

benytte tidligere arbeidsgivers bil etter at arbeidsforholdet er opphørt. Om fastsettingen av privat fordel i slike tilfeller, se [pkt. 8.2](#).

## 5 Krav til den private bruken

### 5.1 Generelt

Standardregelen for beregning av fordel ved privat bruk skal bare nyttes såfremt skattyter faktisk har brukt bilen til privatkjøring i løpet av inntektsåret.

Som privatkjøring regnes all kjøring som ikke anses som yrkeskjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreise til hjemmet.

Skattyteren skal derfor som hovedregel ha standardtillegget dersom han bruker bilen mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) selv om han ikke bruker bilen til annen privatkjøring. Om unntak, se [pkt. 3.3.1](#).

Dersom arbeidsgivers dekning av reise mellom hjem og arbeidssted ville vært skattefri etter FSFIN § 5-15-6 (5) pga. ekstraordinære forhold i arbeidet, vil bruk av arbeidsgivers bil ikke utløse fordelsbeskatning etter standardregelen. Om hva som anses som ekstraordinære forhold, se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)», [pkt. 10.2](#).

Om når reise mellom hjem og arbeidssted ikke anses som privatkjøring, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

### 5.2 Arbeidsgivers bil – sporadisk bruk

#### 5.2.1 Sporadisk adgang til privat bruk

Sporadisk adgang til privat bruk, som f.eks. at arbeidstakeren en dag får låne arbeidsgivers bil for å flytte sitt private innbo, skal ikke utløse fordelsbeskatning etter standardregelen, jf. FSFIN § 5-13-2 (1). Får adgangen til privat bruk et minstemål av regularitet eller varighet, gjelder standardregelen, f.eks. dersom arbeidstaker bruker arbeidsgivers bil i ferien. Om tilfeller hvor bilen bare har vært til disposisjon en del av året, se [pkt. 6.8](#).

#### 5.2.2 Sporadisk faktisk privat bruk

Har skattyteren mer enn sporadisk adgang til privat bruk, utløses det fordelsbeskatning etter standardregelen selv om den faktiske bruken er sporadisk eller tilfeldig, jf. FSFIN § 5-13-2 (2). Om sporadisk adgang til privat bruk, se ovenfor.

### 5.3 Egen yrkesbil

For skattyter som disponerer egen yrkesbil må det legges til grunn at adgangen til bruk alltid er mer enn sporadisk. Det vil i praksis likevel måtte godtas at det unnlates tilbakeføring ved helt sporadisk faktisk bruk.

### 5.4 Vurdering av påstand om ikke-bruk privat

Hvorvidt bilen er brukt privat eller ikke, er et bevissspørsmål der ligningsmyndighetene etter en konkret vurdering skal legge til grunn hva de finner mest sannsynlig, jf. lignl. § 8-1. Ved vurderingen av sannsynligheten for at en bil er brukt privat, vil bl.a. følgende momenter være av betydning

- hvor bilen er parkert utenom arbeidstiden (hos arbeidstaker eller hos arbeidsgiver)
- antall førerkort i familien
- type og antall andre biler til disposisjon
- privatbil(e)s stand og kjørt distanse
- yrkesbilens stand og kjørt distanse vurdert opp mot den typen virksomhet hvor bilen brukes
- familiesammensetning
- privatboligens beliggenhet
- yrkesbilens egnethet til privatkjøring.

En riktig ført kjørebok som redegjør for den totalt utkjørte distanse i løpet av året, og som viser at all kjøring er yrkeskjøring, må tillegges stor vekt.

Derimot bør det ikke legges stor vekt på utsagn fra/avtale med f.eks. arbeidsgiver om at skattyteren ikke har tillatelse til å kjøre bilen privat, med mindre arbeidsgiveren har hatt tilfredsstillende kontroll med at den faktisk ikke er brukt privat.

Det er ikke avgjørende at skattyteren selv ikke har førerkort dersom bilen faktisk er brukt privat, f.eks. at skattyters nærstående har benyttet bilen. Det er heller ikke avgjørende at skattyteren har annen bil til disposisjon privat. Heller ikke kan det tillegges avgjørende vekt at det oppbevares verktøy eller lignende i bilen.

## 6 Fastsettingen av den private fordelten etter standardregelen

### 6.1 Generelt

Standardfordelen for privat bruk fastsettes ved

- først å fastslå beregningsgrunnlaget for standardfordelen og
- deretter multiplisere dette grunnlaget med de fastsatte prosentsetningene.

### 6.2 Beregningsgrunnlag

#### 6.2.1 Generelt

Beregningsgrunnlaget for standardtillegg for privat bruk av bil settes som hovedregel til

- 100 % av listepriis som ny hvis yrkeskjøringen i året er 40 000 km eller mindre, jf. sktl. § 5-13 (1)
- 75 % av listepriis som ny hvis yrkeskjøringen i året overstiger 40 000 km, jf. FSFIN § 5-13-5 (1) første punktum
- 50 % av listepriis for bil som utelukkende drives med elektrisk kraft (elbil) (ikke hybrid-bil) uavhengig av yrkeskjøringens lengde i året, jf. FSFIN § 5-13-5 (1) annet punktum

Nærmere om listepriis, se [pkt. 9](#).

Beregningsgrunnlagene ovenfor reduseres med 25 % hvis bilen er 3 år eller eldre per 1. januar i inntektsåret, dvs. registrert første gang i 2007 eller tidligere, jf. sktl. § 5-13 (1) tredje punktum og FSFIN § 5-13-5 (1) annet punktum.

Er bilen importert brukt fra utlandet, er det tidspunktet for førstegangsregistrering i utlandet som er avgjørende.

#### 6.2.2 Nærmere om 40 000-kilometersgrensen

Det er skattyterens samlede kjøring i yrket med den/de bilene som han fordelsbeskattes for, som skal legges til grunn for 40 000 km-grensen. Dette gjelder selv om skattyteren har brukt flere biler. Yrkeskjøringen for ektefeller skal ikke legges sammen.

Reduksjon av beregningsgrunnlaget til 75 % av listepriisen kan ikke foretas for år hvor yrkeskjøringen er kortere enn 40 000 km, uansett årsaken til den reduserte kjøringen. Redusert beregningsgrunnlag kan f.eks. ikke brukes et år yrkesbruken blir under 40 000 km fordi bilordningen starter/opphever.

Skattyteren må godtgjøre at yrkesbruken er over 40 000 km for hvert år, normalt ved korrekt ført kjørebok.

#### 6.2.3 Kombinasjon av høy årlig kjørelengde og bil eldre enn 3 år

For biler eldre enn 3 år per 1. januar i inntektsåret, dvs. registrert første gang i 2008 eller tidligere og som kjøres over 40 000 km i yrket i året, blir grunnlaget 56,25 % (75 % x 75 %) av listepriisen.

#### Eksempel

*En bil er førstegangsregistrert i 2008 (eldre enn 3 år) og hadde da en listepriis på kr 580 000. Bilen kjøres årlig over 40 000 km i yrket.*

*Tillegget for privat bruk etter hovedregelen beregnes da slik:*

*Beregningsgrunnlaget er 580 000 x 75 % (kjøres over 40 000 km i yrket i året) x 75 % (eldre enn 3 år), = kr 326 250.*

*Privat fordel i 2012 beregnes til*

*kr 81 180 (kr 270 600 x 30 %)*

*+ kr 11 130 (20 % av (kr 326 250 minus kr 270 600))*

*= kr 92 310*

#### 6.2.4 Elbil eldre enn 3 år

For elbiler eldre enn 3 år per 1. januar i inntektsåret, dvs. registrert første gang i 2008 eller tidligere, blir grunnlaget 37,5 % (50 % x 75 %) av listeprisen.

#### 6.2.5 Særlige tilfeller hvor listeprisen ikke tilsvarer bruksverdi privat

I særlige tilfeller hvor standardfordelen basert på listepriis ved førstegangsregistrering klart ikke står i forhold til fordelene ved den private bruken, kan fordelene fastsettes ved skjønn, jf FSVIN § 5-13-5 annet ledd.

Særregelen kan komme til anvendelse når listepriis ved bruk av standardregelen vil gi grunnlag for en for høy beregnet fordel. Det samme gjelder ved for lav beregnet fordel. Denne bestemmelsen skal bare brukes hvor avviket er betydelig.

Særregelen kan bl.a. være aktuell for bil registrert som lastebil med en vekt fra 3 500 kg inntil 7 500 kg og enkelte større eller spesialinnredede varevogner (for høy beregnet fordel basert på listepriis). Særregelen er også aktuell dersom det er foretatt svært omfattende ombygging eller restaurering av bilen som fører til at markedsverdien langt overstiger listepriis ved førstegangsregistrering (for lav beregnet fordel basert på listepriis). Videre kan særregelen tenkes anvendt for veteranbiler med en markedsverdi som langt overstiger listepriis ved førstegangsregistrering.

Forutsatt at vilkårene for å anvende særregelen er oppfylt ved at standardfordelen basert på listepriis blir for høy, og at firmabilordningen varer hele året, skal den skjønnsmessige fastsatte fordelene settes til minimum kr 48 000, se takseringsreglene § 1-2-15 (3).

### Forskuddssats for 2013

For inntektsåret 2013 er forskuddssatsen for bil hvor standardfordelen basert på listepriis blir for høy, fastsatt til kr 49 000 for hele året.

I de tilfellene hvor standardfordelen basert på listepriis ved førstegangsregistrering blir for lav (for eksempel ved svært omfattende ombygging eller restaurering), kan man ved fastsettingen av fordelene benytte en hjelpestørrelse i form av en korrigert listepriis som multipliseres med den/de relevante prosentsetningen(e) etter standardregelen, se takseringsreglene § 1-2-15 (4). Markedsverdi vil i disse tilfelle normalt kunne anvendes som korrigert listepriis.

### 6.3 Fastsetting av standardfordelen

Etter sktl. § 5-13 (1) skal inntektstillegget fastsettes til 30 % av bilens listepriis som ny inntil et beløp som fastsettes i forskrift, og til 20 % av overskytende listepriis. Innslagspunktet for trinn to (20 %) fastsettes i FSSKD § 5-13. For inntektsåret 2012 er dette fastsatt til kr 270 600. Beregningen blir da slik:

- Inntektstillegg for privat bruk av bil for hele 2012 settes for:
  - biler med beregningsgrunnlag til og med kr 270 600; til
    - 30 % av beregningsgrunnlaget, og
  - biler med et beregningsgrunnlag over kr 270 600; til
    - kr 81 180 (dvs. 30 % av kr 270 600) tillagt 20 % av beregningsgrunnlaget over kr 270 600.

Om beregningsgrunnlaget, se pkt. 6.2.

Standardregelen for fastsetting av fordelene brukes enten skattyter eier/leaser en regnskapsliget yrkesbil, er deltaker i deltakerliget selskap, eller får bilen stilt til disposisjon av arbeidsgiver.

### Nytt for 2013

For inntektsåret 2013 skal innslagspunktet for trinn to ved fordelsbeskatningen være kr 275 700.

#### 6.4 Brukshindring

Så lenge bilen er yrkesbil for brukeren eller er stilt til disposisjon fra arbeidsgiver, skal standardfordelen ikke avkortes på grunn av at skattyteren av individuelle grunner har vært forhindret fra å kjøre bil privat i løpet av året, f.eks. fordi han har vært syk, vært på ferie, vært på tjenestereise, har avtjent militærtjeneste eller fått inndratt førerkortet, jf. F.SFIN § 5-13-6 (3).

Brukshindring som knytter seg til forhold ved bilen, f.eks. ved service og reparasjon på verksted, skal heller ikke redusere standardfordelen, jf. F.SFIN § 5-13-6 (2).

#### 6.5 Skifte av bil i året

Skiftes den bilen som brukes privat i løpet av året med en bil med en annen listepris, skal standardfordelen beregnes etter listepris for hver av bilene ut fra hele kalendermånedene, jf. F.SFIN § 5-13-7 (2).

For den kalendermåned bilen skiftes, skal fordelene beregnes bare på grunnlag av listeprisen for en av bilene som om skattyteren har disponert denne bilen hele måneden. Dette gjelder

- ved bruk av arbeidsgivers bil; den bilen som disponeres på vanlig tidspunkt for siste trekkberegning i vedkommende måned eller
- i alle andre tilfeller; den av bilene med høyest listepris f.eks. når skattyter regnskapsføres for den bilen han bruker privat.

#### 6.6 Flere biler til disposisjon samtidig

Standardregelen om fastsetting av fordel for bruk av bil gjelder for hver bil som skattyteren har til privat disposisjon samtidig, såfremt han bruker disse bilene privat. Om vekselbruk av flere biler, se nedenfor.

#### 6.7 Flere bruker samme bil

Veksler flere skattytere på å disponere en bil til privat bruk, og de ikke har noen annen firmabilordning utenom dette, skal standardfordelen fordeles forholdsmessig på hver skattyter etter varigheten av den enkeltes disponering. Det kan da normalt ikke godtas at bilen har stått udisponert av alle brukere samtidig.

#### 6.8 Bil til disposisjon en del av året

Har skattyteren bare hatt bil til disposisjon til privat bruk en del av året, skal fordelsbeskatningen gjennomføres for det antall hele og påbegynte kalendermånedene (beregnet etter toldvdeler) som bilen har vært til disposisjon, jf. F.SFIN § 5-13-6 (1).

Om brukshindring i tidsrom hvor skattyteren disponerer en yrkesbil/har bil stilt til disposisjon av arbeidsgiver, se [pkt. 6.4](#).

Er det eieren som bruker bilen privat, vil forholdsmessig beskatning f.eks. være aktuelt dersom bilen blir yrkesbil eller opphører å være yrkesbil i løpet av inntektsåret.

Er bilen stilt til disposisjon for andre enn eieren, vil slik forholdsmessig fordelsbeskatning f.eks. være aktuelt dersom bilordning er innført i løpet av inntektsåret. Videre kan det forekomme at bilordningen opphører f.eks. fordi skattyteren slutter hos vedkommende arbeidsgiver.

#### 6.9 Vekselbruk av flere biler

Kan det på grunn av stadig vekselbruk av arbeidsgivers bilpark ikke fastslås noe bestemt tidsrom for den ansattes private bruk av den enkelte bil, beregnes standardfordelen ut fra gjennomsnittet av beregningsgrunnlagene for de bilene som den ansatte har tilgang til. I praksis må arbeidsgiveren ta stilling til dette ved trekkberegningen for hver lønnsperiode.

#### 6.10 Betaling for privat bruk

Verdien av fordelene ved privat bruk av bil skal ikke reduseres om brukeren helt eller delvis dekker kostnadene som påløper ved bilholdet, jf. sktl. § 5-13 (1) tredje punktum. Dette gjelder for eksempel ved at han

- betaler eieren/leaseren av bilen for den private bruken

- 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.

Verdien av fordelene skal ikke reduseres i tilfeller hvor arbeidsgiveren leier (leaser) en bil og fremleier denne til brukeren, og brukeren dekker alle kostnader som påløper ved bilholdet, herunder arbeidsgiverens kostnader til leie (leasing) av bilen, se FIN 4. november 1998 i Utv. 99/208 og URD av 16. desember 1998 (Nedre Romerike herredsrett) i Utv. 1999/120 (Retten la imidlertid til grunn at mottatt bilgodtgjørelse etter statlig regulativ ikke skulle skattlegges da brukeren i realiteten dekket alle kostnadene ved bilholdet).

### 6.11 Bil eid i sameie med arbeidsgiver

Er bilen eid i et reelt sameie mellom arbeidsgiver og arbeidstaker, og den brukes av arbeidstaker privat, skal fordelene ved privat bruk beregnes med utgangspunkt i standardregelen. Den forholdsmessige andel som faller på arbeidsgivers eierandel skal tillegges arbeidstakeren som inntekt, se FIN 8. mars 1991 i Utv. 1991/238. Forutsetningen er at de totale kostnadene vedrørende bilen er utredet av eierne i forhold til eierandelene.

## 7 Begrensning av fordelene for personer som regnskapslignes for bil

Skattytere som regnskapslignes for yrkesbil skal i utgangspunktet beregne fordel ved privat bruk av yrkesbilen etter standardregelen, se ovenfor. Den beregnede fordelene tillegges inntekten (tilbakeføring). Tillegget/tilbakeføringen for den private bruken av bilen kan imidlertid ikke settes høyere enn 75 % av de samlede kostnadene ved bilholdet, jf. sktl. § 6-12 (2).

I samlede kostnader ved bilholdet inngår

- faktiske driftskostnader, f.eks. årsavgift, drivstoff, forsikring, verkstedkostnader mv. tillagt
- verdiforringelse, eventuelt leasingleie, se nedenfor.

Eier skattyteren bilen selv, fastsettes verdiforringelsen ved denne beregningen ut fra 17 % årlige saldoavskrivninger fra og med det inntektsåret bilen ble registrert første gang, se sktl. § 6-12 (2) annet punktum. Det opprinnelige saldogrunnlaget er bilens listepriis på tidspunktet for førstegangsregistrering.

Dette gjelder også biler førstegangsregistrert før 1. januar 2005, uavhengig av om bilen er ervervet før eller etter denne datoen, jf. overgangsregel til sktl. § 6-12 (endningslov 10. desember 2004 nr 77).

Faktiske fradragførte saldoavskrivninger er ikke relevante i denne sammenheng.

Leaser/leier skattyteren bilen, skal leien regnes med i de samlede kostnadene i stedet for tillegget for verdiforringelse.

### Eksempel

*Fordelen som skal tilbakeføres for privat bruk etter standardregelen, er beregnet til kr 75 000. De samlede bilkostnadene er kr 80 000 inklusiv leasingleie/verdiforringelse. Maksimal fordel for privat bruk er 75 % av de samlede kostnadene, dvs. kr 60 000 (80 000 x 75 %). Siden den beregnede fordelene for privat bruk etter standardregelen er større enn 75 % av de samlede kostnadene, reduseres tilbakeføringen til 75 % av kostnadene, dvs. kr 60 000.*

Har skattyter eid eller leid/leaset yrkesbil i flere måneder enn antall måneder han etter reglene skal gis tillegg for privatkjøring, avkortes samlede kostnader forholdsmessig etter antall dager, jf. FSFIN § 6-12-1 (1) bokstav d. Dette vil være spesielt aktuelt hvis en annen person, f.eks. en ansatt, har disponert og blitt fordelsbeskattet for bilen i løpet av året.

Dersom skattyter anskaffer, realiserer eller lar seg uttaksbeskatte for yrkesbil i inntektsåret, skal alle de faktiske kostnadene i den perioden bilen regnskapslignes inngå i de samlede kostnadene, herunder eventuell leasingleie. Eventuell beregnet verdiforringelse (beregnet saldoavskrivning på 17 %), avkortes forholdsmessig etter antall dager (365-deler).

**Eksempel**

Skattyter anskaffer en bruktbil 1. april i år 2. Bilens listepriis som ny ved førstegangsregistrering 1. juli år 1 var kr 300 000.

Verdiforringelse:

Beregningsgrunnlaget for verdiforringelse i år 2 = kr 300 000 – 17 % = kr 249 000

Verdiforringelse hele år 2 = kr 249 000 x 17 % = kr 42 330

Verdiforringelse fra 1. april til 31. des. år 2 = kr 42 330 x 275/365 = kr 31 892

Utgjør løpende driftsutgifter fra 1. april til 31. desember kr 40 000, vil maksimal tilbakeføring for privat fordel i år 2 etter 75 %-regelen bli:

Samlede kostnader år 2 = kr 31 892 + kr 40 000 = kr 71 892

Maksimal privat fordel år 2 = kr 71 892 x 75 % = kr 53 919

Beregningsgrunnlaget for verdiforringelse i år 3:

kr 249 000 – kr 42 330 = kr 206 670

## 8 Fastsetting av privat fordel hvor bruken ikke omfattes av standardregelen

### 8.1 Biler som er unntatt fra standardregelen

For biler som etter FSFIN § 5-13-1 (2), ikke faller inn under standardregelen, for eksempel lastebiler over 7 500 kg eller busser med mer enn 15 passasjerplasser, fastsettes fordelene på grunnlag av faktisk bruk, se FSFIN § 5-13-1 (3). For slike biler fastsettes fordelene etter en kilometersats på kr 3,25 for faktisk privatkjøring, jf. takseringsreglene § 1-2-15 siste ledd. Denne satsen brukes både for arbeidsreiser og for annen privatkjøring med unntak av arbeidsreiser og besøksreiser som overstiger 4 000 kilometer. Overstiger arbeidsreisene/besøksreisene 4 000 kilometer til sammen i året, brukes en sats på kr 1,50 for overskytende antall kilometer med slik kjøring.

### Nytt for 2013

For biler som ikke faller inn under standardregelen, jf. FSFIN § 5-13-1 (2), er forskuddsatsen for inntektsåret 2013 satt til kr 3,30 per kilometer. Satsen for arbeidsreiser/besøksreiser som overstiger 4 000 kilometer i året er fastsatt til kr 1,50 per kilometer.

### 8.2 Personer som ikke inngår i personkretsen standardregelen gjelder for

Det forekommer at andre skattytere enn arbeidstakere får stilt bil til disposisjon på en slik måte at bilbruken må anses som en skattepliktig fordel. Dette vil f.eks. gjelde en aksjonær som ikke utfører arbeid for aksjeselskapet, hvor eventuell fordel ved bruk av aksjeselskapets bil vil kunne anses som utbytte. Videre kan det gjelde pensjonister som får benytte tidligere arbeidsgivers bil etter at arbeidsforholdet er opphørt. Det skal da foretas en individuell verdsetting i samsvar med sktl. § 5-3 («omsetningsverdi») basert på faktisk privat bruk. I disse tilfellene kan de standardiserte reglene anvendes så langt de passer.

Under forutsetning av at bilen brukes hele året, kan fordelene beregnes ved å ta utgangspunkt i bilens listepriis og multiplisere denne med prosentatsene i henhold til standardregelen, se pkt. 6.3. Resultatet divideres med en gjennomsnittlig normalkjørelengde på 15 000 km, jf. St.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 2.3.4 tabell 2.3 note 2. Det fremkommer da en fordel per kilometer som skal multipliseres med det faktiske antall kilometer bilen er benyttet til privat bruk i løpet av inntektsåret. Denne beregningsmetoden kan benyttes med mindre en annen metode gir bedre uttrykk for «omsetningsverdi», jf. sktl. § 5-3.

## 9 Listepriis

### 9.1 Generelt

Bilens listepriis som ny settes til hovedimportørens listepriis for vedkommende bilmodell inkl. merverdiavgift og vrakpant, ekskl. frakt- og registreringsomkostninger, levert importsted på tidspunktet for førstegangsregistrering hos Statens vegvesens trafikkstasjon. Om tilleggsutstyr, se nedenfor. Listepriisen som skal brukes som grunnlag for fastsetting av standardfordelen, påvirkes ikke av at bilens kostpris er lavere enn listepriisen,



f.eks. fordi det er gitt rabatter eller er gitt refusjon av avgifter ved kjøp av bil til bruk som drosje. Listepriisen påvirkes heller ikke av at bilprisene senere har gått ned, f.eks. som følge av avgiftsreduksjoner. Om de særlige reglene når listepriis ved førstegangsregistrering ikke står i forhold til fordel ved den private bruken, se [pkt. 6.2.5](#).

Dersom en bilmodell selges til en særskilt pris («kampanjepriis» e.l.) vil denne prisen bare kunne brukes som listepriis dersom prisen er lagt til grunn som listepriis av Opplysningsrådet for Veitrafikken på tidspunktet for førstegangsregistrering.

Reglene om listepriis ved førstegangsregistrering, gjelder også om bilen er kjøpt brukt. Er bilen kjøpt brukt fra utlandet, brukes listepriisen som ny i Norge på tidspunktet for førstegangsregistrering i utlandet.

Har skattyter selv importert bilen som ny fra utlandet, skal listepriisen i Norge for samme bilmodell brukes.

For bilmodeller som ikke har listepriis i Norge, må det skjønnsmessig fastsettes en pris med utgangspunkt i pris for tilsvarende bilmodell i Norge.

Reglene om listepriis 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 listepriis som ny i oppholdslandet. Flytter skattyter til Norge og tar med seg bilen, skal listepriis som ny i Norge på tidspunktet for førstegangsregistrering i utlandet brukes.

Kan skattyteren ikke dokumentere opprinnelig listepriis som ny, må den fastsettes ved skjønn.

Omregistreres en varebil til personbil, skal en bruke listepriis for tilsvarende personbil den gangen bilen ble registrert første gang. Er ikke denne listepriisen kjent, må det gjøres et tillegg for det som normalt utgjør differansen i listepriis mellom varebil og personbil for tilsvarende biltyper på tidspunktet for førstegangsregistrering.

Listepriisen skal ikke reduseres selv om bilen er utstyrt med reklame.

Det tas ikke hensyn til om skattyteren ville ha valgt en rimeligere bil om han skulle bekoste privat bilhold selv. Når en dyrere firmabil faktisk disponeres og brukes privat, må skattleggingen uten videre bygge på det. Dette gjelder for eksempel eksklusive biler som disponeres av bilselgere.

## 9.2 Tilleggsutstyr

Bilens listepriis ved førstegangsregistrering tillegges hovedimportørs listepriis for ekstra-utstyr ved beregning av standardfordelen. Har ikke hovedimportør listepriis for ekstra-utstyret, typisk ekstra-utstyr som ikke direkte knyttes til en bilmodell og som ikke er fabrikk-montert, benyttes faktisk anskaffelsespris.

Ekstra-utstyr skal medregnes, herunder vinterhjul, radio/musikkanlegg, navigasjonsutstyr, lasteholdere, skiboks, tilhengerfeste, fastmontert utstyr til mobiltelefon mv.

For biler med spesialinnredning/ekstra-utstyr som utelukkende har verdi for yrkesbruken, skal (liste-) prisen for dette utstyret holdes utenom ved valg av fordelssats. Som slikt ekstra-utstyr regnes f.eks. alarm i arbeidsgivers bil.

Blir det på et senere tidspunkt kjøpt ekstra-utstyr til bilen som ville påvirket listepriis om utstyret hadde blitt kjøpt samtidig med bilen, skal slikt utstyr tillegges bilens listepriis og dermed inngå i grunnlaget for beregning av standardfordelen fra og med den måneden ekstra-utstyret ble anskaffet.

## 10 Hva tillegget for fordel ved privat bruk av bil omfatter

### 10.1 Generelt

Beløpet som framkommer etter standardregelen (prosentberegningen) ovenfor, omfatter all privat bruk av bilen. Det fastsettes således ikke særskilt tillegg for arbeids- og besøksreiser. Skattyter har likevel rett til avstandsfradrag for arbeidsreiser og besøksreiser etter de vanlige reglene selv om han benytter bilen til slike reiser, se emnene «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)» og «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)». Dette gjelder selv om avstandsfradraget overstiger tillegget for privat bruk.

## 10.2 Trafikkbøter mv.

Dersom arbeidsgiver dekker ikke-fradragsberettigede trafikkbøter mv., inngår dette ikke i fordelsberegningen, men skal behandles som lønn til den ansatte. Om fradragsrett for trafikkbøter mv., se emnet «Bot, gebyr mv.».

## 10.3 Kostnader pådratt under privatkjøring

### 10.3.1 Generelt

Tillegget for privat bruk av bil omfatter alle bilkostnader pådratt i forbindelse med privatkjøring. Dette gjelder for eksempel kostnader til drivstoff, til reparasjoner, assistanse ved havari etc. Det har ingen betydning om det er skattyter selv, hans ektefelle, barn eller andre som har pådratt kostnaden.

### 10.3.2 Kostnader til ferge, bompenger, piggdekkavgift, parkeringsavgift mv.

Kostnader som ikke anses som bilkostnader, f.eks. kostnader til ferge, bompenger, piggdekkavgift og parkeringsavgift, går ikke inn i tillegget. Dekker arbeidsgiveren slike kostnader i forbindelse med den private bruken, herunder ved kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), behandles kostnadsdekningen som ordinær lønn. Dette gjelder også når kostnaden dekkes ved klippekort. Det samme gjelder abonnement/måneds kort/årskort o.l. såfremt dette er kjøpt/tegnet hovedsakelig av hensyn til den private bruken. Er abonnementet/kortet hovedsakelig anskaffet til yrkesbruk, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

## 11 Opplysningsplikt og innberetning

### 11.1 Eiers private bruk

For skattytere som eier/leaser yrkesbil, skal fordelten ved den private bruken beregnet etter standardregelen, eventuelt begrenset etter begrensingsregelen, være tatt med i selvangivelsen, eventuelt næringsopp-gaven.

### 11.2 Bil stilt til disposisjon av arbeidsgiver

Fordel ved fri bil etter standardregelen er i arbeidsforhold trekk- og arbeidsgiveravgifts-pliktig. Arbeidsgiver beregner selv fordelten og innberetter denne på lønns- og trekkopp-gaven under kode 118-A. Bilens listepris ved førstegangsregistrering med tillegg for ekstrautstyr inklusive avgifter og bilens registreringsnummer, skal være oppgitt sammen med opplysninger om i hvilket tidsrom arbeidstakeren har disponert fri bil.

### 11.3 Bil stilt til disposisjon av andre enn arbeidsgiver

Det forekommer at andre skattytere enn arbeidstakere får stilt bil til disposisjon på en slik måte at bilbruken må anses som en skattepliktig fordel. Dette vil f.eks. gjelde en aksjonær som ikke utfører arbeid for aksjeselskapet hvor eventuell fordel ved bruk av aksjeselskapets bil vil kunne beskattes som utbytte.

Om fastsettingen, se pkt. 8.2. Fordelten beregnes av skattyteren og tas med i selvangivelsen.

### 11.4 Deltakerlignet selskap

Om fremgangsmåten når bilen eies av et deltakerlignet selskap og brukes av en deltaker, se pkt. 2.4 og emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

## 12 Fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser

Fordelten for privat bruk beregnet etter standardregelen omfatter all privatkjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), og/eller besøksreiser til hjemmet. Skattyter har derfor krav på avstandsfradrag for reise mellom hjem og arbeidssted/besøksreiser til hjemmet etter de alminnelige reglene, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)» og emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

## 13 Garasje

Om ligning av garasje tilhørende bruker av bil, se emnet «Bolig – garasje».

# Bil – realisasjon/uttak

– Sktl. § 5-2, § 9-3 (1) bokstav a og § 14-44 (1), (2) og (5).

## 1 Realisasjon av bil

### 1.1 Yrkesbil

Realiseres en bil

- som er yrkesbil og
- hvor ligningen er foretatt med utgangspunkt i bilregnskap, skal skattyter inntektsføre vederlaget/erstatning ved realisasjon, eventuelt skrive ned beløpet på saldo, se nærmere emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo». Om hva som regnes som realisasjon, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

Er bilen ikke regnskapslignet, men f.eks. lignet etter reglene om forenklet overskuddsberegning av mottatt bilgodtgjørelse, tas ingen del av vederlaget, gevinst eller tap, i betraktning ved inntektsligningen.

### 1.2 Privatbil

For bil som er brukt privat og ikke er yrkesbil, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader», tas ingen del av vederlaget, gevinst eller tap, i betraktning ved inntektsligningen. Dette gjelder selv om skattyteren har fått fradrag for kostnader vedrørende bruk av bilen til yrkeskjøring, når fradraget er gitt etter reglene for privatbil brukt noe i yrket (fradrag etter kilometer-sats).

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 emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

## 3 Overgang fra regnskapsligning til forenklet overskuddsberegning av bilgodtgjørelse

Ønsker skattyteren for samme bil å gå over fra regnskapsligning til forenklet overskuddsberegning av bilgodtgjørelse, eventuelt med skattefritt overskudd, er forutsetningen at skattyteren godtar at reglene om uttak brukes tilsvarende ved overgangen. Det gis ikke tapsfradrag i slike tilfeller fordi bilen ikke er realisert (tapet er ikke endelig konstatert).

# Bindende forhåndsuttalelser

- Lignl. kap. 3A.
- Mval. kap. 17.
- Ftrl. § 24-3 (5).
- Forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker (lignl. og mval.) (nedenfor kalt forskriften).

## 1 Generelt

Skattedirektoratet og skattekontorene kan gi bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker. Formålet med ordningen er å gi skattyter større forutsigbarhet i forhold til framtidige disposisjoner. Ordningen skal være et supplement til skatteetatens alminnelige veiledningsplikt. Ordningen med bindende forhåndsuttalelse omfatter saker om inntekts- og formuesskatt, trygdeavgift, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift.

Forhåndsuttalelsen er bindende for alle instanser innen skatteforvaltningen. Dette gjelder likevel bare dersom den anmodningen gjelder ønsker det, og vedkommende etter at disposisjonen er gjennomført gir skriftlig melding om dette til skattekontoret. Hvis slik

melding ikke er gitt innen selvangivelsesfristen, vil retten til å benytte uttalelsen i utgangspunktet falle bort, jf. forskriften § 13 (2) annet punktum. Gir skattyter ikke noen slik direkte melding innen selvangivelsesfristen, men i selvangivelsen med eventuelle vedlegg for øvrig forholder seg som om han legger uttalelsen til grunn, bør skattyter i forbindelse med ligningsbehandlingen likevel kunne gis mulighet til å bekrefte at han påberoper seg uttalelsen. Også om skattyter påberoper seg den bindende forhåndsuttalelsen senere, kan skattekontoret beslutte å legge uttalelsen til grunn, jf. forskriften § 13 (3) siste punktum.

Skattyter som ikke ønsker at en bindende forhåndsuttalelse skal legges til grunn, kan unnlate å påberope seg uttalelsen. Gjennomføres transaksjonen, men skattyter påberoper seg en annen rettsanvendelse, må han gi tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene i et slikt tilfelle kan foreta en ny rettslig vurdering.

Senere instanser i skatte- og avgiftsforvaltningen er også bundet av forhåndsuttalelsen, når førsteinstansen var det. Dette gjelder likevel ikke dersom skattyteren erklærer overfor instansen at forhåndsuttalelsen ikke ønskes lagt til grunn. En slik erklæring kan ikke trekkes tilbake.

Bindende forhåndsuttalelser er ikke juridisk bindende for skatteetaten i forhold til andre skattytere enn de(n) som har anmodet om uttalelsen. Ut fra prinsippet om likebehandling vil en slik forhåndsuttalelse likevel være retningsgivende for etaten ved behandling av like saker.

Forhåndsuttalelser er bare bindende dersom den disposisjonen uttalelsen gjelder for er i samsvar med den disposisjon som faktisk er gjennomført. I meldingen til skattekontoret skal skattyter sannsynliggjøre at disposisjonen er identisk med den disposisjonen forhåndsuttalelsen gjelder. Skattyter må derfor gi opplysninger om det har vært endringer i det faktum som er lagt til grunn, og hvordan disposisjonen rent faktisk er gjennomført.

Forhåndsuttalelsen har bare bindende virkning for disposisjoner som er besluttet og iverksatt innen tre år etter utgangen av det året uttalelsen ble gitt. Dersom det gjennomføres regelendringer som endrer rettstilstanden, går disse reglene foran det som er bestemt i uttalelsen. Den bindende virkningen av forhåndsuttalelser opphører uansett fem år etter utgangen av det året som uttalelsen ble avgitt.

#### Eksempel på virkningen av fristene på tre og fem år

*I år 1 gir skatteetaten en uttalelse om at en institusjon som skal stiftes vil falle inn under reglene om begrensning av skatteplikt etter sktl. § 2-32. For at uttalelsen skal være bindende må institusjonen være stiftet innen utgangen av år 4 (innen 3 år etter utgangen av det året uttalelsen er gitt). I forhold til den løpende vurdering av skatteplikt for institusjonen, vil skatteetaten være bundet av sin uttalelse til utgangen av år 6 (5 år etter utgangen av det året uttalelsen er gitt).*

Uttalelsen kan ikke påklages, og den kan heller ikke bringes inn for domstolene, jf. lignl. § 3A-3 nr. 2. Den instansen som har avgitt en bindende forhåndsuttalelse har imidlertid en omgjøringsadgang hvis dette ikke er til skade for den uttalelsen gjelder for. Ligningen av skattyter hvor bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn, kan derimot påklages på vanlig måte eller bringes inn for domstolene etter de ellers gjeldende bestemmelser, jf. lignl. § 3A-3 nr. 3.

Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) gjelder så langt den passer for behandling av anmodning om bindende forhåndsuttalelse, med unntak av lovens kap. V om klage og omgjøring, jf. forskriften § 1 (2).

## **2 Hva en bindende forhåndsuttalelse kan omhandle**

Anmodningen om bindende forhåndsuttalelse kan bare gjelde den skatte- eller avgiftspliktiges egne skatte- eller avgiftsforhold.

Anmodningen må angå norske skatte- eller avgiftsforhold. Ordningen omfatter ikke forhold som skal avgjøres etter sktl. § 2-1, § 2-3, § 2-34, § 2-37 og § 2-38 (1), samt hvorvidt et selskap skal anses hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-2 (1), jf. forskriften § 5 (4). Det kan f.eks. ikke gis uttalelse om en person er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett eller om det etableres fast driftssted.

Anmodningen kan også angå skatte- eller avgiftsforhold med tilknytning til Svalbard, unntatt forhold som skal avgjøres etter kap. 2 i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard, jf. forskriften § 5 (4).

Anmodningen kan ikke angå forhold som skal avgjøres etter skatteavtale som Norge har inngått med en fremmed stat, jf. forskriften § 5 (4).

Bare framtidige planlagte disposisjoner kan tas opp i en anmodning. Den bindende forhåndsuttalelsen må foreligge før igangsetting av disposisjonen, jf. forskriften § 5 (5) første punktum.

Forutsetningen for å avgi bindende forhåndsuttalelse er at det er av vesentlig betydning for skattyter å få klarlagt virkningene av en planlagt disposisjon eller spørsmålet er av allmenn interesse, se lignl. § 3A-1 nr. 1.

Spørsmål vedrørende verdsetting, bevisbedømmelse og skjønnsutøvelse omfattes ikke av ordningen, jf. forskriften § 5 (5) siste punktum.

### 3 Hvem som avgir bindende forhåndsuttalelse

Anmodning om bindende forhåndsuttalelse i saker om inntekts- og formuesskatt, trygdeavgift, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift skal som hovedregel avgis av skattekontoret.

Anmodninger som er felles for flere skattytere hjemmehørende ved forskjellige skattekontor (regioner), skal sendes til Skattedirektoratet, jf. forskriften § 4 (2).

Gjelder anmodningen kompliserte spørsmål, spørsmål av allmenn interesse eller spørsmål av prinsipiell betydning, skal uttalelsen normalt avgis av Skattedirektoratet, jf. forskriften § 2 (3). Skattekontoret må derfor vurdere hvor anmodningen skal behandles. Saker som skal behandles av Skattedirektoratet må umiddelbart oversendes dit.

### 4 Hvem som kan fremsette anmodning om bindende forhåndsuttalelse

Anmodning om forhåndsuttalelse kan fremsettes av enhver som er skatte- eller avgiftspliktig. Disse kan be om bindende forhåndsuttalelser vedrørende skattemessige konsekvenser av planlagte, framtidige disposisjoner.

Anmodningen kan være felles for flere saksforhold og/eller flere skatte- eller avgiftspliktige (fellesanmodning), jf. forskriften § 3 (1).

Deltakerlignet selskap og boligselskap som nevnt i sktl. § 7-3, kan sende anmodning som gjelder fastsetting av formue og/eller inntekt for deltakerne/andelseierne. Det samme gjelder for sameiere i seksjonert eiendom etter lov 23. mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner, jf. forskriften § 3 (2).

Anmodningen kan fremsettes gjennom fullmektig. Det må da fremgå av anmodningen hvem den fremsettes på vegne av, jf. forskriften § 3 (3). Aksjeselskap må f.eks. ha fullmakt for å sende anmodning på vegne av en aksjonær.

### 5 Hvor skal anmodning om bindende forhåndsuttalelse sendes

Anmodning om bindende forhåndsuttalelse i saker om inntekts- og formuesskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og trygdeavgift, sendes skattekontoret, jf. forskriften § 4 (1).

Anmodninger som gjelder flere saksforhold og/eller flere skattytere (fellesanmodninger etter forskriftens § 3) sendes Skattedirektoratet (Postboks 9200 Grønland, 0134 Oslo) dersom anmodningen omfatter skattytere som lignes ved forskjellige skattekontor, jf. forskriften § 4 (2).

### 6 Anmodningens form og innhold

Anmodningen om bindende forhåndsuttalelse skal være skriftlig og skal fremmes atskilt fra andre henvendelser fra skattyter, jf. forskriften § 5 (1).

Anmodningen skal inneholde

- navn, adresse og organisasjonsnummer/personnummer for den saken gjelder
- en beskrivelse av den planlagte, fremtidige disposisjonen med angivelse av sannsynlig tidspunkt for gjennomføring, samt relevant faktum
- en redegjørelse for de rettsspørsmål anmodningen reiser, herunder hvilken konklusjon den skattepliktige anser som riktig

- en klar redegjørelse for spørsmålets betydning for den som vil kunne påberope seg uttalelsen som bindende
- en redegjørelse for utenlandske rettsregler dersom disse er av betydning for rettsforholdet.

## 7 Gebyr

Det skal betales gebyr for hver anmodning om bindende forhåndsuttalelse, jf. forskriften § 8. Gebyret for bindende forhåndsuttalelser er knyttet opp til størrelsen på rettsgebyret på følgende måte

- et halvt rettsgebyr for anmodning som gjelder lønnstakere, pensjonister og deres bo. Det samme gjelder for næringsdrivende når anmodningen ikke vedrører virksomheten
- for andre fysiske personer enn nevnt ovenfor, dennes bo og enkeltpersonforetak, samt ikke-regnskapspliktig juridisk person: To ganger rettsgebyret
- for små foretak etter regnskapsloven: Åtte ganger rettsgebyret
- øvrige foretak: Femten ganger rettsgebyret.

Om rettsgebyr, se lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr. Opplysninger om størrelsen på rettsgebyret finnes på [skatteetaten.no/rettsgebyr](http://skatteetaten.no/rettsgebyr).

En fellesanmodning som angår flere skisserte, fremtidige enkeltdisposisjoner, regnes som like mange gebyrpliktige anmodninger, med mindre disposisjonene har så sterk indre saklig og tidsmessig sammenheng at de anses som en samlet hoveddisposisjon.

En fellesanmodning om bindende forhåndsuttalelse for flere skattepliktige regnes også som like mange gebyrpliktige anmodninger, med mindre fellesanmodningen fremsettes av et selskap som nevnt i sktl. § 10-40, et boligselskap som nevnt i sktl. § 7-3, eller et eierseksjonssameie. En fellesanmodning fra et ektepar eller registrerte partnere regnes som én gebyrpliktig anmodning. En fellesanmodning fra et samboerpar, herunder meldepliktige samboere, regnes som to gebyrpliktige anmodninger.

Gebyr skal betales uoppfordret og samtidig som anmodningen blir sendt skatteetaten. For at behandlingen av en sak skal kunne starte så raskt som mulig, bør det sammen med anmodningen sendes en bekreftelse på at gebyret er betalt. For innbetaling av gebyr, se [skatteetaten.no/bfu/gebyr](http://skatteetaten.no/bfu/gebyr).

## 8 Skatteetatens behandling av anmodningen

Skal en anmodning behandles av en annen myndighet enn den som har mottatt den, jf. forskriften § 2 (2), skal anmodningen oversendes til rette myndighet umiddelbart. Avsender skal samtidig gjøres kjent med oversendelsen.

Forhåndsuttalelsen skal avgis så raskt som mulig og normalt innen tre måneder fra saken er fullstendig opplyst. For uttalelse som avgis av skattekontoret, er fristen fire uker. Se forskriften § 10. Dette betyr at de som ønsker en slik forhåndsuttalelse må være ute i god tid før den planlagte disposisjonen skal gjennomføres.

Skatteetaten skal avvise saken bl.a. hvis gebyr ikke er betalt, eller hvis en uttalelse antas verken å ha vesentlig betydning for den som spør eller å ha allmenn interesse. Videre kan skatteetaten avvise blant annet 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. Se forskriften § 7.

## 9 Klage og domstolprøving

Skattedirektoratets eller skattekontorets vedtak om ikke å avgi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages, jf. lignl. § 3A-3 nr. 1 og mval. § 17-3 (1).

En bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages eller prøves i egen sak for domstol, jf. lignl. § 3A-3 nr. 2 og mval. § 17-3 (2).

Ligning/avgjørelse hvor bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn kan påklages, eller bringes inn for domstol på vanlig måte, jf. lignl. § 3A-3 nr. 3 og mval. § 17-3 (3).

## 10 Oversendelse/publisering av uttalelsene

Uttalelsen sendes innsender (skattyter eller fullmektig).

Uttalelse gitt av SKD oversendes vedkommende skattekontor og Finansdepartementet til orientering.

Forhåndsuttalelser fra SKD som kan anonymiseres, blir normalt lagt ut på skatteetten.no/bfu.

Det vil bare unntaksvis være aktuelt å publisere bindende forhåndsuttalelser avgitt av skattekontorene. Skattekontorene skal oversende til SKD de uttalelsene det kan være aktuelt å publisere.

# Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne

- Sktl. § 4-10, § 7-1 (1) bokstav b, § 7-2, § 7-3 og § 10-1 (2).
- FFSFIN § 7-3.
- FSSKD § 7-3 og § 7-11.
- Forskrift 30. oktober 1992 nr. 773 om Levering av ligningsoppgaver fra boligselskap (lignl. og sktl.).

## 1 Hva behandles i dette emnet

I dette emnet behandles i utgangspunktet selskaper som er boligselskap etter definisjonen i sktl. § 7-3 (2), samt andelshavere i slike selskaper.

Boligselskapene etter sktl. § 7-3 (2) er

- selskaper som har som hovedformål å gi andelshaverne bolig og/eller fritidsbolig i hus eid av selskapet

under forutsetning av at selskapet har en av følgende ansvarsformer, enten

- begrenset ansvar, eller
- delt ansvar

Begrenset ansvar (BA) innebærer at ingen av eierne av, eller deltakerne i, selskapet har ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser, udelt eller for deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser. Dette vil omfatte bl.a. aksjeselskap og borettslag.

Delt ansvar innebærer at eierne av/deltakerne i selskapet har ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser for deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser. Dette vil være deltakerlignede selskaper med delt ansvar (DA). Deltagerlignede selskaper hvor deltakerne har fullt personlig ansvar (ANS) og kommandittselskaper (KS) kan ikke være boligselskaper etter definisjonen i sktl. § 7-3 (2).

Boligselskap etter sktl. § 7-3 (2) er altså ikke begrenset til borettslag og boligaksjeselskap.

Med andelshavere menes de som er eiere av andel i boligselskapet. Dette omfatter aksjonærer i boligselskap som er aksjeselskap, og deltakere i boligselskap som er et selskap med delt ansvar (DA). Nedenfor er fellesbetegnelsen andelshavere benyttet.

Bolig- og fritidsbygg som ikke i sin helhet er eid av et selskap, men hvor sameiere er direkte eier av sin andel av bygningen, er ikke behandlet her. Om ligningen av sameierne, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

Om ligning av boligbyggelag, se emnet «Samvirkeforetak», pkt. 2.2.

Om ligningen av tidsparter i fritidsboliger, se emnet «Bolig – tidsparter (time-share)».

## 2 Generelt om ligningsmåten for boligselskaper og for andelshaverne

### 2.1 Selskaper som omfattes av særreglene i sktl. § 7-3

Boligselskap og andelshaverne skal lignedes etter særreglene i sktl. § 7-3 når boligselskapet fyller visse vilkår som fremgår av sktl. § 7-3 (3) og (4), se pkt. 3. Selskapet skal da ikke lignedes som eget skattesubjekt, selv om det er et selskap med begrenset ansvar, f.eks. et boligaksjeselskap, se sktl. § 7-3 (1). Både formue og inntekt skal i stedet fastsettes og beskattes fullt ut hos andelshaverne.

Selv om boligselskapet ikke lignes som eget skattesubjekt, vil selskapet som sådant være privatrettslig eier av boligene, fritidsboligene og eventuelle andre formuesposter.

## 2.2 Selskaper som faller utenfor særreglene i sktl. § 7-3

For selskaper som ikke omfattes av særreglene i sktl. § 7-3 gjelder skattelovens alminnelige regler. Andelshaverne formueslignes i slike tilfeller etter reglene om formuesbeskatning av aksjer eller andeler i deltakerlignede selskaper, se emnet «Aksjer – formue» og emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 3.2. Som et utgangspunkt skal også andelshaverne inntektslignes etter skattelovens alminnelige regler.

Andelseiere i selskaper som anses som boligselskaper, jf. sktl. § 7-3 (2), men hvor vilkårene i sktl. § 7-3 (3) og (4) ikke er oppfylt, faller likevel inn under reglene om skattefritak for egen bruk, jf. sktl. § 7-1 (1) bokstav b og reglene om skattefritak ved realisasjon av bolig- og fritidseiendom, se sktl. § 9-3 (2).

Hvis selskapet ikke anses som boligselskap, vil helt eller delvis fri bruk være skattepliktig som lønn, aksjeutbytte, arbeidsgodtgjørelse, utdeling fra deltakerlignet selskap eller som vederlagsfri bruk etter sktl. § 5-20 (3).

## 3 Hvilke boligselskaper omfattes av særreglene i sktl. § 7-3

### 3.1 Hovedregel

Andelshaverne i boligselskap der selskapet omfattes av sktl. § 7-3 (2), skal lignes etter særreglene i sktl. § 7-3 når minst ett av de tre vilkårene nedenfor er oppfylt:

- minst 85 % av selskapets leieinntekt kommer fra
  - personlige andelshavere eller aksjonærer, og/eller
  - elever og studenter som er tildelt bolig gjennom elev- og studentsamskipnad, og/eller
  - leietaker som ikke er andelshaver, såfremt boligselskapet er opprettet som ledd i organisert fornyelse av tettbygde strøk,
- minst 85 % av andelskapitalen eies av en kommune sammen med personer som har bolig i vedkommende eiendom, eller
- over 50 % av andelskapitalen eies av kommunen alene.

Et boligselskap med bare én aksjonær, lignes ikke etter sktl. § 7-3, selv om vilkårene for øvrig er oppfylt, se FIN 5. april 1995 i Utv. 1995/687.

Ved vurdering av om prosentkravet til leieinntekten er oppfylt, tas det utgangspunkt i alle inntekter selskapet vil få ved utleie av alle bygninger som er planlagt, herunder stipulert leie for lokaler som ikke er ferdigstilt eller solgt. Ved vurdering av om prosentkravet til leieinntekten er oppfylt tas det normalt ikke hensyn til at enkelte av andelshaverne fremleier sine leiligheter i selskapet. Leieinntekten regnes i slike tilfeller å komme fra andelshaverne, jf. FIN 6. mars 1992 i Utv. 1992/391. Er derimot andeler utleid direkte fra selskapet til andre enn leietakere som nevnt ovenfor, anses leieinntekt fra disse ikke som leieinntekt som inngår i 85 %-kravet.

Retten til å bli lignet etter sktl. § 7-3 kan falle bort selv om prosentkravet i sktl. § 7-3 (3) er oppfylt, dersom boligselskapets hovedformål ikke er å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet. Dette gjelder blant annet når en større andel av leilighetene fremleies, eller hvor leilighetene leies ut over et lengre tidsrom, se FSSKD § 7-3-1 (2).

### 3.2 Utvidelse av området for bruk av særreglene etter søknad

Boligselskapet kan søke skattekontoret om at ligningen skal foretas etter særregelen i sktl. § 7-3 selv om vilkåret om andel i boligselskapets leieinntekter ikke er oppfylt. Dette kan i følge FSSKD § 7-3-2 (2) blant annet være aktuelt når

- 85 % -kravet unntaksvis ikke er oppfylt i enkelte inntektsår
- formålet med utleie av lokaler til andre enn andelshaverne mv. er å yte service overfor andelshaverne, f.eks. ved utleie av lokaler til barnehage, selskapslokale mv.
- et forholdsvis lite areal leies ut til andre enn andelshaverne mv. og grunnen til at 85 %-kravet ikke oppfylles er at markedsleie for andre enn andelshaverne mv. er forholdsvis høyere enn andelshavernes husleie

Om søknadens innhold, se FSSKD § 7-3-3 (2).



## 4 Formuesbeskatning for andelshavere i boligselskap som omfattes av særreglene i sktl. § 7-3

### 4.1 Generelt

Verdien av boenhet i boligselskap som omfattes av sktl. § 7-3, fastsettes individuelt for den enkelte andelshaver etter reglene i sktl. § 4-10 (3), jf. (1) og (2). Om formuesverdsetting av boligeiendom, se emnet «**Bolig – formue**».

Øvrig verdi av andel i slikt selskap settes til andelshavers andel av boligselskapets netto formue utenom boenhetene. Innskudd fra andelshaverne kommer ikke til fradrag ved beregningen av boligselskapets formue.

### 4.2 Rett til å kreve ligningsverdien nedsatt

Andelsleiligheter i boligselskap kommer inn under regelen om rett til å kreve ligningsverdien for primærbolig og fritidseiendom nedsatt til 30 % av dokumentert omsetningsverdi. For sekundærbolig gjelder retten til å kreve ligningsverdien nedsatt til 60 % av dokumentert omsetningsverdi, se nærmere emnet «**Bolig – formue**», pkt. 8 og pkt. 6. Det er den enkelte andelshaver i boligselskapet som har rett til å kreve ligningsverdien nedsatt.

### 4.3 Fordeling av formue/gjeld på den enkelte andelshaver

#### 4.3.1 Valg av fordelingsmetode

Generalforsamlingen velger hvordan annen formue enn ligningsverdien på boenhetene og langsiktig fellesgjeld skal fordeles mellom andelshaverne. Fordelingsmetodene er i følge FSFIN § 7-3-12 fordeling etter

- husleiebrøk, eller
- andelsbrøk og andelskonto

Det må velges samme fordelingsmetode for formue/gjeld og inntekter/kostnader. Ligningsverdi av boenhet som anses som primær- eller sekundærbolig, jf. sktl. § 4-10 (2), skal ikke fordeles, da det for disse skal foretas individuell verdsetting, se FSFIN § 7-3-10 annet punktum. Derimot skal andre boenheter som for eksempel fritidsbolig omfattes av fordelingen.

#### 4.3.2 Fordeling etter husleiebrøk

Den enkelte andelshavers andel av boligselskapets formue og gjeld (unntatt ligningsverdi av boenhet som anses som primær- eller sekundærbolig) beregnes til en forholdsmessig andel basert på forholdet mellom påløpt husleie på årsbasis for andelshavers leilighet og totalt påløpt husleie for samtlige boenheter for andelshavere vedkommende år, jf. FSFIN § 7-3-13.

I boligselskapets totale påløpte husleie i året, inngår også påløpt/stipulert husleie for boenheter som står tomme eller ikke er ferdigstilt. Derimot skal husleie for boenheter som er leid ut direkte av selskapet til andre enn andelshavere eller leietakere, som nevnt ovenfor, ikke tas med, jf. FSFIN § 7-3-13 annet punktum.

Bare formue som etter denne fordelingen skal tilordnes andelseiere, kommer til beskatning i tillegg til formuesverdien av egen boenhet som anses som primær- eller sekundærbolig. Den formue og gjeld som tilordnes andre boenheter, vil ikke komme til beskatning.

#### 4.3.3 Fordeling etter andelsbrøk og andelskonto

Som langsiktig fellesgjeld regnes fellesgjeld i boligselskapet hvor hele eller deler av beløpet forfaller til betaling mer enn ett år etter gjeldsstiftelsen. For hver enkelt boenhet føres en egen konto med boenhetens andel av langsiktig fellesgjeld. I nye boligselskaper settes inngående verdi på kontoen til boenhetens andel av fellesgjelden slik den er beregnet av selskapet. Kontoen korrigeres for senere nedbetalinger mv. fra andelshaver. Se FSFIN § 7-3-14 (1) bokstav a.

Øvrige formuesposter, unntatt ligningsverdi av andelshavers boenhet, som anses som primær- eller sekundærbolig, fordeles etter andelsbrøk, jf. FSFIN § 7-3-14 (2). 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 fordeling etter husleiebrøk til andelsbrøk og andelskonto, se pkt. 8.

#### 4.4 Hvem som skal skattlegges for nettoformuen

Den forholdsmessige andel av boligselskapets formue beskattes hos den som var eier av andelen ved utgangen av inntektsåret, jf. sktl. § 4-1 (1).

### 5 Inntektsfastsettingen for andelseiere i boligselskaper som omfattes av sktl. § 7-3

#### 5.1 Egen bruk

For andelseiere i boligselskaper som omfattes av sktl. § 7-3 er fordel ved egen bruk av bolig og fritidsbolig skattefri, se sktl. § 7-1 (1) bokstav b. Dette gjelder selv om boenheten leies ut i slikt omfang at den skal regnskapslignes (direktelignes).

#### 5.2 Utleie av egen boenhet

Ved utleie av egen boenhet som er bolig (ikke fritidsbolig) skal andelshaver ikke skattlegges for utleieinntekten dersom boenheten skal fritakslignes, se sktl. § 7-2. Vilkårene vurderes individuelt for hver boenhet. Om vilkårene for skattefritak for utleieinntekt etter sktl. § 7-2, se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)».

Ved utleie av boenhet som er fritidsbolig, skattlegges andelshaverne etter sktl. § 7-2 (2) for 85 % av utleieinntekten som overstiger kr 10 000. Dette gjelder ikke for rene utleieobjekter, se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)».

Omfattes ikke utleien av boenheten av

- skattefritaket for utleieinntekt av bolig i sktl. § 7-2 (1), eller
- særregelen for skattlegging av utleieinntekt av fritidseiendom i sktl. § 7-2 (2)

skal boenheten regnskapslignes hos andelshaveren. Utleieinntekten er da skattepliktig i sin helhet. Om fremgangsmåten ved regnskapsligning og om fradrag for kostnader, se emnet «[Bolig – regnskapsligning](#)».

#### 5.3 Andel av selskapets inntekter/kostnader

Ved inntektsligningen skal andelshaverne skattlegges for en andel i følgende bruttoinntekter, jf. sktl. § 7-3 (5) bokstav a

- selskapets renteinntekter
  - andre inntekter som ikke har tilknytning til selve eiendommen
  - gevinst ved realisasjon av selskapets eiendommer utenom andelshavers egen boligdel
- Det gis fradrag i inntekten for andel i følgende kostnader, jf. sktl. § 7-3 (5) bokstav b
- selskapets rentekostnader
  - arbeidsgivers tilskudd til privat tjenestepensjonsordning for ansatt i hovedstilling i selskapet
  - selskapets kostnader som ikke har tilknytning til selve eiendommen
  - tap ved realisasjon av selskapets eiendeler

Andre inntekter/kostnader enn de som er nevnt ovenfor, og som er opptjent/pådratt av selskapet, er ikke skattepliktige/fradragsberettigede. Utleieinntekter, for eksempel ved utleie til barnehage eller butikk, vil således ikke være skattepliktige, verken for selskapet eller andelshaverne.

Utbetaling av utbytte fra boligselskap mv. som lignes etter særreglene i § 7-3, utløser ikke utbyttebeskatning hos aksjonærene. Se BFU 29/2010. (Utbytte som mottas av boligselskapet vil derimot være skattepliktig for andelseierne som annen inntekt som ikke har tilknytning til selve eiendommen.)

#### 5.4 Driftskostnader m.v.

Er boenheten ikke utleid i inntektsåret eller er den delvis utleid, men utleieinntekt er skattefri (fritaksligning), gis det ikke fradrag for andelshaverens kostnader knyttet til boenheten, slik som andel av felleskostnader til boligselskapet, egne vedlikeholdskostnader, forsikring mv.

Hvis boenheten skal regnskapslignes, har andelseieren på vanlig måte rett til fradrag for andel av kostnader som nevnt i sktl. § 7-3 (5) bokstav b, jf. [pkt. 5.3](#). I tillegg har andelseieren rett til fradrag for alle driftskostnader mv., som ikke omfattes av § 7-3 (5) bokstav b, se emnet «[Bolig – regnskapsligning](#)», [pkt. 3](#). Dette gjelder kostnader som påhviler skattlyteren selv, for eksempel vedlikehold av egen leilighet. I tillegg kan det kreves fradrag for

andel av driftskostnader som pådras av boligselskapet og som inngår i felleskostnadene. Dette kan for eksempel være ytre vedlikehold, kommunale avgifter, bygningsforsikring, festeavgifter, eiendomsskatt, utgifter til kabel-tv mv. Det er bare den delen av felleskostnadene som omfatter fradragsberettigede kostnader som kan fradragføres. Den delen av felleskostnadene som gjelder avdrag på fellesgjeld kan for eksempel ikke fradragføres. Hvis skattyter selv bor i en del av boenheten, vil det bare være en forholdsmessig andel av kostnadene, regnet ut fra utleieverdien av de to delene, som er fradragsberettiget. Hvis boligdelen og ervervsdelen (hjemmekontoret mv.) må anses å være likeverdige og leieverdien av ervervsdelen er vanskelig å fastslå, kan kostnader som ikke kan henføres til spesielle deler av eiendommen fordeles forholdsmessig ut fra en arealfordeling mellom boligdelen og ervervsdelen.

Dersom spesifiserte opplysninger om fradragsberettiget beløp ikke kan innhentes fra boligselskapet, må skattyter beregne fradraget skjønnsmessig.

## **6 Fordeling av selskapets inntekter/kostnader på den enkelte andelshaver**

### **6.1 Valg av fordelingsmetode**

Generalforsamlingen velger hvordan inntekter og kostnader skal fordeles mellom andelshaverne. Fordelingsmetodene er i følge FSFIN § 7-3-12 fordeling etter

- husleiebrøk, eller
- andelsbrøk og andelskonto

Det må velges samme fordelingsmetode for formue/gjeld og inntekter/kostnader.

### **6.2 Fordeling etter husleiebrøk**

Ved fordeling etter husleiebrøk fordeles alle inntekts- og formuespostene, unntatt ligningsverdi av boenhet som anses som primær- eller sekundærbolig, på andelshaverne etter forholdet mellom påløpt husleie for den enkelte andelshaver i året, og totalt påløpt husleie for samtlige boenheter for andelshavere vedkommende år. Se FSFIN § 7-3-13.

I boligselskapets totale påløpte husleie i året, inngår også påløpt/stipulert husleie for boenheter som står tomme eller ikke er ferdigstilt. Derimot skal husleie for boenheter som er leid ut direkte av selskapet til andre andelshavere eller leietakere, som nevnt ovenfor, ikke tas med.

Bare de inntekter og kostnader som etter denne fordelingen skal tilordnes andelseiere i inntektsåret, kommer til inntekt/fradrag. De inntekter og kostnader som tilordnes andre boenheter, vil ikke komme til beskatning/fradrag.

### **6.3 Fordeling etter andelsbrøk og andelskonto**

Renter av langsiktig fellesgjeld fordeles på samme måte som gjelden, jf. FSFIN § 7-3-14 (1) bokstav b. De rentene som er påløpt på andelshaverens andel av fellesgjelden, skal innberettes på andelshaveren, se emnet «[Renter av gjeld](#)».

Øvrige inntekter og kostnader, unntatt ligningsverdi av andelshavers boenhet som anses som primær- eller sekundærbolig, fordeles etter andelsbrøk, jf. FSFIN § 7-3-14. Andelsbrøken fastsettes etter det opprinnelige forholdet mellom den enkelte boenhets innskudd med tillegg av andel fellesgjeld og samlet innskudd.

### **6.4 Realisasjon av andel**

Om fordeling av inntekter og kostnader i realisasjonsåret, se [pkt. 9.1](#).

## **7 Tidfesting av inntekter og kostnader**

Selskapets inntekter/kostnader som skal lignedes hos andelshaverne tidfestes etter de vanlige regler, se emnet «[Tidfesting – allment](#)», «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)» og emnet «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)».

## **8 Endring av fordelingsmetode**

Ved overgang fra fordeling etter husleiebrøk til andelsbrøk og andelskonto gjøres følgende

- for poster som skal fordeles etter andelskonto, skal inngående verdi på kontoene fastsettes i samsvar med husleiebrøken for siste inntektsår.
- for poster som skal fordeles ved andelsbrøk, kan generalforsamlingen vedta at fordelingen skal skje i samsvar med husleiebrøken for siste inntektsår. Dette gjøres i stedet for fordeling etter det opprinnelige forholdet mellom den enkelte boenhets innskudd med tillegg av andel fellesgjeld, og samlet innskudd med tillegg av samlet fellesgjeld.

Se FSFIN § 7-3-15.

Ved overgang til fordeling etter andelskonto i inntektsåret kan generalforsamlingen vedta at inngående verdi på andelskontoen skal fastsettes med utgangspunkt i husleiebrøken. Dette gjelder likevel slik at det kan foretas korrigeringer for særlige omstendigheter ved enkelte boenheter som bør ha betydning for fordelingen.

## 9 Hvem som skal lignedes for selskapets inntekt

### 9.1 Andelseier

Inntekt av bolig i boligselskap skattlegges hos den som var andelseier i inntektsåret. Ved overdragelse av eierandel i løpet av inntektsåret, skal selskapets inntekter og kostnader fordeles forholdsmessig mellom selger og kjøper etter den husleie som er påløpt i det tidsrom de har eid andelen. Se FSFIN § 7-3-16.

### 9.2 Ektefeller

For ektefeller tilordnes andel av inntekter/kostnader til den eller de som var eier(e) i inntektsåret. Ved separasjon eller skilsmisse henføres inntekten/kostnaden til den ektefelle som har bodd i leiligheten og som har betalt husleien i inntektsåret. Dette gjelder selv om den annen ektefelle var andelseier.

### 9.3 Ikke-meldepliktige samboere

Om hvem av ikke-meldepliktige samboere som skal lignedes for inntekt/ha fradrag for kostnader i boligselskap, se emnet «[Samboere](#)».

### 9.4 Skattyter som leier boenheten av andelshaverne

Den som leier boenheten av andelshaver skal ikke under noen omstendighet beskattes for inntekt av, eller ha fradrag for, kostnader i boligselskapet.

### 9.5 Nærstående bruk av boenheten

Dersom nærstående bruker boenheten uten å betale vederlag til andelshaver, og for øvrig bærer alle driftskostnader ved boenheten, herunder husleie og øvrig vedlikehold, gjelder reglene om skattefritak i sktl. kap. 7 både for andelshaver og hans nærstående. Eierne av andelsleiligheten skattlegges for leilighetens andel av andelslagets øvrige inntekter og kostnader.

Bruker nærstående boenheten vederlagsfritt mens andelshaveren dekker kostnadene, skal verdien av fri bruk av boligen skattlegges på brukerens hånd, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)». Andelshaveren skal i utgangspunktet ikke ha fradrag for kostnadene vedrørende boenheten, f.eks. husleie, vedlikehold mv., se URD 29. september 2004 (Dalane tingrett) i Utv. 2005/294.

## 10 Ligning av boligselskap og andelshaverne når boligselskapet ikke fyller vilkårene i sktl. § 7-3 (3)

### 10.1 Selskap med begrenset ansvar

#### 10.1.1 Generelt

Boligselskap med begrenset ansvar (AS, ASA og BA) som ikke lignedes etter særreglene i sktl. § 7-3 (3), lignedes som eget skattesubjekt (selskapsligning). Slike boligselskap lignedes som aksjeselskap eller likestilt selskap, se sktl. § 10-1, jf. § 2-2 (1) bokstav a og e. Det vil si at selskapet og andelshaverne skal lignedes etter reglene for aksjeselskap og aksjonærer. Om ligningen av aksjeselskap og aksjonærene, se nedenfor og under emnene om aksjer og aksjeselskap.

### 10.1.2 *Andelshavers husleie er under markedsleie*

Stiller boligselskap bolig eller fritidsbolig til disposisjon for eier/aksjonær til en pris som ligger under markedsleie, vil det være grunnlag for å uttaksbeskatte selskapet, se emnet «**Bolig – fri bolig**» og emnet «**Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester**». Dette gjelder selv om eieren/aksjonæren ikke er skattepliktig for egen bruk.

## 10.2 *Andelshaverne i selskap med begrenset ansvar*

### 10.2.1 *Generelt*

Selskapets formue og inntekt lignedes i utgangspunktet på selskapets hånd. Det kan likevel være inntekter som innvinnes av andelshaveren, og derfor må beskattes på andelshaver i stedet for på selskapet. For eksempel vil utleie av andelshavers leilighet for andelshavers regning og risiko, måtte tilordnes han.

### 10.2.2 *Andelshaverens bruk*

Andelshaver i boligselskap, dvs. selskap som har til hovedformål å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet, vil aldri være skattepliktig for egen bruk. I disse tilfellene skal andelseierens leie til underpris ikke anses som utbytte, jf. sktl. § 7-1 (2), jf. (1) bokstav b.

### 10.2.3 *Andelshavers utleie*

Ved utleie av egen boenhet gjelder de vanlige reglene om skattefritak/skatteplikt for utleieinntekt, se emnet «**Bolig – fritaksligning**». Ved inntektsfastsettingen har andelseieren ikke fradragsrett for den del av husleien som gjelder ikke-fradragsberettigede kostnader, se pkt. 5.4.

## 10.3 *Ligning av selskap med delt ansvar*

Boligselskap med delt ansvar, som ikke oppfyller vilkårene i særreglene i sktl. § 7-3, deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «**Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden**».

## 10.4 *Andelshaverne i selskap med delt ansvar*

Andelshaver i selskap med delt ansvar som anses som boligselskap, dvs. som har til hovedformål å gi andelshaverne bolig eller fritidsbolig i hus eid av selskapet, vil aldri være skattepliktig for egen bruk, jf. sktl. § 7-1 (2). Verdien av deltakerens bruk skal ikke inngå ved fastsettingen av selskapets alminnelige inntekt, jf. sktl. § 10-41, og skal ikke anses som utdeling etter sktl. § 10-42.

Ved utleie av egen boenhet gjelder de vanlige reglene om skattefritak/skatteplikt for utleieinntekt, se emnet «**Bolig – fritaksligning**». Utleieinntektene skal ikke inngå ved fastsettingen av selskapets alminnelige inntekt, jf. sktl. § 10-41. Ved inntektsfastsettingen har andelseieren ikke fradragsrett for den del av husleien som gjelder ikke-fradragsberettigede kostnader, se pkt. 5.4.

Om ligning av selskapets inntekt og formue for øvrig, se emnet «**Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden**».

## 11 *Realisasjon av andel i boligselskap*

### 11.1 *Generelt*

Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved andelshavers realisasjon av sin andel i boligselskap, følger skattelovens alminnelige regler, herunder reglene om eier/botid for egen bolig. Om beregning av eier/botid og gevinst/tap ved realisasjon av bolig, se emnet «**Bolig – realisasjon**».

Om aksjeselskaps salg av borettslagsandel, se emnet «**Aksjer – realisasjon**» og SKD 8. mai 2007 i Utv. 2007/1041.

### 11.2 *Boligaksjeselskaps salg av egne aksjer*

Realiserer et boligaksjeselskap egne aksjer, for eksempel ved realisasjon av vaktmesterleilighet, er eventuell gevinst i utgangspunktet skattepliktig for de andre aksjonærene,

jf. sktl. § 5-1 (2), § 9-2, samt § 7-3 (1) og (5) bokstav a. Se BFU 29/2010. Gevinsten er imidlertid ikke skattepliktig hvis eiendommen aksjene er knyttet til, har en «tjenende funksjon» til boligene til de andre aksjonærene. Om hva som er «tjenende funksjon», se emnet «**Bolig – fritaksligning**», pkt. 14.1.3. Om et tilfelle der kravet til «tjenende funksjon» ikke var oppfylt, se BFU 39/07.

### 11.3 Overkurs ved utstedelse av andeler

Overkurs som innbetales av andelseierne ved stiftelsen eller ved utstedelse av nye andeler med tilhørende leierett anses ikke skattepliktig. Dette gjelder for eksempel hvor andelen utstedes i forbindelse med omgjøring av tidligere vaktmesterleilighet til andelsleilighet eller et eksisterende boligselskap oppfører nye boliger, se BFU 11/2008.

## 12 Omdanning fra/til boligselskap

Et boligaksjeselskap kan omdannes til f.eks. et borettslag eller et boligsameie. Ved slik omdanning vil andelseierne/sameierne i praksis ikke beskattes dersom forholdet mellom eierandelene beholdes uendret. Ved omdanning av borettslag til boligsameie må vilkårene i sktl. § 7-3 være oppfylt, se BFU 25/2009. Fritaket gjelder også andelseiere eller aksjonærer som ikke fyller kravene til eier- og botid i sktl. § 9-3 (2), se FIN 16. desember 2003 i Utv. 2004/85. Se også BFU 38/2008.

Er overføringen ledd i en fullstendig omdanning, kan overføringen av leiligheter også skje trinnvis.

Inngangsverdien vil i slike tilfeller videreføres med skattemessig kontinuitet.

Om boligutleiende aksjeselskap (utleieselskap) som omdannes til boligaksjeselskap eller borettslag, se FIN 19. juni 2003 i Utv. 2003/1192.

## 13 Boligselskapets plikter

Boligselskap som omfattes av særreglene i sktl. § 7-3, skal innen 31. januar året etter inntektsåret uoppfordret gi Skattedirektoratet oppgaver over de beløpsposter som skal legges til grunn for ligningen av andelshaveren, se forskrift 30. oktober 1992 nr. 773 om levering av ligningsoppgaver for boligselskap. Oppgaveplikten inntreer fra og med det inntektsåret boligselskapet blir lovlig stiftet.

Boligselskapet skal gi oppgave over de inntekter og kostnader, samt annen formue og gjeld som den enkelte andelshaveren skal lignedes for, se forskriften § 2. Oppgaveplikten omfatter ikke andelshavers boenhet som andelshaveren skal lignedes for etter sktl. § 4-10 (2). Har boligselskapet fått melding om at flere eier en andel sammen, skal det gis en oppgave for hver eier der fordeling av inntekter, kostnader, formue og gjeld skal skje i forhold til antall eiere. Hvis boligselskapet er kjent med at andelshaveren i løpet av inntektsåret har bruksoverlatt (fremleid) sin bolig skal det gis opplysninger om dette i oppgaven. Hvis boligselskapet består av fritidsboliger skal boligselskapet også gi oppgave om fordeling av ligningsverdi på andelshaverne.

## 14 Flere kommuner

Andel i boligselskapets ligningsverdi er underlagt stedbunden beskatning på vanlig måte. For øvrige inntekter/kostnader og formue, se emnet «**Skattestedet**».

# Bolig – eget arbeid

– Sktl. § 5-1 og § 5-15 (1) bokstav j nr. 6.

## 1 Hovedregel

I utgangspunktet er verdien av eget og familiens arbeid på eget bygg eller anlegg skattepliktig inntekt. For familie er forutsetningen at vedkommende tilhører samme husstand som eieren. Verdien av det utførte arbeidet skal da beskattes hos eieren i det året arbeidet

er utført, se sktl. § 14-2 (1). Inntekten er ikke personinntekt med mindre arbeidet er utøvet i virksomhet som omfattes av foretaksmodellen, se sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10.

## 2 Unntak fra skatteplikt

### 2.1 Generelt

Unntatt fra skatteplikt er den fordel som oppstår ved at skattyteren og dennes husstand utfører fritidsarbeid på egen bolig og fritidseiendom for så vidt gjelder den del av bygget som skattyter skal bruke til eget fritids- eller boligformål, se sktl. § 5-15 (1) bokstav j nr. 6. Skattefritaket gjelder både arbeid på nybygg og arbeid på eksisterende bygg, også hvor bygget tidligere har vært leid ut. Det samme gjelder fritidsarbeid på bygg tilhørende boligbyggelag til opptjening av eget innskudd i laget. Skattefritaket omfatter alle typer fritidsinnsats på egen bolig, også vedlikeholdsarbeid, se FIN 19. september 2001 i Utv. 2001/1644.

Fritaket kan også omfatte arbeid med å klargjøre tomt for bygging, f.eks. opparbeidelse av vei, vann og kloakk. Verdien av arbeid med å anlegge en vanlig hage omfattes også av fritaket.

Fritaket gjelder alle typer bolig, herunder bolig på gårdsbruk. Fritaket gjelder også for verdien av arbeid på egen boligdel i bygg som sett under ett er avskrivbart, idet egen boligdel skal være trukket ut av avskrivningsgrunnlaget.

### 2.2 Boligbygg til utleie eller salg

Bolig- eller hyttebygging med sikte på salg eller bortleie, f.eks. utleiedel av boligeiendom med to eller flere leiligheter/hybelleiligheter, omfattes ikke av fritaket, se LRD 10. november 1995 (Borgarting) i Utv. 1995/1176. (Saken gjaldt inntektsbeskatning av egeninnsats (fritidsinnsats) på den del av en tomannsbolig som skattyteren ikke selv bebodde. Retten la til grunn at den verdiskapning fritidsarbeidet på tomannsboligen hadde resultert i, bare var omfattet av unntaksregelen i daværende sktl. § 42, ellefte ledd, for den delen som de selv bodde i.) Således vil fritidsarbeid med oppføring av bolig være skattepliktig, for så vidt gjelder arbeid på den del som skal leies ut/brukes av andre. Dette gjelder selv om leieinntektene er skattefrie etter reglene i sktl. kap. 7 (fritaksligning). Det samme gjelder gårdbrukers arbeid med bygging av kårbolig, f.eks. til foreldre.

### 2.3 Fritid

Det må dreie seg om arbeid utført i skattyterens vanlige fritid og ferie, herunder overført ferie fra tidligere år. Med fritidsarbeid menes arbeid utført utenfor den ordinære daglige arbeidstid, på vanlige fri- og helligdager, samt i den vanlige ferietiden og normal avspasering. Hva som er fritid sees i forhold til det normale for vedkommende yrkesgruppe. Fritaket for inntektsbeskatning gjelder ikke i den grad skattyter tar seg fri fra sitt ordinære arbeid for å utføre byggearbeid. Se HRD i Utv. 1966/501 (Rt. 1966/1149) (snekkermeisters arbeid på eget boligbygg). Selvstendig næringsdrivende kan i likhet med vanlige lønnstakere opparbeide seg fritid i form av avspasering, så lenge dette ligger innenfor rammen av det som er vanlig i arbeidslivet.

Det skal anses som fritidsarbeid når skattyter deltar på kommunalt tiltak hvor han bygger sin egen fremtidige bolig, se FIN 4. oktober 2006 i Utv. 2006/1594.

Ved arbeid ut over hva som må anses som fritidsarbeid må innsatsen fordeles skjønnsmessig i forhold til hvor stor del av arbeidet som anses som fritidsarbeid og hvor stor del av arbeidet som ikke kan anses som fritidsarbeid. Det er likevel antatt at skattytere som har fylt 70 år ikke bør skattlegges for noen del av verdien av arbeid på eget boligbygg. Det samme gjelder alderspensjonister under 70 år som har trådt ut av yrkeslivet og hvor arbeidet på eget boligbygg ikke vil redusere muligheten for ekstraintekter i kortere eller lengre tid. Såfremt disse vanligvis skaffer seg inntekter utenom pensjonen, og nevnte fritidsarbeid reduserer mulighetene for slike ekstra inntekter i kortere eller lengre tid, vil verdien av slikt arbeid på bolig/fritidsbygg være skattepliktig. Tilsvarende vurdering legges også til grunn ved uførepensjonisters arbeid på eget bolig-/fritidsbygg.

Om når hjemmевærende ektefelle utfører arbeid på eget bolig-/fritidsbygg, se URD 31. oktober 1991 (Ålesund byrett) i Utv. 1992/261. (Retten mente fritak ikke kunne

gjøres i større utstrekning enn det som normalt ville være å anse som fritidsarbeid for en vanlig arbeidstaker.)

### 3 Skadeserstatning

Om skattlegging av skadeserstatning når skattyteren utbedrer skaden selv, se emnet «Skadeserstatning».

### 4 Vennearbeid

Gratisarbeid (dugnad) som venner utfører, er ikke skattepliktig for eieren av eiendommen eller for den som utfører arbeidet. Avtalt byttearbeid er derimot å anse som arbeid utført mot vederlag, og verdien av dette vil derfor være skattepliktig.

### 5 Dugnadsinnsats i borettslag

Reduseres husleie i borettslag på grunn av dugnadsinnsats, er dette i prinsippet en skattepliktig fordel. Med redusert husleie menes i denne sammenheng at enkelte andelseiere som følge av dugnadsinnsatsen får satt ned sin andel av husleien i forhold til den husleie som betales av andre andelseiere som ikke deltar i dugnaden.

Det medfører ikke skatteplikt at den samlede husleien i borettslaget blir lavere fordi enkelte oppgaver utføres på en felles dugnad, sammenlignet med om de samme arbeidene hadde vært utført ved leid hjelp.

Er husleiereduksjonen mindre enn verdien av den enkelte bolig/leilighets forholds-messige andel av det felles arbeid som utføres på dugnad, foreligger det ingen fordel som skal skattlegges. Arbeid som kan utføres på dugnad omfatter bare arbeid hvor det ikke er nødvendig med spesiell fagkompetanse eller autorisasjon.

Om verdsetting av verdien av eget arbeid, se [pkt. 8.2](#).

### 6 Ligningen

Ved ligningen for det år arbeidet er utført, må det tas standpunkt til om betingelsene for skattefrihet er oppfylt. Det er ikke nødvendig å fastsette verdien av arbeidet når dette er skattefritt.

### 7 Skattestedet

Verdien av skattepliktig arbeid på eget boligbygg, skattlegges i bostedskommunen. Er arbeidet utført som ledd i egen virksomhet, skattlegges det i samme kommune som virksomhetsinntekten.

## 8 Fradrag

### 8.1 Vedlikeholdsarbeid

Er skattyteren skattlagt for verdien av eget vedlikeholdsarbeid, er tilsvarende beløp fradragsberettiget dersom kostnader ved vedlikeholdsarbeidet er fradragsberettiget.

Verdien av skattefritt arbeid ved vedlikehold er ikke fradragsberettiget, se FIN 19. september 2001 i Utv. 2001/1644.

### 8.2 Inngangsverdi ved nyoppføring og påkostning

Realiseres boligen/fritidseiendommen og gevinsten er skattepliktig eller tapet er fradragsberettiget, må verdien av eget arbeid med nyoppføring og påkostning fastsettes skjønns-messig og tillegges inngangsverdien. Dette gjelder uavhengig av om verdien av eget arbeid er skattepliktig eller skattefritt. Verdien skal omfatte nyanlegg og senere påkostningsarbeider på bygget og tomten, herunder hageanlegg mv., men derimot ikke vedlikehold.

Verdien av eget arbeid skal svare til hva det ordinært ville kostet å få arbeid av samme kvalitet utført av andre. Leveres timeoppgaver eller annen tidsangivelse som holdepunkt for verdsettingen, vil timegodtgjørelsen for ikke-håndverkere i regelen måtte settes lavere enn det en håndverker ville ha oppnådd. Ved fastsetting av inngangsverdien tas også hensyn til gratisarbeid som venner mv. har utført.



# Bolig – formue

- Sktl. § 4-1, § 4-10 og § 4-11.
- Forskrift 13. juli 1995 nr. 685 om levering av ligningsoppgaver fra boligsameier (lignl.).
- FSSKD § 4-10.
- Takseringsreglene § 1-1-1, § 2-1-1 og § 3-1-2.

## 1 Generelt

Formue i fast eiendom, herunder bolig- og fritidseiendom, er skattepliktig enten eiendommen ligger i Norge eller i utlandet. Om unntak for skatteplikt i skatteavtale og om reglene for gjeldsfordeling, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 5.1.2 og pkt. 20.1.

I dette emnet behandles reglene om verdsetting av bolig- og fritidseiendom.

Eiendom hvor hoveddelen blir benyttet som næringsseiendom, får fastsatt verdien etter reglene om næringsseiendom. Om formuesverdsetting av næringsseiendom, jf. sktl. § 4-10 (4), se emnet «Formue», pkt. 8.

## 2 Særskilt om verdsetting av boligeiendom

### 2.1 Generelt

Boligeiendom formuesverdsettes etter reglene i sktl. § 4-10 (1) til (3). Verdien beregnes på grunnlag av boligens areal og en kvadratmetersats som utgjør en prosentandel av beregnet omsetningsverdi pr. kvadratmeter. Prosentandelen er forskjellig for hhv. primærbolig og sekundærbolig.

Reglene om formuesverdsetting gjelder i utgangspunktet for alle typer boligeiendommer. Dette betyr at både egen helårsbolig, pendlerbolig og utleiebolig er omfattet av reglene om verdsetting av boligeiendom. Reglene gjelder også når utleien til boligformål inngår i en virksomhet eller er en virksomhet i seg selv. Bolig på festet grunn er også omfattet. Fritidseiendommer, våningshus på gårdsbruk, bolig på Svalbard og boliger i utlandet omfattes imidlertid ikke av de nye reglene om verdsetting av boligeiendom. For slike eiendommer er det ikke fastsatt noen endret verdsettingsmetode.

Ved verdsetting av fast eiendom i utlandet som ikke følger av reglene for utleid næringsseiendom, tas det utgangspunkt i salgsverdien der eiendommen ligger. Forholdet mellom ligningsverdi og salgsverdi i vedkommende kommune i Norge er veiledende for verdsettingen av fast eiendom i utlandet, se HRD i Utv. 1997/41 (Rt. 1996/1628) (International Farvefabrikk AS). Ved første gangs verdsetting skal ligningsverdi av bolig- og fritidseiendom i utlandet fastsettes til maksimalt 30 % av markedsverdi, eventuelt til 30 % av byggekostnadene, inkludert tomt for et nybygg. Dette gjelder både for primærbolig, sekundærbolig og fritidseiendommer. Ligningsverdien skal settes ned hvis den overstiger 30 % av dokumentert omsetningsverdi.

### 2.2 Skillet mellom bolig og næringsseiendom

Har en eiendom areal til bruk for både bolig- og næringsformål må det vurderes om eiendommen skal formuesverdsettes som boligeiendom eller næringsseiendom. Utgjør boligarealet mer enn halvparten av eiendommens areal verdsettes eiendommen etter reglene for boligeiendommer i sktl. § 4-10 (2). Se FIN 18. januar 2011 i Utv. 2011/272.

### 2.3 Særlig om flerboligbygg (bygning med fem eller flere boenheter)

Som flerboligbygg anses boligbygg med fem eller flere useksjonerte boenheter, jf. FSSKD § 4-10-1. For slike flerboligbygg, skal det beregnes en verdi for hver enkelt boenhet, jf. FSSKD § 4-10-2. Boenhetenes verdi skal beregnes etter reglene om verdsetting av boligeiendom i sktl. § 4-10 (2). For boenhet benyttet av eieren til fast bolig anvendes kvadratmetersatsen for primærbolig. For øvrige boenheter anvendes kvadratmetersatsen for sekundærboliger. Verdien av hele eiendommen settes til summen av beregnet verdi for hver enkelt boenhet, jf. FSSKD § 4-10-2 (1).

Med «boenhet» menes bruksenheter til boligformål med eget bruksnummer (tidligere bolignummer). Dette gjelder boenheter som har minst ett rom og egen inngang, og hvor man har adgang til vann og toalett uten å gå igjennom annen bolig. Utleierom i losjhus, for eksempel pensjonat og lignende regnes ikke som boenhet i forhold til disse reglene, jf. FSSKD § 4-10-1 annet punktum.

Boliger med to, tre eller fire boenheter skal som utgangspunkt verdsettes under ett, enten som primærbolig hvis eieren bor i en av boenhetene selv, eller som sekundærbolig hvis eieren ikke bor i bygningen selv.

## 2.4 Tilliggende bygninger

Tilliggende bygninger som har en tjenende funksjon til boligen verdsettes sammen med boligen. Nærmere om vilkåret om tjenende funksjon, se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)», pkt. 14. Slike tilliggende bygninger virker bare inn på formuesverdsettelsen hvis de inneholder P-ROM eller BOA.

## 2.5 Skillet mellom bolig og fritidseiendom

Skillet mellom boligeiendom og fritidseiendom skal bygge på karakter/særtrekk ved eiendommen. Det er ikke avgjørende hvordan eiendommen faktisk brukes. Som fritidseiendom regnes typiske hytter, sommerhus og leilighetskompleks bygget utelukkende for fritidsformål. I utgangspunktet vil det fremgå av matrikkelen (landets offisielle register over fast eiendom) hva som henholdsvis er en boligeiendom og en fritidseiendom. En bygning som står på en tomt som utelukkende er regulert til fritidsformål, skal ikke formuesbeskattes etter reglene for boligeiendommer, men normalt etter reglene for fritidseiendommer. Dette gjelder selv om skattyter faktisk bruker bygningen som helårsbolig. Helårsbolig som brukes som fritidsbolig er i utgangspunktet omfattet av verdsettingsreglene for boligeiendommer. En boligbygning som er godkjent og regulert brukt til helårsbolig, men som ikke lenger er egnet til bruk som helårsbolig, skal ikke formuebeskattes etter reglene for boligeiendommer.

## 2.6 Skillet mellom primærbolig og sekundærbolig

### 2.6.1 Generelt

Boligeiendommer verdsettes ulikt avhengig av om boligen regnes som primærbolig eller sekundærbolig. Skattyter kan bare ha én primærbolig.

Primærboligen er som hovedregel den boligen der skattyter har sitt hjem ved årets utgang. Det tas utgangspunkt i skattyters folkeregistrerte adresse pr. 1. januar i ligningsåret. Er registreringen feil, skal den bolig hvor skattyter skulle vært registrert bosatt legges til grunn.

Unntaksvis kan en bolig anses som primærbolig selv om skattyter ikke har sitt hjem der ved årets utgang. Dette gjelder dersom

- skattyter kan sannsynliggjøre/dokumentere at han/hun ikke kan bruke boligen som sitt hjem pga. forhold som vedkommende ikke har rådighet over, f.eks. pga. alder, helsemessige grunner, og
- boligen ikke for noen del har vært utleid i det aktuelle tidsrommet. Med utleie menes i denne sammenheng også tilfeller hvor eieren lar andre, herunder også nære slektninger, benytte boligen vederlagsfritt når disse helt eller delvis dekker driftsutgiftene. Sekundærbolig er all annen boligeiendom som er omfattet av den nye metoden for formuesverdsetting, for eksempel pendlerbolig og utleiebolig.

## 2.7 Nærmere om fastsetting av formuesverdien

### 2.7.1 Generelt

Ligningsverdien utgjør produktet av boligens areal (P-ROM el. BOA) multiplisert med en fastsatt kvadratmetersats. Kvadratmetersatsen fastsettes årlig av Skattedirektoratet og skal bygge på beregninger foretatt av Statistisk Sentralbyrå (SSB). Med utgangspunkt i SSB's prisfunksjoner fastsettes det differensierte kvadratmetersatser ut fra boligtype, areal, byggeår og geografisk beliggenhet. Kvadratmetersatsen utgjør en lovbestemt prosentandel av den beregnede omsetningsverdien pr. kvadratmeter for den enkelte bolig.

Prosentandelen er 25 for primærbolig og 40 for sekundærbolig, jf. sktl. § 4-10 (2) tredje punktum.

Boliger som ikke anses som flerboligbygg (bygning med færre enn 5 boenheter), skal verdsettes som primærbolig hvis eieren bor i en del av boligen selv.

### Nytt for 2013

Fra og med inntektsåret 2013 skal prosentandelen for sekundærbolig være 50, jf. sktl. § 4-10 (2) tredje punktum.

#### 2.7.2 *Særlig om flerboligbygg*

For boenhet i flerboligbygg (bygning med fem eller flere boenheter) benyttet av eier til fast bolig, anvendes kvadratmetersatsen for primærbolig, jf. sktl. § 4-10 (2), jf. FSSKD § 4-10-2 (2) annet punktum. For øvrige boenheter anvendes kvadratmetersatsen for sekundærboliger.

#### 2.8 *Nybygg og endringer/påkostninger*

For nyoppførte boligbygninger må opplysninger om arealet av P-ROM mv. innrapporteres. Om hva som er P-ROM, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)», pkt. 6.4.1.

Ved utvidelse og reduksjon av boligbygningens areal av primære rom, skal opplysninger om P-ROM innrapporteres på nytt.

#### 2.9 *Omsatte eiendommer*

For eiendommer som er omsatt i inntektsåret følger innrapporterte opplysninger fra tidligere eier om boligtype, byggeår og areal boligeiendommen ved salg. Disse opplysningene inngår derfor i grunnlaget for den årlige fastsettingen av likningsverdien, med mindre feil ved tidligere innrapportering eller senere bygningsmessige endringer (boligtype, areal) fører til at beregningsgrunnlaget må endres.

#### 2.10 *Hus på festet grunn*

Metoden for formuesverdsetting av boligeiendom skal også gjelde for verdsetting av bolig på festet grunn.

Festeavtaler til grunn for bolighus anses alltid som stsetsevarige, jf. tomtefesteloven § 33. Formuesbeskatningen gjennomføres som om festeren var eier av både tomt og bygning. Festeren får gjeldsfradrag for den kapitaliserte verdien av den årlige festeavgiften. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389.

### 3 *Særskilt om verdsetting av fritidseiendommer*

#### 3.1 *Generelt*

For 2012 oppjusteres ligningsverdien for fritidseiendommer, herunder fritidseiendommer i utlandet, med 10%. Om verdsetting av boligeiendommer, se pkt. 2.

Tidligere generelle justeringer for fritidseiendommer (til og med 2009 gjaldt justeringene også for boligeiendommer):

År	Økning/reduksjon	År	Økning/reduksjon
2011	0 %	2002	0 %
2010	10 %	2001	15 %
2009	10 %	2000	10 %
2008	10 %	1999	0 %
2007	10 %	1998	5 %
2006	25 %	1997	0 %

2005	0 %	1996	0 %
2004	0 %	1995	10 %
2003	-5 %		

Det er forrige års ligningsverdi som er utgangspunktet for den prosentvise justeringen.

### 3.2 Nybygg, påkostninger mv.

Ligningsverdien fastsettes i samsvar med nivået ellers i kommunen for sammenlignbare eiendommer, når det gjelder

- nybygg
- til- og påbygg
- betydelige påkostninger, og
- restaurering med betydelig endring av eiendommens verdi

Ligningsverdien for nyoppførte fritidsboliger skal ikke settes høyere enn 30 % av kostprisen for bygning og grunn, inklusive verdien av eget arbeid.

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 benyttes for tilbygg og påkostninger.

### 3.3 Omsatte eiendommer

For eiendommer som er omsatt i inntektsåret legges den ligningsverdi som ble benyttet overfor den tidligere eier ved foregående ligning til grunn for den nye eieren. Ligningsverdien for omsatte eiendommer skal ikke forhøyes selv om den ligger vesentlig under omsetningsverdien. Dersom det i forbindelse med realisasjonen fremkommer nye opplysninger om påkostninger mv. slik at justeringer skulle ha vært foretatt uavhengig av salget, kan ligningsverdien likevel forhøyes. Om forhøyelse av ligningsverdien pga. påkostninger mv. og om nedsettelse av ligningsverdien, se [pkt. 3.2](#) og [pkt. 8](#).

### 3.4 Fritidseiendom på festet grunn

Festeavtaler til grunn for fritidshus anses alltid som stettevarige, jf. tomtefesteloven § 33. Formuesbeskatningen gjennomføres som om festeren var eier av både tomt og bygning. Festeren får gjeldsfradrag for den kapitaliserte verdien av den årlige festeavgiften. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389.

Dette innebærer at formuesverdien av tomten skal legges til likningsverdien av bygningen(e). Tillegget for tomten ble i 2008 sjablongmessig fastsatt til 10 ganger den årlige festeavgiften for 2008. Reglene for festet tomt gjelder også for boligsameiere som eier fritidsbolig og andelshavere i boligselskap når boenheten er regulert til fritidsformål. Se nærmere omtale i SKD 17. mars 2009 på [skatteetaten.no/festetomt](http://skatteetaten.no/festetomt). 30 % -regelen gjelder også for disse tilfellene. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389. Regelen om begrensning i forhold til sammenlignbare eiendommer gjelder også, se takseringsreglene § 1-1-1.

Ved totale stettevarige bruksrettigheter, skal den formelle eieren (bortfesteren) bare formuesbeskattes for det kapitaliserte kravet på årlig festeavgift. Ved likningen skal derfor bortfester ikke formuesbeskattes for den bortfestede tomtens verdi. For nærmere omtale og om skillet mellom stettevarige og tidsbegrensede bruksretter, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

## 4 Seksjonert bygg

### 4.1 Generelt

Er en eiendom seksjonert, skal hver seksjon behandles for seg som en egen eiendom.

Dette gjelder også seksjonene i et kombinert bygg bestående av bolig/fritidsbolig og forretning. Bolig-/fritidsseksjon behandles enten etter reglene for boligeiendom eller fritidseiendom, se ovenfor, mens avskrivbar seksjon behandles etter reglene i takseringsreglene § 2-1-1 og § 3-1-2.

## 4.2 Andre seksjoner enn boligseksjoner

Dersom seksjonering fører til at omsetningsverdien på eiendommene øker, kan ligningsverdiene økes. Dersom det ikke kan påvises en verdiøkning som følge av seksjoneringen vil ikke seksjoneringen i seg selv være grunnlag for å øke ligningsverdien.

## 5 Boligsameier – ikke-seksjonert bygg

### 5.1 Boligeiendom

I et bruttolignet boligsameie hvor bygningen ikke er seksjonert, skal den enkelte eierandel behandles som en egen boligeiendom i relasjon til reglene om primærbolig og sekundærbolig. På grunnlag av SSB's prisfunksjoner finner man en beregnet omsetningsverdi pr. kvadratmeter for hele bygningen. Bygningens totale areal av P-ROM/BOA blir fordelt forholdsmessig etter størrelsen på den enkeltes ideelle eierandel. Hvilken kvadratmeter-sats som skal benyttes ved fastsettingen av ligningsverdien for den enkelte eierandel, vil avhenge av om bygningen brukes som primærbolig eller sekundærbolig for eieren.

### 5.2 Fritidseiendom

Hvis bygningen er en fritidsbolig, skal ligningsverdien fastsettes for hele bygningen og fordeles etter eierandel.

### 5.3 Sameiets øvrige formue

I tillegg til ligningsverdien av eierandelen skal den enkelte sameier skattlegges for sin andel av boligsameiets øvrige felles formue og ha fradrag for sin andel av boligsameiets felles gjeld. Se nærmere om dette i emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

## 6 Boligselskap

Metoden for formuesverdsetting av boligeiendom som er beskrevet i pkt. 2, skal i utgangspunktet også gjelde ved fastsettingen av formuesverdien for boenhet i boligselskap, jf. sktl. § 4-10 (3) og emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne». Dette gjelder likevel ikke boenheter i bygninger som utelukkende er regulert brukt til fritidsformål.

Ved krav om nedsetting av ligningsverdien for boenheter i boligselskap utgjør sammenligningsgrunnlaget totalprisen for borettsandelen som inkluderer boenhetens andel av fellesgjeld i boligselskapet.

Er det vedtektsfestet maksimalpris på borettslagsleiligheter legges denne til grunn som sammenligningsgrunnlag i forhold til grensen for maksimal ligningsverdi på 30 % av markedsverdien, se FIN 3. oktober 2003 i Utv. 2003/1468. Dette gjelder uavhengig av om boenheten er regulert til bolig- eller fritidsformål.

Om beskatning av formue i borettslag og boligaksjeselskap, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne».

## 7 Bolig- og fritidseiendom under oppføring

Bolig- og fritidseiendom under oppføring verdsettes til en forholdsmessig andel av anslått ligningsverdi for den ferdige boligen/fritidsboligen.

## 8 Nedsettelse av ligningsverdien for bolig- og fritidseiendom

### 8.1 Generelt

Ligningsverdien skal settes ned etter krav fra skattyter, dersom den for primærbolig og fritidsbolig overstiger 30 % av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi, se sktl. § 4-10 (1) og Prop. 1 L (2009-2010) kap. 3.3.5. For sekundærbolig er grensen 60 %. Regelen gjelder tilsvarende for våningshus, se pkt. 9.

Flerboligbygg regnes som sekundærbolig, jf. sktl. § 4-10 (2), etter reglene om nedsetting av ligningsverdi etter sktl. § 4-10 (1), jf. FSSKD § 4-10-3. Dette gjelder selv om eier bruker en av boenhetene til fast bolig.

En nedsettelse forutsetter at skattyter kan fremlegge tilstrekkelig dokumentasjon for eiendommens markedsverdi. Markedsverdien kan enten dokumenteres med takst/verdivurdering eller observerbar markedsverdi. Dette grunnlaget må skrive seg fra tiden etter

1. juli i inntektsåret, for at det skal kunne ha virkning ved neste ligning. Dokumentasjonen trenger bare fremlegges hvis skattekontoret ber om det.

Dokumenteres markedsverdien med takst/verdivurdering foretatt av takstmann/megler, er det et minstekrav at boligen er besiktiget innvendig og utvendig. Takster/verdivurderinger som lider av åpenbare feil og mangler kan settes til side.

Med «observerbar markedsverdi» menes oppnådd salgssum for den aktuelle eiendommen eller tilnærmet lik eiendom i samme område. Dersom eiendommen er solgt til ektefelle, samboer, slektninger i rett oppadstigende eller nedadstigende linje, søsken eller ektefellens/samboerens foreldre og barn, skal kjøpesummen ikke legges til grunn med mindre skattyter sannsynliggjør at det ikke foreligger underpris. Foreligger annet interessefellesskap mellom kjøper og selger, må det vurderes konkret om eiendommen er kjøpt til underpris.

Nedssettelse skal ikke foretas for avskrivbare kombinerte bygg.

## 8.2 Særskilte regler for boligeiendom

Uavhengig av om ligningsverdien for en boligeiendom er blitt nedsatt pga. at maksimalgrensen er overskredet, skal ligningsverdien for boligeiendommen årlig oppdateres ved at det fastsettes en årlig kvadratmetersats på grunnlag av beregninger fra Statistisk sentralbyrå (SSB). Ved ligningen for de fem påfølgende inntektsår gis det derfor et forholdsmessig fradrag i kvadratmetersatsen. Fradragets størrelse er avhengig av hvor mye ligningsverdien etter beregningsmodellen ble dokumentert å overstige maksimalgrensen med i forbindelse med nedsettelsen.

### Eksempel:

*Fastsetting av ligningsverdi for en primærbolig hvor boligens totale areal av P-ROM utgjør 200 kvm.*

*Beregnet omsetningsverdi pr. kvm: kr 15 000 (beregnet markedsverdi kr 3 000 000)*

*Kvm. satsen (25 % for primærbolig) kr 3 750 (ligningsverdi kr 750 000)*

*Boligeier dokumenterer gjennom godkjent verditakst at antatt markedsverdi utgjør kr 2 000 000. Skattekontoret nedsetter ligningsverdien til 30 % av den dokumenterte markedsverdien for det aktuelle inntektsår. Ligningsverdien settes dermed til 600 000.*

*Den nedsatte ligningsverdien på kr 600 000 tilsier at kvadratmetersatsen egentlig skulle ha vært kr 3 000 ( $600\,000/200 = 3\,000$ ). Den prosentvise differansen mellom kvadratmetersatsen etter beregningsmodellen, og den kvadratmetersatsen som ville gitt en ligningsverdi på kr 600 000, utgjør 20 prosent ( $750$  utgjør 20 % av  $3\,750$ ). Den årlige kvadratmetersatsen skal da reduseres med 20 prosent ved ligningen i fem år.*

*Gitt at kvadratmetersatsen for neste inntektsår utgjør kr 4 000 ( $16\,000 \times 0,25 = 4\,000$ ), skal kvadratmetersatsen reduseres med kr 800 ( $4\,000 \times 0,2 = 800$ ). Kvadratmetersatsen som legges til grunn ved fastsettingen av ligningsverdien blir da 3 200.*

## 8.3 Særskilte regler for fritidsbolig

Ligger ligningsverdien for fritidseiendommer vesentlig over nivået på sammenlignbare fritidseiendommer ellers i kommunen, kan slike ligningsverdier settes ned etter en individuell vurdering. Ligningsverdien skal da settes i samsvar med ligningsverdinivået for sammenlignbare fritidseiendommer i kommunen, og ikke til en bestemt andel av omsetningsverdien. Om adgang for lokale ligningsmyndigheter til å gi retningslinjer for fastsetting av ligningsverdi, se HRD i Utv. 2001/1431 (Rt. 2001/1201).

Dersom en ligningstakst er nedjustert, legges det til grunn at en ny individuell nedjustering ikke kan kreves de to påfølgende inntektsår, og at en slik nedjustering ikke kan kreves ved mindre avvik enn 20 % fra 30 % grensen. Således må ligningstaksten utgjøre minst 36 % av markedsverdien for at en ny nedjustering igjen kan kreves. Denne regelen gjelder også for våningshus på gårdsbruk.

## 9 Våningshus på gårdsbruk

Våningshus på gårdsbruk formueslignes ikke særskilt, men inngår i den samlede ligningsverdien på gårdsbruket.

Ved vurdering av 30 %-grensen for våningshuset, må en finne observerbar markedsverdi for hele eiendommen. Markedsverdien må fordeles mellom våningshus med passende arrondert tomt og resten av eiendommen. Dersom markedsverdien fastslås ved takst må hele eiendommen takseres samlet før verdien fordeles. En isolert takst av boligen vil ikke være avgjørende. Ligningsverdien for den resterende del av eiendommen påvirkes ikke av eventuell nedsettelse av ligningsverdien for våningshuset. Om vilkårene for å kreve ny nedjustering etter at nedjustering er foretatt, se [pkt. 8.3](#).

## 10 Utland

Ligningsverdi for fast eiendom i utlandet skal fastsettes etter norske regler. Bolig- og fritidseiendommer i utlandet formuesverdssettes etter de regler som gjelder for fritidseiendommer i Norge, se nærmere [pkt. 3](#). For fritidseiendommer i utlandet foretas det en prosentvis justering på 10 % for inntektsåret 2012. Ved verdsettingen skal det ikke skilles på om en bolig er en primær- eller sekundærbolig. For eiendommer som ikke tidligere har fått fastsatt en ligningsverdi etter norske regler settes ligningsverdien til maksimalt 30 % av markedsverdi. Eventuell formuesverdi fastsatt av utenlandske skattemyndigheter skal ikke legges til grunn.

# Bolig – fri bolig

- Sktl. § 5-1, § 5-10, § 5-12, § 5-15 (1) bokstav l, § 5-15 (1) bokstav n, § 5-20 (3), § 6-13, § 10-11 og § 10-42.
- FSFIN § 5-12 D.
- Sktbl. § 5-8 (2).
- Skattebetalingsforskriften § 5-8-20 og § 5-8-21.
- Sk. nr. 1/1998 (Utv. 1998/477).
- Takseringsreglene § 1-2-18 og § 1-2-20.

## 1 Behandling av brukeren, generelt

### 1.1 Hovedregel

Fordel ved hel eller delvis fri bolig tilhørende andre, er som hovedregel skattepliktig

- utenfor arbeidsforhold etter sktl. § 5-20 (3)
- som føderåd etter sktl. § 5-1 (1), se emnet «[Jordbruk – allment](#)», [pkt. 10.8.4](#)
- i arbeidsforhold etter sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-12
- i aksjonærforhold som utbytte etter sktl. § 10-11
- i deltakerforhold som utdeling etter sktl. § 10-42

Fordel ved å bo i ett rom alene eller sammen med noen følger reglene om fritt losji, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)». Fordel ved å bo i mer enn ett rom, følger reglene om fri bolig.

### 1.2 Unntak

Fordel ved bruk av Forsvarets tjenesteboliger er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav l.

Videre er fri bolig som hovedregel ikke skattepliktig dersom skattyter ville hatt fradragsrett for kostnadene om han hadde dekket disse selv, se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)» og emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)». For eksempel vil dette være tilfelle når skattyter får stilt bolig til disposisjon ved midlertidig innkvartering pga. arbeidsopphold utenfor hjemmet når skattyter har fast bolig et annet sted og denne boligen ikke er leid ut. Dette kan f.eks. gjelde stortingsrepresentanter. Fri bolig er likevel skattepliktig for pendlere (ikke på yrkesopphold) som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se FSFIN § 5-12-10.

Fordel ved statsministerens privatbruk av statens statsministerbolig er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav n. Skattefritaket gjelder bare så lenge statsministeren med

sin husstand disponerer egen, privat bolig i tillegg og ikke har skattepliktig utleieinntekt av denne etter § 7-2 (1), jf. samme bestemmelse annet punktum.

## 2 Behandling av brukeren, fastsetting 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 eid av arbeidsgiveren fordelsbetraktes på den ansattes hånd.

Alminnelige nivåhevinger av brutto leieverdier på tjenesteboliger bør ikke overstige 10 % per år. Unntaksvis kan leieverdien for boliger oppjusteres med inntil 20 % der leieverdien påviselig er blitt hengende etter det alminnelige nivå ellers.

Der det fra før er et påviselig høyere verdsettningsnivå enn i sammenlignbare områder, bør generell nivåheving unnlates. Se FIN 17. oktober 1990 i Utv. 1990/306.

Om verdsetting av fri bolig i utlandet, se [pkt. 2.8](#).

### 2.2 Leieverdi vesentlig lavere enn de totale kostnadene ved boligen

Det forekommer at et selskap eier bolig, herunder fritidsbolig, som disponeres av ansatte som enten har eierposisjon i selskapet eller som er nøkkelpersonell i bedriften. Boligen kan være spesielt verdifull slik at det ikke er noe reelt leiemarked for slik bolig på stedet, f.eks. fordi den er spesielt stor og innholdsrik, har en luksuriøs innredning og/eller fasiliteter som svømmebasseng, brygge, båthus mv.

Hvis leieverdien er vesentlig lavere enn eierens oppofrelse kan det være aktuelt å anvende sktl. § 13-1 ved fastsettingen av fordelene for brukeren, se for eksempel HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS). Dette gjelder hvor leien på det åpne markedet er vesentlig lavere enn eierens oppofrelse. Ligningsmyndighetene er da ikke bundet til å fastsette verdien av fri bolig til hva eieren kunne få ved utleie til andre. I stedet kan fordelene settes til beregnet kapitalkostnad tillagt gjennomsnittlige kostnader vedrørende eiendommen. Slik fastsetting forutsetter at vilkårene i sktl. § 13-1 er oppfylt, se emnet «Tilsidesettelse», [pkt. 7.2](#).

### 2.3 Innskudd

Har brukeren betalt innskudd i forbindelse med disponeringen av bolig, skal det tas hensyn til dette ved verdsetting av leieverdien.

Har brukeren ikke betalt innskudd f.eks. når han disponerer bolig i borettslag, skal fordelene ikke settes til det andelshaverne betaler i leie, men til full leieverdi for leiligheten.

### 2.4 Fri strøm, oppvarming mv.

Ved verdsetting av fordelene må det også tas hensyn til verdi av eventuell fri strøm, oppvarming mv. Om prinsipp for verdsetting av fri oppvarming, se Sk. nr. 32/1981 i Utv. 1981/639.

### 2.5 Boplikt

Er det et reelt vilkår for en ansatt at han må bo i bolig som arbeidsgiver stiller til disposisjon for at han skal beholde stillingen, må verdsettingen av fri bolig eventuelt begrenses i forhold til en rimelig behovsstørrelse for den private boligbruk for den ansatte og hans familie. Se FIN 17. oktober 1990 i Utv. 1990/306.

Skriftlig avtale om at det foreligger boplikt vil være et sterkt moment for at det foreligger reell boplikt. Imidlertid bør forholdet vurderes ut fra den totale situasjon, hvor en blant annet tar hensyn til det behov arbeidsgiveren har for å pålegge boplikt. For eksempel vil boplikt bare rent unntaksvis bli god tatt når den ansatte er eier av det aksjeselskapet han er ansatt i og som eier boligen. Videre vil det sjelden være reell boplikt for personer i ledende stillinger, eller hvor arbeidsgiver leier den aktuelle boligen. Det er ikke tilstrekkelig for å anse det som boplikt at arbeidsgiveren ikke vil gi noen lønnsøkning om den ansatte flytter til egen bolig.



Ved fastsetting av en rimelig behovsstørrelse for den private bruk 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. Verdsettingen av en vanlig familieeileilighet bør ikke reduseres selv om barn som tidligere bodde der, er flyttet ut.

## 2.6 *Prester mv.*

Ved verdsetting 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. Praktis 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 husleien kunne tilsvare verdien av boligen for vedkommende prest. Dette vil typisk gjelde for eldre tradisjonelle presteboliger. Det skal likevel foretas en individuell verdsetting av nyere presteboliger hvor det tas hensyn til de spesielle forhold som gjelder for prester. Ved verdsettingen av bofordelen skal den del av bygning som utelukkende benyttes som kontor, møterom mv., holdes utenfor. Se Sk. nr. 1/1998 i Utv. 1998/477.

Om verdsetting av brenselstilskudd til prester, se takseringsreglene § 1-2-20.

Verdsettingsprinsippene 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 10. juli 1995 i Utv. 1996/835.

## 2.7 *Borett utenfor jord- og skogbruk*

Borett som ved kjøpekontrakt er påheftet boligeiendommer utenfor jord- og skogbruk, skal verdsettes etter reglene om fastsetting av leieverdi av kårbolig på gårdsbruk i takseringsreglene § 3-2-4, jf. takseringsreglene § 1-2-18.

## 2.8 *Beskatning av helt eller delvis fri bolig i utlandet*

### 2.8.1 *Vilkår for skatteplikt*

Det er skatteplikt for fordel ved helt eller delvis fri bolig på tjenestestedet ved arbeidsopphold i utlandet. Dette gjelder både offentlig og privat ansatte.

Det fastsettes ikke noen skattepliktig fordel av hel eller delvis fri bolig som ikke anses selvstendig, se § FSFIN § 5-12-35, jf. FSFIN § 3-1-4. Om grensen mellom selvstendig og uselvstendig bolig, se emnet «Bosted – skattemessig bosted», pkt. 6.4.

Skattyter anses ikke å ha noen fordel ved fri bolig i utlandet, hvis merkostnader ved å ha en slik bolig ville vært fradragsberettiget om skattyter hadde dekket dem selv, jf. sktl. § 6-1 og § 6-13. Dette vil være tilfelle hvis skattyter i Norge har kostnader til en fullverdig fast bolig. Hvis skattyter ikke har familie som bor i det felles hjem i Norge, stilles det i tillegg krav om reisehyppighet til boligen i Norge, slik at boligen på tjenestestedet får karakter av pendlerbolig.

En bolig anses som fullverdig hvis den har minst 30 kvadratmeter P-rom/boareal og innlagt vann og avløp.

For at boligen i Norge skal anses som fast i denne sammenheng, må den være disponibel for arbeidstaker, og må ikke leies ut under utenlandsoppholdet.

Kravet til reisehyppighet må vurderes blant annet i forhold til reiseavstand, reisemuligheter og reisekostnader. Hvis tjenestestedet er utenfor Europa kreves det som utgangspunkt minimum to hjemreiser i året. Er tjenestestedet i Europa kreves det i utgangspunktet fire hjemreiser i året. Om tjenestestedet er i Sverige, Danmark eller Finland kreves det i utgangspunktet 8 hjemreiser i året. Der arbeidstaker tiltrer/avslutter arbeidsforholdet i løpet av inntektsåret, må kravet til antall reiser reduseres forholdsmessig ut fra lengden på arbeidsoppholdet det aktuelle inntektsåret.

Når arbeidstakerens familie blir boende i det felles hjem i Norge, er det ikke krav til reisehyppighet. Med «familie» menes i denne sammenheng

- ektefelle (gjelder ikke separerte ektefeller og meldepliktige samboere)
- barn som i løpet av året ikke fyller 22 år eller mer (egne barn, fosterbarn eller adoptivbarn). Det er ikke et krav at barnet forsørges
- egne søsken, herunder halvsøsken og adoptivsøsken, når arbeidstakeren forsørger minst en av dem.

Dersom boligen i Norge i løpet av inntektsåret leies ut eller realiseres, vil skatteplikten for helt eller delvis fri bolig i utlandet inntre fra det tidspunkt utleien starter eller boligen blir realisert.

### 2.8.2 Verdsetting, generelt

For de tilfeller hvor arbeidstaker disponerer fri eller subsidiert bolig i utlandet og vedkommende ikke anses som pendler gjelder FSFIN § 5-12 D.

Fordel av helt eller delvis fri bolig i utlandet kan fastsettes ved individuell eller sjablongmessig verdsetting. Som utgangspunkt skal den laveste av disse verdiene benyttes. Sjablongmessig verdsetting skal imidlertid gjennomføres dersom arbeidstakeren ikke krever individuell verdsetting innen fristen for levering av selvangivelsen, jf. FSFIN § 5-12-30 (2) annet punktum.

Skifter skattyter bolig på tjenestestedet, skal fordelene fastsettes til verdien av den boligen som disponeres i begynnelsen av måneden, jf. FSFIN § 5-12-33.

Disponerer flere arbeidstakere hos samme arbeidsgiver en boenhet sammen, skal den fastsatte bofordelen fordeles med likt beløp på hver av dem, jf. FSFIN § 5-12-34.

### 2.8.3 Individuell verdsetting

Ved individuell verdsetting skal fordelene fastsettes til 90 % av den samlede verdien, jf. FSFIN § 5-12-31 (3).

Fordel av helt eller delvis fri bolig som arbeidsgiver leier, fastsettes til 90 % av arbeidsgivers kostnader ved å leie boligen, jf. FSFIN § 5-12-31 (1) første punktum.

Eier arbeidsgiver boligen, fastsettes fordelene til 90 % av hva det vil koste å leie en tilsvarende bolig på stedet, jf. FSFIN § 5-12-31 (1) annet punktum.

Det skal da foretas forhåndsverdsetting av boligen, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-20 og § 5-8-21 og pkt. 3.1.

Dekker arbeidsgiver kostnader til elektrisitet, brensel/oppvarming/kjøling og andre driftsutgifter (vann- og avløpsavgifter, forsikring mv.) skal disse kostnadene legges til leieverdien/kostnadene for å leie boligen, jf. FSFIN § 5-12-31 (2). Arbeidstakers fordel skal da utgjøre 90 % av den samlede verdien, jf. FSFIN § 5-12-31 (3).

Er det rom i boligen som hovedsakelig anvendes til representasjon eller kontor i arbeidsgivers tjeneste, skal det ikke fastsettes fordel av det areal som benyttes til disse formålene. Fordelingen skal skje forholdsmessig etter det areal som anvendes til henholdsvis bolig og representasjon/kontor, jf. FSFIN § 5-12-31 (4).

Om arbeidstaker betaler en del av leien, skal egenbetalingen gå til fradrag i den fastsatte bruttoverdien etter FSFIN § 5-12-31 (1) og (2), jf. FSFIN § 5-12-31 (6).

Fordelen av helt eller delvis fri bolig skal omregnes til norske kroner etter kjøpskursen på utlønningstidspunktet, jf. FSFIN § 5-12-31 (7).

Fordelen av hel eller delvis fri bolig fastsettes for hver kalendermåned. Hvis leieforholdet bare gjelder en del av en kalendermåned, skal det ikke beregnes fordel for denne måneden, jf. FSFIN § 5-12-31 (5).

### 2.8.4 Sjablongmessig verdsetting

Ved sjablongmessig verdsetting settes månedlig verdi for bolig med ett og to rom til 1/12 av folketrygdens grunnbeløp (G). Har boligen tre eller flere rom, settes månedlig verdi til 1/8 av folketrygdens grunnbeløp, jf. FSFIN § 5-12-32 (1). Separat kjøkken, alkove, bad, gang og bod regnes ikke som rom. Det samme gjelder rom som hovedsakelig anvendes til representasjon eller kontor i arbeidsgivers tjeneste, se FSFIN § 5-12-31 (4).

Det gjøres ikke noe tillegg til den sjablongmessige verdsettingen om arbeidsgiver dekker kostnader til elektrisitet, brensel/oppvarming/kjøling og andre driftsutgifter (vann – og avløpsutgifter, forsikring mv.). Verdsetting etter sjablong omfatter ikke kostnader til drift av telefon, internett og fjernsyn, jf. FSFIN § 5-12-32 (6).

Det er folketrygdens grunnbeløp ved inntektsårets begynnelse som legges til grunn ved fastsetting av månedlig verdi av helt eller delvis fri bolig, jf. FSFIN § 5-12-32 (2).

Bebos boligen normalt bare av en person, settes fordelene ikke høyere enn 1/12 av folketrygdens beløp, jf. FSFIN § 5-12-32 (4).

Betaler arbeidstaker en del av leien, skal egenbetalingen gå til fradrag i den fastsatte verdien, jf. FSFIN § 5-12-32 (5).

### **3 Behandling av brukeren, fri bolig i arbeidsforhold**

#### **3.1 Forhåndsverdsetting**

Hvor arbeidsgiveren stiller bolig til disposisjon, og fordelene 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. For bolig som ligger i utlandet gjelder dette bare i tilfeller arbeidsgiveren eier boligen. Skjemaet «Krav om verdsettelse av bolig i arbeidsforhold» (RF-1158) skal sendes skattekontoret. Skattekontoret foretar straks verdsetting av fordelene ved å bo helt eller delvis vederlagsfritt, inklusive fordelene ved eventuell fri strøm, oppvarming o.l. med grunnlag i opplysningene gitt i blanketten og opplysninger man ellers måtte ha. Gjenparten av verdsettingsblanketten hvor avgjørelsen fremgår, sendes til arbeidsgiveren, skatteoppkreveren for den kommunen arbeidsgiver hører hjemme og til mottakeren av ytelsen.

Fordel ved bruk av fritidseiendom til fritidsformål skal ikke forhåndsverdssettes.

#### **3.2 Innberetning**

Verdien av fordelene ved helt eller delvis fri bolig skal innberettes under kode 121-A i lønns- og trekkoppgaven. Skattekontoret skal derfor ikke gjøre noe tillegg ved ligningen for fri bolig når verdien er forhåndsverdsatt, se likevel nedenfor.

#### **3.3 Verdsetting ved ligningen**

Skattekontoret skal normalt legge den samme verdi til grunn ved ligningen som er benyttet ved forhåndsverdsettingen.

Forhøyelse av verdien kan bare foretas når det foreligger opplysninger om at den tidligere verdsetting bygger på feilaktig grunnlag.

### **4 Behandling av brukeren, fri bolig utenfor arbeidsforhold**

#### **4.1 Generelt**

Fri bruk av andres bolig er skattepliktig også utenfor arbeidsforhold, jf. sktl. § 5-20 (3). Brukeren inntektsbeskattes for fordelene. I slike tilfeller er det ligningsmyndighetene som må påse at dette blir gjort ved ligningsbehandlingen. Betaler brukeren redusert husleie og/eller dekker noen av driftskostnadene, må det tas hensyn til dette ved fastsettingen av fordelene.

Fordelen ved helt eller delvis vederlagsfri bruk skatteleges uansett hvordan fordelene oppstår. 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 emnet «[Bolig – fritaksligning](#)».

#### **4.2 Aksjeutbytte**

Om behandlingen av fri bolig som utbytte, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)» og emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

## 5 Behandling av eieren av boligen

### 5.1 Fri bolig utenfor arbeidsforhold

Det vil forekomme at en skattyter stiller bolig vederlagsfritt til disposisjon for andre, mens han fortsatt bærer kostnadene vedrørende boligen. Forutsetningen for å få fradrag for disse kostnadene er at de kan anses å være pådratt for å erverve, sikre eller vedlikeholde inntekt som er skattepliktig for eieren. Slik inntekt må kunne påregnes for eieren i løpet av overskuelig fremtid. Det medfører ikke fradragsrett for eieren at fordel ved vederlagsfri bruk skattlegges hos brukeren. Se URD 29. september 2004 (Dalane tingrett) i Utv. 2005/294.

Om tilfeller hvor nære slektninger som har fri bolig dekker alle utgiftene selv, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 8.

### 5.2 Fri bolig i arbeidsforhold

Arbeidsgivers kostnader til å yte fri bolig i arbeidsforhold, er fradragsberettiget i samme utstrekning som den øvrige lønnen til arbeidstakeren.

Yter arbeidsgiveren fri bolig i bygning som er fritakslignet, herunder fritakslignet våningshus, gis fradraget etter reglene for egen bruk i ervervsvirksomhet, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.».

# Bolig – fritaksligning

- Sktl. kap. 7.
- FSSKD kap. 7.
- Forskrift 13. juli 1995 nr. 685 om levering av ligningsoppgaver fra boligsameier (lignl. og sktl.).

## 1 Generelt

Fordelen ved at eieren helt eller delvis bruker sin eiendom som egen bolig, er aldri skattepliktig, jf. sktl. § 7-1 (1). Dette gjelder uavhengig av om eiendommen fritakslignes, se nedenfor, eller regnskapslignes, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

I dette emnet behandles bare fritakslignede boliger og fritidseiendommer. Med dette menes

- bolig hvor utleieinntekt er skattefri i sin helhet, jf. sktl. § 7-2 (1), og
- fritidseiendom hvor skattepliktig utleieinntekt beregnes etter egne regler, og inntekten er delvis skattefri etter reglene om utleie av fritidseiendommer, jf. sktl. § 7-2 (2).

Er vilkårene for fritaksligning ikke oppfylt, er nettoinntekt ved utleie skattepliktig og boligen skal regnskapslignes. En bolig skal enten fritakslignes eller regnskapslignes for hele inntektsåret. Om regnskapsligning, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

Om skillet mellom fast bolig og fritidseiendom, og om kravene til bruk av en fritidseiendom for at den skal omfattes av særregelen for beregning av skattefrie og skattepliktige leieinntekter i sktl. § 7-2 (2), se emnet «Bolig – realisasjon», pkt. 6.2.

## 2 Boligtyper som omfattes av reglene om fritaksligning (skattefrihet for utleieinntekter)

### 2.1 Generelt

Reglene om fritaksligning av skattyters egen bolig og fritidseiendom gjelder for følgende boligtyper, forutsatt at vilkårene om skattyters egen bruk mv. er oppfylt:

- enebolig
- tomannsbolig.
- rekkehus
- selveierleilighet
- våningshus på gårdsbruk.

- boenhet i boligselskap. Om boligselskap for øvrig, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)»
- hytte.

Om hvilke boliger som anses som enebolig og tomannsbolig, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)», pkt. 3.2.

## 2.2 Seksjonert bygg

I et seksjonert bygg anses hver seksjon som egen eiendom ved vurderingen av om vilkårene for fritaksligning er oppfylt. Dette gjelder også om skattyteren eier flere eller alle seksjonene i bygningen. Se FIN 3. desember 1984 i Utv. 1984/745.

Ligningsmyndighetene er bundet av kommunens godkjenning av hva hver seksjon omfatter. Seksjoneringen gis virkning fra tinglysningstidspunktet.

## 3 Boliger som ikke omfattes av reglene om fritaksligning

Følgende boligtyper faller utenfor reglene om fritaksligning:

- flermannsbolig, jf. sktl. § 7-2 (3). Om hvilke eiendommer som faller inn under reglene om flermannsbolig, se [pkt. 14.4](#)
- egen boligdel i avskrivbart bygg som ikke er seksjonert, eller som inngår i avskrivbar seksjon. Slik boligdel vil etter sin art falle utenfor bestemmelsen i sktl. § 7-2 om fritaksligning, da eventuell utleie av areal i et slikt tilfelle vil medføre at det aktuelle arealet ikke lenger kan anses som en del av «egen boligdel» etter sktl. § 14-43 (3), men som utleid areal som ikke skal holdes utenfor saldo.

Unntaket for flermannsbolig gjelder ikke for fritidsboliger, se [pkt. 5](#).

## 4 Bruk som egen bolig

### 4.1 Generelt

For eiendom som anses som skattyters egen boligeiendom, er leieinntekt skattefri når eieren i utleieperioden har brukt minst halve eiendommen til egen bolig, regnet etter utleieverdien, jf. sktl. § 7-2 (1) bokstav a.

Dette vilkåret for skattefritak gjelder fra og med inntektsåret 2012 også for tomannsbolig. Utleieinntekt fra tomannsbolig vil således være skattefri dersom eieren selv benytter minst halvparten av tomannsboligen, regnet etter leieverdien, til egen bruk. Leieinntekt fra tomannsbolig hvor de to leilighetene har samme utleieverdi, og eieren selv benytter den ene leiligheten, vil etter dette være skattefri.

### 4.2 20 000-kronersregelen

Leieinntekt er skattefri når eieren har leid ut mer enn halvparten av boligen, regnet etter utleieverdien, og inntektene av slik utleie i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 20 000, jf. sktl. § 7-2 (1) bokstav b. Beløpsgrensen på kr 20 000 omfatter bare leieinntekter fra den perioden av et inntektsår hvor hele eller en større del av egen bolig er utleid. Overskrider grensen på kr 20 000, skal boligen regnskapslignes for hele året. Også de leieinntektene som skriver seg fra en periode hvor boligen er utleid i mindre omfang, vil da være skattepliktige.

Eieren av en tomannsbolig, hvor eierens leilighet utgjør minst halvparten av leieverdien, kan eksempelvis ha skattefrie leieinntekter ved utleie av sin egen leilighet, så lenge totale leieinntekter for det tidsrommet hvor mer enn halvparten av hele tomannsboligen leies ut (inkludert leieinntektene fra den andre leiligheten) ikke overstiger kr 20 000 i løpet av kalenderåret. Hvis de totale leieinntektene for den perioden hvor mer enn halvparten av hele tomannsboligen ble leid ut overstiger kr 20 000, vil samtlige leieinntekter for hele inntektsåret være skattepliktige. Er for eksempel månedlig leieinntekt fra den ene leiligheten kr 9 000, og eieren leier ut et rom i sin leilighet i to måneder for kr 1 500 i måneden, vil totale leieinntekter for denne tomånedersperioden være  $(kr\ 9\ 000 \times 2) + (kr\ 1\ 500 \times 2) = kr\ 21\ 000$ . Boligen skal da regnskapslignes, og samtlige leieinntekter for hele inntektsåret blir skattepliktige.

### 4.3 Pendlerbolig

Bolig som eies av pendler og som hovedsakelig benyttes under arbeidsopphold utenfor hjemmet (pendlerbolig), anses ikke som skattyters egen bolig i denne sammenheng. Slik bolig kan ikke fritakslignes. Om fradrag for kostnader til pendlerbolig, se emnet «Mer-kostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 7.2.

### 5 Eiendom brukt av eieren som fritidsbolig

Inntekt ved utleie av fritidseiendom er helt eller delvis skattefri dersom eiendommen skal fritakslignes, se sktl. § 7-2 (2). Om skattleggingen av den skattepliktige delen av utleieinntekten, se pkt. 15.2.3.

Forutsetningen for fritaksligning av fritidseiendommer er at eieren over tid benytter fritidseiendommen i rimelig omfang og eiendommen ikke har fått karakter av utleieeiendom. Fritaksligningen opprettholdes selv om

- eiendommen er utleid deler av året, eller
- eiendommen er delvis utleid gjennom hele året.

Reglene om tomannsbolig og flermannsbolig gjelder ikke tilsvarende for fritidseiendommer. Om hva som kan anses som fritidseiendom, se emnet «Bolig – realisasjon», pkt. 6.2.

## 6 Særlig om boligsameie

### 6.1 Generelt

I et boligsameie skal sameierne lignes etter bruttometoden, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden». Utleieinntekt er skattefri hvis de ordinære vilkårene for fritaksligning er oppfylt. Drives det derimot utleie som anses som virksomhet, foreligger det et deltakerlignet selskap. I så fall er vilkårene for fritaksligning ikke oppfylt.

### 6.2 Boligeiendom med to eller flere leiligheter

Sameiere i ikke-seksjonert boligeiendom med to eller flere leiligheter skal ikke skattlegges for utleieinntekt når eksklusiv bruksrett til leilighet tilsvarer eierandelen, eieren av andelen bor i leiligheten, og de øvrige vilkårene for fritaksligning er oppfylt. 20 000-kronersgrensen i sktl. § 7-2 (1) bokstav c gjelder i slike tilfeller for hver av sameierne.

Hvis en av sameierne har eksklusiv bruksrett til en mindre del av eiendommen enn det eierandelen skulle tilsi, må det vurderes om den delen som ikke bebos skal anses å være brukt vederlagsfritt av andre eller om den skal anses å være utleid. Om beskatningen av vederlagsfri bruk, se emnet «Bolig – fri bolig», pkt. 4. Hvis den nevnte delen anses som utleid, må det vurderes om det er grunnlag for skattlegging av utleieinntektene. Dette er bare tilfelle hvis mindre enn halvparten av skattyters eierandel, beregnet etter utleieverdien, benyttes som egen bolig.

#### Eksempel

*Et useksjonert bygg har fire eiere, hvorav tre har hver sin eierandel på 15 %, mens den fjerde eierandelen er på 55 %. To av eierne bor i hver sin leilighet, resten leies ut.*

*A eier 15 % av boligen og bebor 20 % av boligen.*

*B eier 55 % av boligen og bebor 30 % av boligen.*

*Den resterende delen leies ut til boligformål.*

*A, som har en eierandel på 15 % og bebor 20 % av boligen, skatter ikke av fordel ved bruk av egen bolig. For den overskytende delen han bebor, dvs. 5 %, forutsettes han å svare leie til sameiet. Gjør han ikke det, skal han skattlegges for vederlagsfri bruk.*

*B, som bebor 30 % av boligen men eier 55 %, bebor mer enn halvparten av sin eierandel, og fritakslignes derfor for den delen av utleieinntektene som tilordnes resterende eierandel, altså 25 %.*

### 6.3 Fritidseiendom med to eller flere boenheter

Sameiere i ikke-seksjonert fritidseiendom hvor eksklusiv bruksrett til leilighet tilsvarer eierandelen, omfattes av reglene om fritaksligning. Utleieinntekter som ikke overstiger kr 10 000 for den enkelte andelseier er skattefrie, jf. sktl. § 7-2 (2).

#### 6.4 Tidsparter (time-share)

Om ligning av tidspart i fritidseiendom (time-share), se emnet «[Bolig – tidsparter \(time-share\)](#)».

#### 7 Eiendom eid av boligselskap

Om skattemessig behandling av andelshaver i boligselskap, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

#### 8 Eiendommer benyttet vederlagsfritt av andre enn eieren

Regelen i sktl. § 7-1 om skattefritak for eiers fordel ved egen bruk av bolig eller fritidseiendom, gjelder også for nære slektninger av eieren (f.eks. barn, søsken, foreldre, beste-foreldre, søskenbarn, nevø/niese) som bruker boligen/fritidseiendommen vederlagsfritt når disse bærer alle driftskostnader, herunder indre og ytre vedlikehold. Dette gjelder uavhengig av hvilken type eiendom boenheten ligger i (enebolig, tomannsbolig, flermannsbolig, næringsseiendom mv.), og uavhengig av om eieren selv bor i en annen del av eiendommen.

Gjelder den vederlagsfrie bruken en boligeiendom som ville blitt omfattet av reglene om skattefritak for utleieinntekter (fritakslignet) etter sktl. § 7-2 dersom eieren selv bodde der i stedet for brukeren (den nærstående), vil leieinntektene også være skattefrie for brukeren dersom han for egen regning leier ut deler av den boligen han disponerer.

I tilfeller hvor brukeren ikke dekker alle kostnadene knyttet til boligen, foretas vanlig fordelsbeskatning for verdien av fri bruk av boligen på brukerens hånd, se sktl. § 5-20 (3) og emnet «[Bolig – fri bolig](#)». Dette gjelder for eksempel studentleiligheter som eies av foreldrene når disse dekker alle, eller deler av kostnadene knyttet til leiligheten.

Det kan også være tilfeller hvor eieren selv ikke bor i boligen, men lar en nær slektning disponere en del av boligen mot at slektningen dekker kostnadene knyttet til denne delen, samtidig som eieren selv leier ut en øvrig del av boligen. I et slikt tilfelle må eieren på vanlig måte skattlegges for utleieinntektene og gis fradrag for kostnadene knyttet til den delen som leies ut. Nærmere om regnskapsligning av bolig, se emnet «[Bolig – regnskapsligning](#)».

#### 9 Tidsperiode, bolig og fritidseiendom

Spørsmålet om skattefritak for utleieinntekt av bolig vurderes for hele kalenderåret under ett. Har skattyteren bare eid eiendommen en del av året, foretas vurderingen for skattyters eiertid. Tilsvarende gjelder ved anvendelsen av fribeløpet ved utleie av fritidseiendommer, jf. sktl. § 7-2 (2).

En bolig eller fritidseiendom kan således ikke både følge særreglene i sktl. kap. 7 om helt eller delvis skattefritak for utleieinntekter og regnskapslignes hos samme eier i samme inntektsår.

#### 10 Ingen valgadgang

Er vilkårene for skattefritak for utleieinntekt oppfylt, kan skattyter ikke velge at boligen likevel skal regnskapslignes (lignes direkte). Om fradrag for vedlikeholdskostnader ved overgang fra fritaksligning til skatteplikt for leieinntekter, se emnet «[Bolig – regnskapsligning](#)», pkt. 3.11.

#### 11 Utland

Reglene om fritaksligning gjelder også for boliger og fritidseiendommer som ligger i utlandet. Nærmere om skatteplikt for fast eiendom i utlandet, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 13.

#### 12 Bolig eid av selskap (ikke boligselskap)

Bolig og fritidseiendom som eies av et selskap, for eksempel aksjeselskap eller deltakerlignet selskap, faller utenfor reglene om fritaksligning. Dette gjelder selv om en eller flere av aksjonær(e) eller deltakerne bor i den.

### 13 Når boligen ikke følger særreglene om fritaksligning

Når vilkårene for skattefritak for utleieinntekt ikke er oppfylt, skal eiendommen regnskapslignes i hele skattyters eiertid i året, se emnet «**Bolig – regnskapsligning**». Om overgang fra skattefritak etter sktl. § 7-2 til regnskapsligning på samme eiers hånd, se emnet «**Bolig – regnskapsligning**», pkt. 3.11. Når vilkårene for fritaksligning av en fritidsbolig ikke er oppfylt, skal fritidsboligen regnskapslignes. Om vilkårene for fritaksligning av fritidsbolig, se pkt. 5.

### 14 Diverse spørsmål vedrørende vilkår for helt eller delvis skattefritak for utleieinntekter

#### 14.1 Hva som inngår i skattyters «egen bolig» eller «fritidseiendom»

##### 14.1.1 Generelt

Det er skattyters «egen bolig» som kan fritakslignes, jf. sktl. § 7-1 (1) og § 7-2. Utleie av en bygning eller en del av en bygning som ikke anses å høre med til skattyters «egen bolig», omfattes ikke av reglene om skattefritak for utleieinntekter. Når det skal vurderes om minst halvparten av boligen, regnet etter utleieverdien, er benyttet av eieren til egen bruk, jf. sktl. § 7-2, må det tas stilling til hvilke deler av en eiendom som skal inngå ved denne beregningen. Spørsmålet kan oppstå både hvor det på en eiendom kun er plassert én bygning og hvor det på en eiendom er plassert flere bygninger i nærheten av hverandre.

For fritidseiendommer må det på tilsvarende måte vurderes hvilke deler av en eiendom som inngår som en del av fritidseiendommen, hvor utleieinntekter kan være delvis skattefrie etter sktl. § 7-2 (2).

Spørsmålet har også betydning i forhold til om bygningen/bygningene skal anses som en enebolig/tomannsbolig eller en flermannsbolig. Hvis bygningene samlet sett anses som en flermannsbolig, kan det medføre at alle leieinntekter blir skattepliktige, også de som skriver seg fra hovedhuset. Hvis bare hovedhuset anses som skattyters «egen bolig», kan det medføre at leieinntekter fra hovedhuset blir skattefrie, mens leieinntekter fra den tiliggende bygningen blir skattepliktige, se for eksempel BFU 25/2007.

Hvis flere bygninger ut fra fremstillingen nedenfor skal ses under ett, kan ikke skattyter velge å se bygningene hver for seg.

##### 14.1.2 Én bygning

Hvis en del av en bygning som skattyter eier dels benyttes til eget boligbehov og dels til andre formål, for eksempel utleie, er spørsmålet om hele bygningen eller bare en del av den skal inngå i fritaksligningen. Som utgangspunkt må en ikke-seksjonert bygning/kompleks som fysisk sett naturlig må karakteriseres som én bygning, ses under ett ved vurderingen av om utleieinntektene er skattefrie. Unntaksvis kan bygningen bestå av selvstendige enheter, slik at bare en del av bygningen kan anses som skattyters «egen bolig». De aktuelle delene må da vurderes for seg. Se for eksempel LRD 3. mai 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1019 og LRD 24. september 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/1599. (I begge dommene ble to boligenheter som stod på forskjellige bruksnumre og som var knyttet til hverandre med felles vegg, ansett som selvstendige boligeiendommer.)

Bygninger som ligger inntil hverandre og med gjennomgang slik at de kan fungere som én boligeiendom, må anses som én boligeiendom, med mindre de er seksjonert. Det har ingen betydning for vurderingen om de ligger på hvert sitt gårds- og bruksnummer når det er samme eier(e).

I et seksjonert bygg anses hver seksjon som en egen eiendom. Fellesarealer som garasjeanlegg eller areal med for eksempel boder som benyttes av beboerne i et seksjonert boligsameie, må anses å ha en tjenende funksjon for leilighetene i sameiet og inngå som en del av skattyters bolig- eller fritidseiendom. Således vil inntekt en sameier har ved utleie av sin egen garasjeplass eller bodplass i et slikt sameie måtte omfattes av skattefritaket for leieinntekter.

Om et tilfelle hvor et fellesareal tilhørende et boligsameie ikke hadde noen tjenende funksjon for den enkelte sameiers bruk av sin leilighet som bolig, se BFU 13/2012.



### 14.1.3 Flere bygninger mv.

Er det i tillegg til hovedbygningen en eller flere frittliggende bygninger mv. på en eiendom, må det vurderes om de øvrige bygningene skal ses under ett med hovedbygningen, eller om de skal ses hver for seg når det skal tas stilling til om vilkårene for skattefritak for utleieinntekter er oppfylt. Spørsmålet vil være om bygningene samlet sett fremstår som en del av skattyters «egen bolig», eller om en eller flere av bygningene faller utenfor dette begrepet.

Ved vurderingen vil det ha betydning om bygningen har en tjenende funksjon for hovedbygningen. En tjenende funksjon er en funksjon som hovedbygningen ikke selv kan tilby i tilstrekkelig omfang. Typiske tjenende bygninger til boligeiendommer vil være garasje, bod og uthus, se emnet «**Bolig – garasje**». Også annekser, lysthus, båtnaust, biloppstillingsplasser, brygger mv. kan ha en tjenende funksjon til hovedbygningen. Det vil ha betydning om bygningen mv. har en slik tilknytning til hovedbygningen at den normalt vil følge resten av eiendommen ved et eventuelt salg.

Om et tilfelle der en frittliggende bygning med garasje i første etasje og utleid bolig i annen etasje ble ansett som en del av boligeiendommen i forhold til reglene om gevinstbeskatning, se URD 26. april 1984 (Oslo byrett) i Utv. 1984/358.

Hvis den bruksmessige tilknytningen til hovedhuset opphører, medfører det at bygningen ikke lenger kan anses som en del av skattyters «egen bolig». Dette vil normalt gjelde hvor den frittliggende bygningen tas i bruk i virksomhet. Se HRD i Utv. 2010/1277 (Rt. 2010/979.) (En frittliggende garasje som sto på samme tomt som hovedbygningen ble påbygd en ekstra etasje hvor det ble innredet kontorlokaler, et lite kjøkken og toalett/dusj. Bygningen ble deretter i sin helhet utleid til bruk i virksomhet. Underetasjen som utgjorde selve garasjelokalet ble ikke ombygd, men ble brukt som lager og verksted av leietaker. Retten kom til at bygningen ikke lenger kunne anses som en tjenende bygning. Ved i sin helhet å være utleid til kontor, verksted og lager hadde bygningen endret karakter og dens tjenende funksjon for hovedbygningen var opphørt. Det forhold at eieren oppbevarte noen private eiendeler i lokalene, ble av retten ansett å utgjøre en så bagatellmessig bruk at dette ikke rokket ved bygningens karakter og funksjon.) Se også URD 14. desember 1984 (Ytre Follo hærredsrett) i Utv. 1985/382.

Også hvor den frittliggende bygningen leies ut til boligformål må det vurderes om bygningen har mistet sin karakter av å være en del av skattyters egen bolig. Vurderingen her kan bli noe forskjellig, avhengig av bygningens karakter og tilknytning til hovedhuset. En frittliggende garasje som er oppført for å dekke privat garasjebehov for de som bor i hovedhuset, vil for eksempel ikke opphøre å ha tjenende funksjon om den leies ut til garasjeformål. Det samme gjelder tilhørende garasje plassert i felles garasjeanlegg som hører til boenheten og som følger boligen ved salg.

Hvis et ordinært garasjebehov allerede er dekket i en del av hovedbygningen eller en annen frittliggende garasje på eiendommen, vil utleie lettere medføre at bygningen ikke lenger kan anses som en tjenende bygning selv om utleien skjer til boligformål, herunder garasjeformål. Dette vil særlig være aktuelt hvis garasjen ikke ligger på samme tomt som hovedhuset.

Bygges en garasje om til for eksempel hybler slik at bygningen ikke lenger har garasje-funksjon, vil bygget tape sin karakter av å være tjenende bygning, se BFU 25/2007.

Anneks kjennetegnes ved at det er en mindre bygning som bruksmessig hører til hovedbygningen og som i det ytre fremstår som en del av boligeiendommen. Slike annekser som er ment å tjene som gjesterom mv. for beboerne av hovedhuset, anses i utgangspunktet å ha tjenende funksjon for dette. Dette må gjelde selv om annekset midlertidig leies ut, for eksempel til sommergjester eller som hybel. Hvis annekset innredes som utleiebygg og leies ut i sin helhet som sådan, vil annekset tape sin tjenende funksjon. Se for eksempel LRD 29. januar 2007 (Borgarting) i Utv. 2007/565 og BFU 25/2007.

Et båtnaust som er plassert i tilknytning til for eksempel en fritidseiendom og hvor det er naturlig at båtnaustet selges sammen med fritidseiendommen, må som utgangspunkt anses som en del av denne. Endres bruken, for eksempel ved at det innredes som en egen fritidseiendom, må naustet behandles for seg i forhold til reglene om skattefritak for fritidseiendom.

#### 14.1.4 Både tjenende og ikke-tjenende funksjon

Har den tilliggende bygningen både tjenende og ikke-tjenende funksjoner, må det vurderes hvilket behov hovedbygningen har for den tilliggende bygningen og om eiendommen totalt sett hadde fungert tilfredsstillende uten den tilliggende bygningen. I tillegg må den tjenende funksjonen ha et så stort omfang, sett i forhold til den ikke-tjenende funksjonen, at den tilliggende bygningen totalt sett har karakter av å være en tjenende bygning til hovedbygningen. Eksempel på slik kombinert bruk er en dobbeltgarasje med en hybel-leilighet over. Hvis bygget skal dekke garasjebehov for de som bor i hovedbygningen, vil bygget anses å ha tjenende funksjon for de som bor i hovedbygningen. Dette vil gjelde selv om leieverdien av hybelleiligheten er større enn leieverdien av garasjedelen. Dette må også gjelde hvor leietakeren benytter den ene eller begge garasjeplassene, forutsatt at garasjebehovet for beboerne i hovedhuset ikke er dekket på annen måte. Hvorvidt lokalene over garasjedelen brukes/leies ut til boligformål eller næringsformål vil være uten betydning for vurderingen av hvorvidt bygningen har tjenende funksjon. Om et tilfelle hvor lokalene over den frittliggende garasjen ble utleid til næringsformål, se LRD 2. november 2012 (Frostating) i Utv. 2012/hefte nr. 10.

Er garasjebehovet for beboerne i hovedhuset dekket på annen måte, for eksempel i en del av hovedbygningen eller en annen frittliggende garasje på eiendommen, kan en slik tilliggende bygning ikke anses å ha en tjenende funksjon, jf. pkt. 14.1.3.

Er hovedbygningens behov for den tilliggende bygningen ubetydelig, anses bygningen ikke som en tjenende bygning.

Et båtnaust som er plassert i tilknytning til eiendommen og som delvis innredes som fritidsbolig, anses fremdeles å ha tjenende funksjon hvis det fortsatt kan tjene som båtnaust for eieren av hovedbygningen.

Skal hovedhuset (som brukes som egen bolig) og den frittliggende bygningen etter dette vurderes under ett, er det avgjørende om leieverdien for den delen av bolighuset og garasjebygget som eieren bruker selv, overstiger leieverdien for det som leies ut.

#### Eksempel

*Hovedhuset består av hovedleiligheten som eieren selv bor i, samt en utleieleilighet i underetasjen som også anses som familieleilighet. Huseieren og leietakeren i underetasjen på hovedhuset benytter hver sin garasjeplass i den frittliggende garasjen. I tillegg leier eieren ut en hybel i garasjebygget. Leieinntektene vil være skattefrie hvis leieverdien av samlet utleid areal (hybelen over garasjen og leiligheten i underetasjen på hovedhuset inklusiv den utleide garasjeplassen), til sammen er lavere enn leieverdien av hovedleiligheten og den garasjeplassen eieren benytter.*

*Hvis boenheten over garasjebygget er en selvstendig hybelleilighet eller familieleilighet, foreligger det en flermannsbolig som skal regnskapslignes. Skattyter kan ikke velge å anse garasjebygget og hovedbygningen for seg, for dermed å oppnå skattefritak for utleieinntektene fra hovedbygningen.*

Om et tilfelle hvor en bygning ikke hadde tjenende funksjon for hovedbygningen, se LRD 29. januar 2007 (Borgarting) i Utv. 2007/565.

#### 14.1.5 Eieren bor i den tilliggende bygningen

Bor eieren i den tilliggende bygningen, blir spørsmålet omvendt dvs. om boligbygget faktisk brukes til nødvendige funksjoner for den tilliggende bygningen.

#### 14.1.6 Avskrivbare bygg

I forhold til avskrivningsreglene skal hver bygning vurderes isolert i forhold til leieverdien for de forskjellige delene, jf. sktl. § 14-41 (2). Bygninger som etter en slik vurdering er avskrivbare, kan aldri omfattes av særreglene om helt eller delvis skattefritak for utleieinntekter (fritaksligning). Dette gjelder selv om bygningen også har en tjenende funksjon til hovedbygningen, f.eks. garasje.

#### **14.2 Familieleilighet**

Om en boenhet har karakter av å være familieleilighet, har betydning for om boligeiendommen skal omfattes av reglene for enebolig og tomannsbolig, jf. sktl. § 7-2 (1) bokstav a, eller om den faller inn under reglene for flermannsbolig, jf. sktl. § 7-2 (3). Om hva som anses som en familieleilighet, se emnet «**Bolig – realisasjon**», pkt. 8.4.

#### **14.3 Selvstendig hybelleilighet**

Hvorvidt en boenhet har karakter av å være selvstendig hybelleilighet har betydning for om den boligeiendommen hvor hybelleiligheten inngår, skal anses som enebolig/tomannsbolig eller som en flermannsbolig. Om hva som anses som en selvstendig hybelleilighet, se emnet «**Bolig – realisasjon**», pkt. 8.11.

#### **14.4 Flermannsbolig mv.**

En boligeiendom med tre eller flere familieleiligheter er en flermannsbolig. Det samme gjelder boligeiendom med to familieleiligheter og en selvstendig hybelleilighet. Se Ot.prp. 42 (1974-75) side 24, 2. spalte. Om hva som er familieleilighet og hva som er en selvstendig hybelleilighet, se emnet «**Bolig – realisasjon**», henholdsvis pkt. 8.4 og pkt. 8.11. Også lokale brukt til næringsformål skal i visse tilfeller telle med ved vurderingen av om en boligeiendom skattemessig skal behandles på lik linje med en flermannsbolig, se LRD 2. november 2012 (Frostating) i Utv. 2012/hefte nr. 10. (Retten kom til at eiendommen tilhørte en boligkategori som inneholdt «tre selvstendige enheter» og at vilkårene for fritaksligning derfor ikke var oppfylt).

#### **14.5 Samme person/husstand bruker flere boenheter**

Bruker eierens husstand flere boenheter under ett til egen bolig, skal disse enhetene anses som én boenhet ved vurderingen av om det foreligger en enebolig/tomannsbolig, flermannsbolig mv. Eksempelvis vil en boligeiendom med tre familieleiligheter, der eieren benytter to av familieleilighetene under ett til egen bolig og den tredje er leid ut, regnes som tomannsbolig. Om når leietaker benytter to av leilighetene til egen bolig, se emnet «**Bolig – realisasjon**», pkt. 8.4.

#### **14.6 Fritidseiendom**

Om hva som anses som fritidseiendom, se emnet «**Bolig – realisasjon**», pkt. 6.2.

#### **14.7 Delvis bruk av bolig i eiers ervervsvirksomhet**

Om fradrag for bruk av fritakslignet bolig i ervervsvirksomhet, se emnet «**Bolig – hjemmekontor mv.**».

#### **14.8 Ikke-bruk**

I noen tilfeller kan ikke-bruk likestilles med eierens bruk av boligen. Dette gjelder f.eks. i forbindelse med kjøp eller salg av bolig eller ved utenlandsopphold. Se også LRD 18. desember 1989 (Eidsivating) i Utv. 1990/44. Reglene om fritaksligning kommer til anvendelse når ikke-bruk og eierens eventuelle bruk sammenlagt omfatter minst halvparten av boligen regnet etter utleieverdien. Forutsetningen for fritaksligning er at boligen ikke hovedsakelig er anskaffet som eller brukt som utleiebolig.

#### **14.9 Utleieverdi**

Med utleieverdi menes en normal utleieverdi for vedkommende leilighet/boligdel på det frie marked til det formål arealene skal brukes til. Tidligere benyttet utleieverdi ved beregning av fordel ved egen bolig (frem til 2005) eller ved regnskapsligning er ikke bindende. Faktisk leieinntekt er veiledende, men det må vurderes om den avviker fra en normal utleieverdi. Dette gjelder for eksempel fordi leieboeren er slektning av eieren, eller fordi leieforholdet er av eldre dato og det ikke er foretatt regulering av leien. Videre kan leieboeren ha betalt innskudd og derfor betaler en lavere månedlig leie.

Utleieverdien skal vurderes ut fra faktisk bruk. En kan derfor ikke ta hensyn til at en leilighet som er brukt til familiebolig kunne vært leid ut til en annen pris som hybler.

Vanligvis kan en regne med at boder i kjeller eller på loft ikke påvirker utleieverdien i vesentlig grad.

## 15 Ligning av fritakslignet bolig

### 15.1 Formue

Om formuesbeskatning av boliger, se emnet «[Bolig – formue](#)».

### 15.2 Inntekt

#### 15.2.1 Fordel ved eierens egen bruk

Fordel ved eierens bruk av eiendommen som egen bolig eller fritidseiendom er ikke skattepliktig, se sktl. § 7-1.

Skattefritaket gjelder også eierens egen bruk av våningshus på gårdsbruk og egen bruk av leilighet i forretningsbygg. Det samme gjelder bolig og fritidseiendom i utlandet.

#### 15.2.2 Utleieinntekt fra boligeiendom

Utleieinntekt fra fritakslignet bolig er skattefri. Nærmere om vilkårene for fritaksligning, se pkt. 4.

#### 15.2.3 Utleieinntekt fra fritidseiendom

Overstiger leieinntekten av fritakslignet fritidseiendom kr 10 000, skattlegges 85 % av det overskytende beløpet som inntekt, se sktl. § 7-2 (2). Eier skattyter flere fritidseiendommer, gis et fribeløp for hver eiendom.

Eiers fritidseiendom i sameie, fordeles fribeløpet på kr 10 000 etter sameiernes forholdsmessige eierandel. Hvis fritidseiendommen har flere boenheter og sameierne har eksklusiv bruksrett til hver sin boenhet, skal de ha hvert sitt fribeløp på kr 10 000.

Når fritidseiendommen fritakslignes, gis det ikke fradrag for vedlikeholdskostnader og andre løpende kostnader.

### 15.3 Kostnader

Kostnader vedrørende fritakslignede boliger er ikke fradragsberettiget.

### 15.4 Realisasjon av bolig og fritidseiendom

Om skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av bolig og fritidseiendom, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)».

### 15.5 Boligsameie i seksjonert bygg

Eieren av eierseksjon i bolig- eller fritidseiendom (sameie), skattlegges ikke for fordel ved egen bruk av seksjon til bolig eller fritidsformål. Seksjonseieren skattlegges heller ikke for inntekt ved utleie av sin seksjon dersom vilkårene for fritaksligning av seksjonen er oppfylt, se ovenfor.

Eieren skal imidlertid skattlegges for slik eierseksjons andel i sameiets eventuelle skattepliktige formue etter fradrag for gjeld og eventuell skattepliktig inntekt etter fradrag for kostnader. Dette gjelder eksempelvis sameiets utleieinntekter, renteinntekter og gevinst/tap ved realisasjon av sameiets eiendommer. Eierens andel av boligsameiets formue, gjeld, skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader skal som hovedregel innberettes på egen blankett (RF-1140) fra boligsameiet.

Om ligning av andelshaverne i boligselskap, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

## 16 Utleie til arbeidsgiver, eget selskap

### 16.1 Generelt

Foretas det utbetalinger fra arbeidsgiver til en arbeidstaker som oppgis å være betaling for leie av lokaler i arbeidstakers bolig eller fritidseiendom, må det vurderes om det er et reelt leieforhold. Tilsvarende gjelder hvis utbetalingen skjer fra aksjeselskap til aksjonær eller fra deltakerlignet selskap til deltaker. Foreligger det ikke et reelt leieforhold, kan utbetalingen helt eller delvis bli ansett som en utgiftsgodtgjørelse for bruk av hjemmekontor.

Foreligger det et reelt leieforhold, må det vurderes om vederlaget samsvarer med antatt markedsleie. Om hva som anses som reelt leieforhold, se nedenfor. Hvis vederlaget overstiger markedsleien, må det overskytende anses som lønn, utbytte eller utdeling. Denne vurderingen gjelder enten boligen er fritakslignet eller regnskapslignet, eller om den er leid av arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren og delvis fremleid til arbeidsgiver/selskapet.

Består det et reelt leieforhold, behandles leien etter reglene for leieinntekt av bolig eller fritidseiendom. Dersom utbetalingen overstiger en reell leieverdi for tilsvarende lokaler på det stedet eiendommen ligger og til den bruk som faktisk utøves, beskattes overskytende del som lønn, utbytte eller utdeling. Se LRD 30. april 1998 (Frostatting) i Utv. 1998/884 og LRD 19. mars 2001 (Borgarting) i Utv. 2001/786 (Heidenreich).

Anses ikke utbetalingen som betaling i et leieforhold, kan den behandles som utgiftsgodtgjørelse, forutsatt at mottakeren har krav på fradrag etter reglene om hjemmekontor. Reglene om hjemmekontor kommer ikke til anvendelse ved utleie til et aksjeselskap hvor mottakeren av leien ikke er arbeidstaker eller ved utleie til deltakerlignet selskap hvor deltakeren ikke er aktiv. Er vilkårene for hjemmekontor oppfylt, skal godtgjørelse overskuddsberegnes etter nettometoden, se emnet «**Bolig – hjemmekontor mv.**». For en lønns-taker inngår et eventuelt underskudd på godtgjørelsen i minstefradraget.

Foreligger det ikke et reelt leieforhold og vilkårene for hjemmekontor heller ikke er oppfylt, behandles utbetaling fra arbeidsgiver/ eget aksjeselskap fullt ut som lønn eller som utbytte. Tilsvarende utbetaling som deltaker får fra deltakerlignet selskap, må behandles som arbeidsgodtgjørelse, eventuelt som lønn fra et KS, eller som utdeling etter sktl. § 10-42.

### **16.2 Når foreligger et utleieforhold**

For at det skal foreligge et utleieforhold, må lokalene faktisk brukes til arbeidsgiverens/ selskapets formål. Dette kan skje ved at:

- arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren bruker de utleide lokalene til å arbeide for arbeidsgiveren/selskapet, enten alene eller sammen med andre, eller til å holde lager for arbeidsgiveren/selskapet, eller
- lokalene brukes av arbeidsgiveren/selskapet uten at arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren utøver noen form for bruk.

### **16.3 Arbeidstakeren mv. bruker lokalene**

I et reelt leieforhold vil leietakeren normalt overta full bruksrett til lokalene, uten at utleieren samtidig kan bruke dem. For at det skal foreligge et reelt leieforhold hvor arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren bruker lokalene, må denne bruken kunne anses utøvet på vegne av arbeidsgiveren/selskapet (som er leietaker) og ikke av arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren i egenskap av eier av eiendommen.

Følgende momenter kan tale for at det foreligger et reelt leieforhold:

- Det foreligger en skriftlig leieavtale.
- Arbeidsgiveren/selskapet har en eksklusiv disposisjonsrett til lokalene.
- Omfanget av arbeid som utføres for arbeidsgiver/selskapet i lokalene står i forhold til leiekostnadene.
- Lokalene kan nås uten å gå gjennom rom som benyttes av arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren til boligformål.
- Lokalene har sanitæranlegg som kan nås uten å gå gjennom rom som benyttes av arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren til boligformål.
- Lokalene er laget spesielt for arbeidsgivers/selskapets formål og kan ikke lett ominnredes til boligformål mv.
- Arbeidsgiveren/selskapet eier inventar og driftsmidler i lokalene av betydning, eller bruker lokalene som lager i noe omfang.
- Lokalene brukes av andre som er ansatt hos arbeidsgiveren/selskapet.
- Lokalene brukes til å motta arbeidsgivers/selskapets kunder eller utlevere varer.
- Lokalene er markert utad, f.eks. ved skilt, oppføring i telefonkatalog eller oppføring på arbeidsgivers/selskapets brevark.

- Lokalene er i bruk i vanlig arbeidstid og ikke bare ved overtidsarbeid.
  - Arbeidsgiveren/selskapet har ikke annet kontor i området.
- Listen er ikke uttømmende. Ingen av momentene er avgjørende alene, men må ses i sammenheng med andre momenter. Momentene kan ha forskjellig vekt i forhold til hverandre i ulike tilfeller.
- Det vises også til LRD 1. desember 1995 (Agder) i Utv. 1996/16 og URD 2. januar 1996 (Asker og Bærum herredsrett) i Utv. 1996/360.

#### **16.4 Arbeidstakeren mv. bruker ikke lokalene**

Disponerer arbeidsgiveren/selskapet lokalene, og arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren (eieren) selv ikke utøver noen form for bruk av dem, må forholdet normalt anses som et reelt leieforhold. Dette kan for eksempel være aktuelt dersom arbeidsgiver/selskapet leier hybel til andre ansatte.

#### **16.5 Hel utleie av bolig eller fritidsbolig**

Det kan forekomme at arbeidstaker/aksjonær/deltaker leier ut hele boligen eller fritidsboligen til arbeidsgiver/selskapet, for hele eller deler av året. Ved utleie deler av året, kan vilkårene for fritaksligning fortsatt være oppfylt. Også i disse tilfellene må det vurderes om det foreligger et reelt leieforhold. Om fritaksligning ved utleie av egen bolig, se [pkt. 4](#). Om beskatning av utleieinntekt fra egen fritidsbolig, se [pkt. 15.2.3](#).

#### **16.6 Utleie av garasje**

Leier arbeidsgiveren/selskapet garasje av arbeidstakeren/aksjonæren/deltakeren til bil som vedkommende disponerer privat, anses det ikke som et leieforhold med eksklusiv bruksrett, og leien behandles som lønn/utbytte/utdeling/arbeidsgodtgjørelse. Det samme gjelder dersom arbeidsgiver/selskapet dekker kostnadene til garasjeleie. Se for øvrig emnet «[Bolig – garasje](#)».

### **17 Utleie til personlig nærstående**

Kreves det fradrag for utbetalinger til samboer eller andre nærstående som hevdes å være vederlag for bruk av den nærståendes bolig eller fritidseiendom i inntektsgivende aktivitet, må det vurderes om det er et reelt leieforhold og om vederlaget samsvarer med antatt markedsleie. Utbetalinger som helt eller delvis ikke anses som vederlag for leie, vil kunne anses som gave.

Tilsvarende vurdering må foretas hvor utbetalingen til samboeren/den nærstående kommer fra den annens arbeidsgiver eller eget aksjeselskap. Slik utbetaling kan etter omstendighetene anses som lønn/utbytte til arbeidstakeren/aksjonæren og gave fra arbeidstakeren/aksjonæren til samboeren. For deltaker i et ANS/DA må slik utbetaling anses som enten arbeidsgodtgjørelse eller utdeling etter sktl. 10-42.

En ektefelle kan ikke kreve fradrag for beregnet leie ved bruk av den andre ektefellens bolig i inntektsgivende aktivitet. Eventuelt fradrag kan imidlertid gis etter reglene for bruk av bolig i ervervsvirksomhet (hjemmekontor), se emnet «[Bolig – hjemmekontor mv.](#)».

### **18 Fradrag**

#### **18.1 Hovedregel**

For år hvor boligen fritakslignes, gis det ikke fradrag for boligens driftskostnader, herunder eventuell festeavgift, se likevel nedenfor om diverse unntak. Om fradrag for faktiske vedlikeholdskostnader ved overgang fra fritaksligning til regnskapsligning, se emnet «[Bolig – regnskapsligning](#)».

#### **18.2 Våningshus på gårdsbruk**

Våningshus på gårdsbruk fritakslignes, se sktl. kap. 7 og Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) kap. 3 og kap. 20. Dette innebærer at det må trekkes en grense mellom ikke-fradragsberettigede kostnader som er pådratt i forbindelse med fritakslignet våningshus med tjenende bygninger og fradragsberettigede kostnader som er pådratt i tilknytning til gårdsbruket for øvrig. Fordelingen av kostnadene må vurderes konkret i det enkelte tilfelle.

Om fradrag for kostnader hos kåryter til bolig for kårnettaker der kårleiligheten er en del av våningshuset, se emnet «Føderåd».

### 18.3 Gjeldsrenter

Renter av gjeld kommer til fradrag etter vanlige regler.

### 18.4 Hjemmekontor

Om fradrag ved bruk av fritakslignet bolig i eget erverv, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.».

### 18.5 Seksjonert bygning

Eier av fritakslignet eierseksjon i boligsameie gis fradrag for eierseksjonens andel av sameiets eventuelle fradragsberettigede kostnader som ikke er kostnader tilknyttet den fritakslignede eierseksjonen. Slike kostnader kan f.eks. være tap ved realisasjon av sameiets eiendommer og rentekostnader. Sameiers andeler av boligsameiets ligningsmessige inntekter, kostnader, formue og gjeld skal som hovedregel innberettes på egen blankett (RF-1140) fra boligsameiet.

### 18.6 Bolig, vederlagsfri bruk av andre enn eieren

Om fradrag for eieren i forbindelse med vederlagsfri bruk av andre enn eieren, se emnet «Bolig – fri bolig», pkt. 5.

## 19 Flere kommuner

Eventuell leieinntekt ved utleie av fritidseiendom er skattepliktig i eiendomskommunen, såfremt eieren ikke er et aksjeselskap eller likestilt selskap, se sktl. § 3-3, jf. § 3-2.

Fradrag for hjemmekontor gis i bostedskommunen, med mindre hjemmekontoret knytter seg til stedbunden virksomhetsinntekt i annen kommune, se sktl. § 3-1 (1).

# Bolig – garasje

– Sktl. kap. 7.

## 1 Garasje som ligger på samme tomt som fritakslignet bolig

Garasje som ligger på samme tomt som fritakslignet bolig, behandles etter reglene for boligeiendommer i sktl. kap. 7, når den anses å ha en tjenende funksjon til boligen. Den samlede faktiske bruken av garasjen kan endre garasjens karakter og ha avgjørende betydning for om garasjen kan regnes for å ha en tjenende funksjon til boligen. Se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 14.1.3 og HRD 27. august 2010 i Utv. 2010/1277. Dette gjelder også frittliggende garasje som ikke er avskrivbar, hvis denne har tjenende funksjon til boligen. Overgang fra egen bruk av garasjen til utleie til garasjeformål vil i utgangspunktet ikke medføre at den tjenende funksjon opphører. Ombygging av en garasje til varig utleie-bolig medfører derimot at den tjenende funksjonen opphører. Garasjen vil da ikke lenger omfattes av skattefritaket i sktl. § 7-2. Om garasje som leies ut til andre formål, se URD 14. desember 1984 (Ytre Follo herredsrett) i Utv. 1985/382. (Garasje som ble ombygget til kontorlokaler hadde etter ombyggingen ikke bruksmessig tilknytning til bolighuset.)

Garasje til bil som utelukkende brukes i yrket, følger normalt reglene for hjemmekontor, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.».

Om garasje til lastebil mv., se pkt. 5.1.

## 2 Garasje som ligger på samme tomt som direkte lignet bolig

Garasje som ligger på samme tomt som direkte lignet bolig lignes også direkte. Når garasjen brukes av eieren til privatbil eller til yrkesbil/arbeidsgivers bil som disponeres til privat bruk, er fordelene ved egen bruk skattefrie etter reglene om skattefritak for egen bruk av bolig. Kostnadene vedrørende garasje vil da ikke være fradragsberettiget for den delen

som gjelder skattefri egen bruk. Kostnadene er likevel fradragsberettiget når bilen utelukkende brukes i yrket.

Leies garasjen ut, tas den faktiske leien til inntekt. Skattyteren skal da ha fradrag for kostnader som ikke gjelder eierens egen bruk som garasje.

### 3 Garasje i avskrivbar bygning

Garasje som inngår i ikke-seksjonert avskrivbar bygning skal regnskapslignes, se emnet «**Bolig – regnskapsligning**». Når garasjen brukes av eieren til privatbil, yrkesbil eller arbeidsgivers bil som disponeres til privat bruk, er fordelene ved egen bruk skattefri, se ovenfor. Kostnadene vedrørende egen privat bruk av garasjen vil ikke være fradragsberettiget.

### 4 Garasje som ligger på særskilt matrikulert eiendom, rekkegarasje mv.

Selveid enkeltstående garasje som ligger på særskilt matrikulert tomt, behandles som en del av boligen dersom den nyttes i tilknytning til boligen og følger denne ved salg. Det samme gjelder andel i rekkegarasje som eies i sameie, når sameiet deltakerlignes etter bruttometoden. Videre gjelder det for eierandel i garasje i seksjonert boligbygg. I andre tilfeller lignes den direkte, se ovenfor.

## 5 Avskrivning

### 5.1 Generelt

Skattyteren kan ikke kreve avskrivning på garasje som behandles etter reglene for boligeiendommer i sktl. kap. 7, selv om garasjen er frittliggende. Dette gjelder også garasje på særskilt matrikulert eiendom og rekkegarasje hvor garasjen er nyttet i tilknytning til boligen og følger denne ved salg. Frittliggende garasjer som hovedsakelig brukes til lastebiler eller lignende spesialgarasjer, er avskrivbare. Dette gjelder selv om de også har en tjenende funksjon til eierens egen bolig.

### 5.2 Garasje i kombinert bygg som ikke er seksjonert

Garasje i ikke-seksjonert kombinert bygg som brukes privat av eieren i forbindelse med boligbruken, følger reglene for egen boligdel i avskrivbart bygg, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**», pkt. 8.2 og emnet «**Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel**», pkt. 4.3.

### 5.3 Garasje i seksjonert bygning

Eier av boligseksjon i seksjonert bygning har ikke krav på avskrivning av den forholdsvis del av verdien av eiendommens garasjeanlegg som tilligger boligseksjonen, uansett om de øvrige seksjoner er avskrivbare i bygget. Dette gjelder også i tilfelle hvor garasjeanlegget utgjør egen seksjon.

## 6 Realisasjon

Garasje i tilknytning til boligeiendom og som realiseres sammen med boligen, følger samme regler for skatteplikt av eventuell gevinst som boligeiendommen, enten garasjen er inkorporert i boligen, frittliggende på samme eiendom eller står på særskilt matrikulert eiendom. Separat salg av garasje som har vært ansett som tjenende bygning etter reglene om fritaksligning i minst ett av de to siste årene før realisasjon, vil følge samme regler for skatteplikt av eventuell gevinst som den tilknyttede boligeiendommen. Se emnet «**Bolig – realisasjon**».

Er garasjen avskrivbar eller skal den direktelignes fordi den ikke lenger har en tjenende funksjon, behandles den ikke etter reglene for boligeiendom. Dette gjelder også arrondert tomt til garasjen.

Garasje tilknyttet egen boligdel i avskrivbart bygg som ikke er seksjonert, følger reglene for bolig.



## 7 Garasjeleie fra arbeidsgiveren

Betaler arbeidsgiveren lønnstakeren leie for garasje til bil som lønnstakeren disponerer privat, anses leien som lønn. Det anses ikke å foreligge noe leieforhold mellom arbeidsgiver og arbeidstaker. Det samme gjelder dersom arbeidsgiver dekker kostnadene til garasjeleie.

# Bolig – hjemmekontor mv.

– Takseringsreglene § 1-3-26.

## 1 Betingelsene for fradrag

Kostnader til hjemmekontor som fyller betingelsene nedenfor, er fradragsberettiget.

Med hjemmekontor menes eget/egne rom i hjemmet som utelukkende benyttes i eierens/ektefellens inntektsverv, f.eks. arbeidsrom i lønnet erverv, legekontor, frisørsalong, lager, familiebarnehage mv. Kombinert bruk av et rom i boligen til arbeidsrom og f.eks. stue eller soverom, kommer ikke under reglene for hjemmekontor. Slik kombinert bruk gir ikke rett til fradrag.

For eieren gjelder ikke reglene om hjemmekontor for rom som er utleid, enten de benyttes til leietakerens ervervsvirksomhet, eller til boligformål, se emnene «**Bolig – regnskapsligning**» og «**Bolig – fritaksligning**». Om grensen mellom godtgjørelse for hjemmekontor og utleie av rom, se emnet «**Bolig – fritaksligning**».

Utleie av rom i fritakslignet bolig hvor utleieinntekten er virksomhetsinntekt for eieren, faller inn under reglene om egen bruk i ervervsvirksomhet (hjemmekontor). Dette kan for eksempel gjelde gårdsturisme og såkalt grønn omsorg hvor deler av et fritakslignet våningshus brukes til innlosjering.

Reglene om hjemmekontor gjelder ikke for en samboer (meldepliktige og ikke-meldepliktige) der den andre samboeren eier boligen. Om leie av rom i samboers bolig, se emnet «**Bolig – fritaksligning**», pkt. 17.

## 2 Beregning av fradraget

### 2.1 Hjemmekontor mv. i fritakslignet bolig

#### 2.1.1 Standardfradrag

I de tilfeller skattyter har hjemmekontor i fritakslignet bolig, herunder andelshavers leilighet i boligselskap, gis et standardfradrag med kr 1 600 for hjemmekontor mv., jf. takseringsreglene § 1-3-26 (1). Fradraget skal ikke reduseres selv om skattyter har bodd i huset en del av året eller kun brukt hjemmekontoret en del av året.

#### 2.1.2 Fradrag for faktiske kostnader

Istedenfor standardfradrag kan eieren kreve fradrag for faktiske kostnader knyttet til ervervsdelen av boligen (hjemmekontor mv.), jf. takseringsreglene § 1-3-26 (2). Kostnadene må sannsynliggjøres, herunder må det sannsynliggjøres at de faktiske kostnadene som det kreves fradrag for, kun refererer seg til hjemmekontoret og ikke gjelder boligdelen av huset. Kostnader som ikke kan henføres til spesielle deler av eiendommen, som for eksempel kostnader til ytre vedlikehold, forsikring og kommunale avgifter, fordeles i forhold til leieverdien for boligdelen og ervervsdelen (hjemmekontor mv.). Hvis boligdelen og ervervsdelen (hjemmekontoret mv.) må anses å være likeverdige og leieverdien av ervervsdelen er vanskelig å fastslå, kan kostnader som ikke kan henføres til spesielle deler av eiendommen fordeles forholdsmessig ut fra en arealfordeling mellom boligdelen og ervervsdelen. Det gis ikke fradrag for skattyterens eget eller ektefelles arbeid med renhold av arbeidsrom.

## 2.2 Hjemmekontor i egen regnskapslignet bolig

Har skattyteren hjemmekontor i egen bolig i regnskapslignet bygning, gis fradrag for kostnader etter de vanlige regler for bygninger som regnskapslignes, se emnet «[Bolig – regnskapsligning](#)», pkt. 3.

## 2.3 Hjemmekontor i leid bolig

Kreves fradrag for faktisk påløpne kostnader ved å holde hjemmekontor i leid bolig, må samlede kostnader til husleie mv. 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.

## 3 Minstefradrag

Fradraget inngår i minstefradraget når bruken er knyttet til erverv av lønnsinntekt, jf. sktl. § 6-30 (1) og takseringsreglene § 1-3-26 (3).

## 4 Godtgjørelse for hjemmekontor

Dersom arbeidsgiveren betaler skattyter for bruk av et hjemmekontor må det vurderes hvorvidt dette er leieinntekt for skattyteren eller en utgiftsgodtgjørelse. Nærmere om avgrensningen mellom leieforhold og utgiftsgodtgjørelse, se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)».

Utgiftsgodtgjørelser skal overskuddsberegnes etter nettometoden, hvor det gis fradrag etter reglene for hjemmekontor, såfremt vilkårene for dette er oppfylt.

## 5 Stedet for fradrag

Fradrag for hjemmekontor gis i bostedskommunen dersom kostnadene ikke knytter seg til stedbundet inntekt i annen kommune.

## 6 Realisasjon

Realiseres bolig hvor hjemmekontor er benyttet i egen virksomhet vil en forholdsmessig del av gevinsten være skattepliktig uavhengig av eier- og botid, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)», pkt. 8.7.1.

# Bolig – realisasjon

- Sktl. § 5-1 (2), § 9-3 (2) til (4) og (8), § 9-4, § 9-5, § 9-7 og § 9-8.
- F5FIN § 9-8.
- F5SKD § 9-5.

## 1 Generelt

### 1.1 Fremgangsmåten ved vurdering av skatteplikt

Er en boligeiendom realisert, må det først undersøkes om hele eller deler av gevinsten er skattefri etter reglene om eier-/botid.

Kan fritaksbestemmelsen brukes, må det vurderes om hele eller deler av gevinsten likevel blir skattepliktig etter reglene om tomtsalg.

### 1.2 Hovedregel

Gevinst ved realisasjon av bolig- og fritidseiendom er i utgangspunktet skattepliktig, jf. sktl. § 5-1 (2).

Reglene gjelder også for bolig- og fritidseiendommer i utlandet.

### 1.3 Skattefritak for gevinst ved realisasjon av bolig- og fritidseiendom

#### 1.3.1 Generelt

Det er etter sktl. § 9-3 omfattende fritak for skatteplikt for gevinst ved realisasjon av bolig og fritidseiendom, helt eller delvis, på grunnlag av eiertid og botid/brukstid, se nedenfor.

Skattefritaket for bolig er i utgangspunktet knyttet til den ene boligen som har vært skattyterens faste bopel. Skattefritaket omfatter også pendlerbolig (sekundærbolig), se FIN 11. april 1989 i Utv. 1989/754. Det samme gjelder tidligere felles bolig som realiseres etter separasjon eller skilsmisse og etter samlivsbrudd for tidligere samboere som har eller har hatt felles barn, se sktl. § 9-3 (2) bokstav b. Tilsvarende omfattes sekundærbolig for reineiere. Om hva som er sekundærbolig for reineiere, se emnet «Reindrift», pkt. 7.5.

For fritidseiendom kan skattefritaket gjelde for flere eiendommer samtidig.

Om oppregulering av inngangsverdi, se emnet «Inngangsverdi».

#### 1.3.2 Begrensning i skattefritak, generelt om oppdeling av eiendom

Reglene om skattefritak gjelder kun boligeiendom/fritidseiendom med naturlig arrondert tomt. I visse tilfeller gjelder derfor ikke reglene om skattefritak for hele den realiserte eiendommen, men bare for den delen av eiendommen som skal anses som boligeiendom eller fritidseiendom. Det kan da bli nødvendig å behandle en realisasjon etter forskjellige regelsett, som om det var realisasjon av to atskilte eiendommer. I slike tilfeller må både vederlag og inngangsverdi fordeles.

#### 1.3.3 Begrensning i skattefritak, stort grunnareal

Har eiendommen et større grunnareal enn det som kan anses som en naturlig arrondert tomt til boligen eller fritidsboligen, skal bare boligen mv. med naturlig arrondert tomt behandles etter reglene for realisasjon av bolig og fritidseiendom. Se nærmere om dette i emnet «Tomt».

Overskytende areal omfattes ikke av reglene om realisasjon av bolig- og fritidseiendom. Gevinst knyttet til dette arealet er i utgangspunktet skattepliktig etter hovedreglene om realisasjon, uavhengig av hvilken pris som er gitt for arealet, se HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932). (Det ble lagt til grunn at en omfattende utparsellering, noe som også var planlagt fra kjøperens side, her ville være økonomisk sett gunstig for selgeren.) Gevinst ved realisasjon av slike eiendommer kan imidlertid helt eller delvis være skattefri etter reglene om realisasjon av jord- og/eller skogbrukseieendom til arveberettiget. Om realisasjon av jord- og skogbrukseieendom, se emnet «Jordbruk – realisasjon».

Selv om gevinsten knyttet til det overskytende arealet som nevnt ovenfor i utgangspunktet ikke skal anses skattefri etter reglene om eier- og botid/brukstid i sktl. § 9-3, vil verdien på selve boligen/fritidsboligen i noen tilfeller være betydelig påvirket av rettigheter som følger eiendommen, men som utøves på den delen av eiendommen som ikke anses som naturlig arrondert tomt. Dette kan for eksempel være jakt- og fiskerett. Bygningene på eiendommen vil i noen tilfeller være en forutsetning for utøvelse av disse rettighetene. Når verdien av rettigheter som utøves på den øvrige delen av eiendommen er knyttet til bygningene på denne måten, må det ved fordelingen av vederlaget tas hensyn til hvilken betydning bygningene har for verdien av rettighetene, se LRD (Agder) 26. januar 2009 i Utv. 2009/258.

#### 1.3.4 Begrensning i skattefritak, flere frittstående bygninger

Står det flere frittstående bygninger på den realiserte eiendommen, må det vurderes separat for hver bygning om den har tilstrekkelig tilknytning til boligen (som tjenende bygning) og dermed omfattes av reglene om realisasjon av boligeiendom, se pkt. 8.5.

#### 1.3.5 Begrensning i skattefritak, seksjonert eiendom

Er det realisert flere seksjoner under ett, skal i utgangspunktet hver seksjon bedømmes for seg. Dette gjelder selv om seksjonene ligger i samme bygning. Se for øvrig pkt. 7.

### 1.3.6 Begrensning i skattefritak, tomtesalg

Selv om hele eiendommen anses som bolig/fritidseiendom og gevinsten i utgangspunktet er fritatt for skatt etter reglene om eier/botid, kan gevinsten likevel bli skattepliktig etter reglene om tomtesalg i sktl. § 9-3 (8), se HRD i Utv. 1978/480 (Rt. 1977/1264) og emnet «Tomt».

## 1.4 Tap

Tap ved realisasjon av bolig og/eller fritidseiendom er bare fradragsberettiget dersom en eventuell gevinst ville vært skattepliktig, jf. sktl. § 9-4 (1). Dermed er tap heller ikke fradragsberettiget når botiden er oppfylt ved ikke-bruk (brukshindring), se [pkt. 9.3](#).

## 1.5 Hva reglene omfatter

### 1.5.1 Boligens art

Sktl. § 9-3 (2), (3) og (4) om skattefritak for gevinst ved realisasjon av bolig- og fritidseiendom gjelder ved realisasjon av

- enebolig, herunder rekkehus mv.,
- tomannsbolig,
- hytte mv,
- andelsleilighet/aksjeleilighet (andel/aksje med tilhørende boret i borettslag eller boligaksjeselskap),
- obligasjonsleilighet (obligasjon med tilhørende boret),
- egen boligdel i ikke-seksjonert avskrivbart bygg,
- boligseksjon i seksjonert bygg,
- eierleilighet, dvs. ideell andel i boligeiendom med tilhørende eksklusiv bruksrett til leilighet som samsvarer med eierandelen,
- våningshus på gårdsbruk med naturlig arrondert tomt

Det må avgjøres etter en helhetsvurdering om en eiendom fremstår som boligeiendom, fritidseiendom eller annen eiendom. Ved vurderingen har bruken av eiendommen vesentlig betydning.

Realisasjon av livsvarig leierett til bolig hvor leieretten ikke er knyttet til en andel eller en obligasjon, omfattes ikke av skattefritaksregelen i sktl. § 9-3. Skatteplikten følger da av hovedregelen i sktl. § 5-1 (2).

### 1.5.2 Eier

Om hvem som skal anses som eier av boligen, fritidseiendommen mv., se emnet «Eierbegrepet».

### 1.5.3 Realisasjon

Om hva som regnes som realisasjon, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

### 1.5.4 Konkurs i boligselskap (borettslag og boligaksjeselskap)

Ved konkurs i boligselskap vil utfallet av bobehandlingen avgjøre om andelen skal anses å være realisert eller ikke, se SKD 27. september 1993 i Utv. 1994 side 777. For at andelene i boligselskapet skal kunne anses å være realisert, må bobehandlingen ha ført til at borettsandelene har gått tapt. Realisasjon foreligger ikke så lenge andelen består. Dette vil være tilfelle hvis bobehandlingen

- resulterer i at boet tilbakeleveres til skyldneren, jf. konkursloven § 136, eller
- ender i en tvangsakkord, jf. konkursloven § 125.

Andelen anses tapt når konkursbehandlingen får sin endelige avslutning ved

- sluttutlodning etter konkursloven § 128, eller
- at bobehandlingen innstilles fordi boets midler ikke kan dekke omkostningene, jf. konkursloven § 135.

Andelene anses i disse tilfellene å være realisert på det tidspunktet avgjørelsen om sluttutlodning eller kjennelsen om innstilling er rettskraftig.

## 2 Bolig- og fritidseiendom ikke bebodd av eieren

### 2.1 Hovedregel

I utgangspunktet er gevinst ved realisasjon av bolig- og fritidseiendom skattepliktig når eierne ikke har brukt eiendommen som egen bolig- eller fritidseiendom i løpet av eiertiden, jf. sktl. § 5-1 (2).

I disse tilfellene er tap fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 (1).

### 2.2 Unntak

Har skattyter ervervet en bolig til bruk som fast bolig, men har vært forhindret fra å ta den i bruk, kan han i visse tilfeller behandles som om han hadde brukt boligen i det tidsrommet brukshindringen varer, se sktl. § 9-3 (2) bokstav b og pkt. 9.3. Reglene om brukshindring gjelder ikke for fritidsboliger.

## 3 Eiendom brukt som egen bolig

### 3.1 Ikke-seksjonert boligeiendom utenom tomannsbolig

#### 3.1.1 Full skattefrihet

Gevinst ved realisasjon av boligeiendom (utenom tomannsbolig) er i følge sktl. § 9-3 (2) bokstav b fullt ut skattefri hvis

- selgeren har brukt minst halvparten av boligen, regnet etter utleieverdien, som egen bolig
- eventuell utleie av den øvrige delen har vært til boligformål
- kravene nedenfor til eier- og brukstid er oppfylt og
- ingen del av eiendommen er brukt i virksomhet, verken av eier eller leietaker.

Ved realisasjon av f.eks. en tremannsbolig hvor selgerens egen leilighet beregnet etter utleieverdi minst utgjør 50 % av hele eiendommens leieverdi, er således hele gevinsten skattefri. Dette gjelder også den delen av gevinsten som faller på de to utleieleilighetene. Tilsvarende gjelder hvor skattyter bor i en enebolig og utleieverdien av den delen som skattyter benytter selv utgjør minst 50 % av eiendommens verdi.

En boligeiendom som er delvis utleid, anses ikke som brukt i virksomhet selv om en leietaker fremleier leiligheten som ledd i egen virksomhet når fremleien av leilighetene er til boligformål.

#### 3.1.2 Delvis skattefrihet

Har mindre enn halvparten av boligen, beregnet etter utleieverdien, vært benyttet som egen bolig, er det skattefrihet for den delen av gevinsten som etter en skjønnsmessig fordeling (basert på utleieverdien) faller på selgerens boligdel, jf. sktl. § 9-3 (3) bokstav b. Forutsetningen er at kravene til eier- og botid er oppfylt for denne delen.

Har en del av boligen vært brukt i virksomhet, enten av eieren eller leietakeren, gjelder skattefritaket bare for den delen av gevinsten som faller på selgerens boligdel, jf. sktl. § 9-3 (3) bokstav c. Dette gjelder også hvor skattyteren har brukt mer enn halvparten av eiendommen, beregnet etter utleieverdien, som egen bolig.

### 3.2 Ikke-seksjonert tomannsbolig

#### 3.2.1 Full skattefrihet

Eieren av en tomannsbolig som oppfylder kravene til eier og botid for minst halvparten av den ene leiligheten, kan skattefritt realisere

- hele boligen, samlet eller hver leilighet for seg
- den utleide leiligheten, eller
- egen leilighet og beholde den utleide leiligheten.

Se sktl. § 9-3 (3) bokstav a, jf. (2).

## Nytt for 2013

Den særskilte bestemmelsen i sktl. § 9-3 (3) bokstav a om full skattefrihet for gevinst ved realisasjon av tomannsbolig er opphevet med virkning for realisasjon som avtales/finner

sted 1. januar 2013 eller senere. Etter ny § 9-3 (3) bokstav a må også eier av tomannsbolig ha brukt minst halvparten av hele boligeiendommen – regnet etter utleieverdi – som egen bolig i minst ett av de siste to årene for at hele gevinsten skal være skattefri. Eventuell utleie av den øvrige delen må ha vært til boligformål.

Omtalen i [pkt. 3.1.1](#) og [pkt. 3.1.2](#) vil etter dette også gjelde for tomannsbolig hvor realisasjon avtales eller finner sted i 2013 eller senere.

### 3.2.2 *Delvis skattefrihet*

Har skattyteren bodd i den ene delen av tomannsboligen og leid ut mer enn halvparten av denne til boligformål, beregnet ut fra utleieverdien, gjelder skattefritaket for en forholdsmessig del av gevinsten som faller på skattyters boligdel, jf. sktl. § 9-3.

Hvis skattyter bruker deler av boligen til virksomhet eller leier deler av den ut til slikt formål, anses boligen ikke som tomannsbolig. Reglene om skattefrihet gjelder da for en forholdsmessig del av gevinsten, som svarer til den delen som skattyter benytter som egen bolig, jf. sktl. § 9-3 (3).

### 3.2.3 *Eiendommens karakter*

Som tomannsbolig anses en boligeiendom som har to familieleiligheter, uansett forholdet mellom størrelsen på leilighetene. Om hva som anses som en familieleilighet, se [pkt. 8.4](#). Det er en forutsetning at eiendommen ikke er seksjonert eller at leilighetene på annen måte må anses som to selvstendige boligeiendommer.

LRD 3. mai 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1019 gjaldt et tilfelle der en bygning med to familieleiligheter ble oppført over to grunneiendommer ved at veggskillet mellom leilighetene ble lagt langs grensen mellom 2 ulike bruksnumre. Retten kom etter en konkret vurdering til at dette skulle anses som to selvstendige eiendommer.

Om et annet tilfelle hvor tomt under eksisterende boligeiendom ble oppdelt, se LRD 24. september 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/1599. Retten uttalte at oppdelingen av grunneiendom der tomtgrensen ble lagt i veggskillet mellom to boliger i et vertikaldelt bolighus, medførte at det ble etablert 2 selvstendige boligeiendommer som hver kunne disponeres fritt både faktisk og rettslig, for eksempel ved belåning, utleie eller salg.

En boligeiendom som bare har én familieleilighet anses ikke som tomannsbolig, men som enebolig. Dette gjelder selv om bygningen i tillegg består av én eller flere hybler, hybelleiligheter eller rom til bruk i ervervsvirksomhet. I denne sammenhengen har det ikke betydning om hybelleilighetene er selvstendige eller ikke.

Som tomannsbolig regnes eksempelvis heller ikke useksjonert bygning med to familieleiligheter, som i tillegg har en selvstendig hybelleilighet (flermannsbolig).

En bygning med to familieleiligheter, hvor det i samme bygning i tillegg er innredet rom mv. for virksomhet, f.eks. butikklokale, anses ikke som en tomannsbolig.

Om hva som er hhv. familieleilighet, selvstendig hybelleilighet og flermannsbolig, se [pkt. 8.4](#), [pkt. 8.11](#) og [pkt. 8.6](#).

### 3.2.4 *Bruken av tomannsboligen*

For at reglene om realisasjon av tomannsbolig skal få anvendelse, må eieren ha brukt den ene leiligheten som sin faste bolig og ikke leid ut mer enn halvparten av denne, regnet etter utleieverdien.

Regelen om tomannsbolig gjelder ikke der eieren bruker den ene leiligheten som pendlerbolig eller fritidsbolig.

Videre er det en forutsetning at utleien er til boligformål og skattyteren ikke selv disponerer deler av boligen i virksomhet.

## 3.3 *Samme person/husstand bruker flere boenheter*

Bruker eierens husstand flere boenheter under ett til egen bolig, skal disse enhetene anses som én boenhet ved vurderingen av om det foreligger en enebolig, tomannsbolig, flermannsbolig mv. Eksempelvis vil en boligeiendom med tre familieleiligheter, der eieren

benytter to av familieleilighetene under ett til egen bolig og den tredje er leid ut, regnes som tomannsbolig. Om når leietaker benytter to av leilighetene til egen bolig, se [pkt. 8.4](#).

### 3.4 Avskrivbar bygning

Ved realisasjon av en hel avskrivbar bygning hvor en del som skattyter benytter som egen bolig er holdt utenfor saldo på realisasjonstidspunktet, jf. sktl. § 14-42 (3), skal den delen av gevinsten som faller på egen boligdel eksklusiv tomt, behandles etter reglene om realisasjon av boligeiendom, jf. sktl. § 9-3 (3) bokstav c.

### 3.5 Krav til eier- og botid

Gevinst ved realisasjon av egen bolig er skattefri hvis kravene til eier- og botid er oppfylt.

Kravene til eiertid er oppfylt når realisasjonen finner sted eller avtales

- mer enn ett år etter at boligen ble ervervet, og
- mer enn ett år etter at den ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført.

Kravene til botid er oppfylt når eieren har brukt eiendommen til egen bolig minst ett år i løpet av de siste to årene før realisasjonen. Ikke-bruk kan i visse tilfeller likestilles med botid, se [pkt. 9.3](#).

Dersom vilkårene for skattefrihet etter loven ikke er oppfylt, er gevinsten skattepliktig.

Om beregning av eier- og botid, se [pkt. 9](#).

### 3.6 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. Etter ligningspraksis er gevinst på slik bolig skattefri når de øvrige vilkårene for skattefritak for bolig i § 9-3 (2) er oppfylt (ett års eier- og botid). Om forhold når bruken av pendlerbolig også omfatter fritidsformål, se FIN 11. april 1989 i Utv. 1989/754.

For at en bolig skal regnes som pendlerbolig, må skattyter oppfylle vilkårene for å få fradrag for merkostnader ved å ha arbeidsopphold utenfor hjemmet i vedkommende bolig, se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)». Leies en del av pendlerboligen ut, begrenses skattefritaket til den forholdsmessige delen som knytter seg til egen bruk som pendlerbolig, regnet etter utleieverdi.

## 5 Bolig på studiestedet

Eier en student bolig som benyttes som egen bolig under studieoppholdet, følges i utgangspunktet de alminnelige reglene for realisasjon av egen bolig. Om beregning av botid, se [pkt. 9.2.7](#).

## 6 Fritidseiendom

### 6.1 Generelt

Gevinst ved realisasjon av fritidseiendom er skattefri hvis kravene til eier- og brukstid er oppfylt, jf. sktl. § 9-3 (4):

Kravene til eiertid er oppfylt når realisasjonen finner sted eller avtales

- mer enn fem år etter at fritidseiendommen ble ervervet, og
- mer enn fem år etter at den ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført.

Kravene til brukstid er oppfylt når eieren har brukt eiendommen som egen fritidseiendom i minst fem av de siste åtte årene før realisasjonen avtales eller finner sted.

Dersom vilkårene for skattefrihet ikke er oppfylt, er gevinsten i utgangspunktet skattepliktig.

Har eiendommen større areal enn det som er naturlig arrondert tomt for bygninger brukt til fritidsformål, kan gevinsten knyttet til det overskytende arealet likevel være helt eller delvis skattefri etter reglene om realisasjon av jord- og eller skogbrukseiendom til arveberettiget, se emnet «[Jordbruk – realisasjon](#)».

Om beregning av eier- og brukstid, se [pkt. 9](#).

## 6.2 Hva anses som fritidseiendom

### 6.2.1 Generelt

Med fritidseiendom forstås en fast eiendom med bygning, som hovedsakelig brukes til fritidsformål. Skattereglene for fritidseiendommer får bare anvendelse så lenge eiendommen ikke i samme periode benyttes som skattyters faste bolig eller som pendlerbolig. Skattefritaket kan omfatte flere fritidseiendommer.

Typiske fritidseiendommer er hytter og landsteder, herunder våningshus med naturlig arrondert tomt på nedlagte gårdsbruk. Annen type eiendom som for eksempel en ordinær enebolig eller en byleilighet, kan etter omstendighetene være fritidseiendom dersom skattyter faktisk bruker eiendommen til fritidsformål. Derimot vil et naust, som ikke er innredet for overnatting, og som ikke har en tjenende funksjon for en fritidsbolig, falle utenfor reglene om fritidseiendom.

Om realisasjon etter bruksendring, se [pkt. 9.5](#).

Om forholdet mellom fritidsbolig og pendlerbolig (sekundærbolig), se FIN 11. april 1989 i Utv. 1989/754.

### 6.2.2 Midlertidig bruk til annet formål

Ved utleie er det avgjørende om eiendommen etter en helhetsvurdering fremstår som fritidsbolig. Leies eiendommen ut som fast bolig, eller brukes til andre formål deler av året, mister den lett preg av å være fritidsbolig, se URD 2. mars 1989 (Nord-Hedmark herredsrett) i Utv. 1989/391. Dette gjelder spesielt hvis den øvrige bruken er mer intens, slik utleiebruk som fast bolig normalt er. Mer sporadisk utleie har ikke betydning så lenge eiendommen for øvrig brukes som normalt for fritidsboliger og ikke har fått karakter av å være utleiehytte.

Om et tilfelle hvor eiendom ble utleid til fast bolig i 9 måneder, men både før og etter ble brukt som fritidsbolig av eierne i tillegg til at den skulle utleies til fritidsbruk ca 2 måneder i året, se BFU 18/2010. (Brukstiden som fritidsbolig både før og etter perioden med utleie til fast bolig kunne anses som brukstid i forhold til 5-årsregelen i sktl. § 9-3 (4).)

### 6.2.3 Sameiere med ulik bruk

Om et tilfelle hvor eiendom eid i sameie mellom mor og hennes to døtre kunne selges med skattefri gevinst etter reglene om fritidseiendom for døtrene og etter reglene om boligeiendom for moren, se BFU 27/2011. (Moren hadde tatt i bruk eiendommen som egen bolig mer enn ett år før eiendommen skulle selges, mens døtrene hadde brukt eiendommen som fritidsbolig i mer enn fem av de siste årene før moren tok i bruk eiendommen som egen bolig. Brukstid som fritidsbolig for døtrene måtte imidlertid anses å opphøre på det tidspunktet moren tok i bruk eiendommen som egen bolig.)

### 6.2.4 Samtidig bruk som fast bolig og fritidsbolig

Om et tilfelle hvor foreldrene hadde livsvarig boret i eiendom som var overdratt til barna, og hvor barna brukte eiendommen som fritidseiendom både mens foreldrene bodde der og senere, se BFU 6/2012. (Barna fikk først godskrevet brukstid som fritidseiendom fra det tidspunktet foreldrene ikke lenger brukte boligen som fast bolig. SKD kom videre til at eiendommen ikke ville miste sitt preg av å være fritidseiendom selv om det ble leid ut en hybelleilighet som utgjorde ca 14 % av boligens totale areal og 19 % av utleieverdien.)

### 6.2.5 Eiendommens beliggenhet

I begrepet fritidseiendom ligger det ingen avgjørende begrensninger i forhold til type bygning eller plassering av den. Derfor kan også en blokkleilighet som ligger i en by være fritidseiendom for eieren. Motsatt kan en hytte som ligger på fjellet etter omstendighetene være skattyterens faste bolig. Det stilles i praksis strengere krav til sannsynliggjøring av fritidsbruk for eiendommer som ikke framstår som typiske fritidseiendommer, som for eksempel hytter. For byleiligheter eller andre boligeiendommer i ordinære boligområder er fritidsbruk mindre typisk, og for slike eiendommer må skattyter kunne sannsynliggjøre



en bruk som er knyttet til vesentlig fritidspregede opphold og gjøremål, herunder kontakt og tilsyn med familie, se FIN 11. april 1989 i Utv. 1989/754. Særlig hvis boligeiendommen er verdifull, kan det være nærliggende å anta at den er anskaffet med kapitalplassering som formål. Skattyter må da sannsynliggjøre at kravene til bruksmåte og brukshyppighet er oppfylt. Også beliggenhet i forhold til fast bolig eller pendlerbolig kan være av betydning ved vurderingen av om boligen er å anse som en fritidseiendom. Om byleilighet som ble ansett som fritidseiendom, se LRD 3. oktober 2006 (Gulating) i Utv. 2006/1275. Om et tilfelle hvor boligeiendom i et etablert boligstrøk ikke ble ansett som fritidseiendom for eieren, se LRD 23. februar 2010 (Gulating) i Utv. 2010/603.

Eies en eiendom i sameie, kan spørsmålet om det foreligger en fritidseiendom stille seg forskjellig for den enkelte sameier, se BFU 32/2010.

#### 6.2.6 Fritidsbruk

Fritidsbruk omfatter bruk til annet formål enn inntektsgivende aktivitet. Den vanligste fritidsbruken er ferie, men fritidsbruk omfatter også formål som ikke-inntektsgivende hobbyaktivitet, kontakt og tilsyn med familie mv.

Om et tilfelle der en større enebolig beliggende i et bynært strøk med både helårsboliger og fritidsboliger ble ansett som fritidsbolig, og hvor gevinst ble skattefri etter sktl. § 9-3 (4), se URD. 16. februar 2012 (Oslo tingrett) i Utv. 2012/463 (Boligen ble av eieren brukt ved samvær med sønnen så lenge samværsordningen besto. I tillegg ble boligen benyttet som base for fritidsaktiviteter og båtsport av både skattyter og sønnen. Retten la til grunn at det ikke kunne legges avgjørende vekt på det forhold at skattyter i årene før salget hadde vært registrert bosatt på eiendommen og at eiendommen derfor på uriktig grunnlag hadde vært prosentlignet som skattyters faste bolig. Skattyter solgte samme år en annen bolig som faktisk hadde vært hans faste bopel, og hvor han fikk skattefritak for gevinst etter bestemmelsen i sktl. § 9-3 (2) om eier- og botid ved realisasjon av egen bolig).

#### 6.3 Tap

Tap ved realisasjon av fritidsbolig er fradragsberettiget dersom en eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

### 7 Seksjonert eiendom

#### 7.1 Generelt

Er eiendommen seksjonert, behandles i utgangspunktet hver seksjon selvstendig etter reglene ovenfor. Dette gjelder selv om skattyteren eier alle seksjonene i eiendommen og selger dem under ett. Bruker skattyter to seksjonerte leiligheter som egen bolig, må leilighetene være fysisk slått sammen for å anses som en integrert boenhet. Inneholder f.eks. en seksjon bare to familieleiligheter, skal den behandles etter reglene om tomannsbolig. Om botid, se pkt. 9.2.8. For øvrig gjelder reglene om bygninger med tjenende funksjon tilsvarende for seksjonene. Nærmere om tjenende funksjon, se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)», pkt. 14.1.

#### 7.2 Tidspunktet for seksjonering

Et bygg anses seksjonert når kommunen har gitt tillatelse til seksjonering og seksjoneringen er tinglyst, se lov 23. mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner. Ligningsmyndighetene er bundet av kommunale myndigheters avgjørelse om seksjonering og om hva hver seksjon omfatter.

### 8 Diverse spørsmål sortert alfabetisk

#### 8.1 Andels-laksjeleilighet

Med andel/aksje i boligselskap forstås andel/aksje med tilhørende boret i borettslag eller boligaksjeselskap. Reglene om realisasjon av bolig og fritidseiendom gjelder ved realisasjon av slik andel.

## 8.2 Bruttolignet sameie

Eier selgeren en ideell andel av eiendom i et bruttolignet sameie, regnes hans boligdel ut fra forholdsmessig eierandel, regnet etter leieverdien. Sameierne må oppfylle vilkåret til botid/brukstid hver for seg.

Eier skattyteren f.eks. en ideell andel på 45 % og bor i 25 % av en eiendom, regnet etter leieverdien, anses han for å bo i 25/45-deler av sin eierandel, med andre ord mer enn halvparten. Er bygget bare brukt til boligformål, kan sameieren få fullt skattefritak etter reglene om eier- og botid, dersom han bor i minst halvparten av sin andel av bygningen. Dersom skattyter bebod under halvparten av sin eierandel, eller bygget også er brukt til virksomhet eller forretningsforetak, får han bare fritak for den delen av gevinsten som faller på egen boligdel.

## 8.3 Deltakerlignet selskap

Om realisasjon av bolig eid av deltakerlignet selskap og som bebos av deltaker i selskapet, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 4.6.2.

## 8.4 Familieleilighet

Om en boenhet har karakter av å være familieleilighet, har betydning for om boligeiendommen skal anses som en enebolig, tomannsbolig eller flermannsbolig, jf. sktl. § 9-3 (2) bokstav b og (3) bokstav a og b.

For at en boenhet skal kunne karakteriseres som en familieleilighet, kreves det vanligvis at boenheten er av en slik karakter at den i det minste er egnet som permanent bolig for en familie med to voksne og ett barn.

Ved vurderingen kan det bl.a. legges vekt på følgende momenter:

- har den eget bad/dusj
- har den eget toalett
- har den soverom (sovealkove)
- har leiligheten kjøkkenløsning med nødvendige bekvemmeligheter
- størrelsen på leiligheten (normalt vil en leilighet med areal av primærrom (p-rom) 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 areal av primærrom og måling av dette, se emnet «Bosted – skattemessig bosted», pkt. 6.4.7 flg.

Om vurderingen av grensen mellom familieleilighet og hybel/hybelleilighet, se URD 12. oktober 1994 (Ofoten herredsrett) i Utv. 1994/1243 og LRD 1. oktober 1997 (Frostatting) i Utv. 1997/1151.

For utleid del av en boligeiendom er det avgjørende hvordan den enkelte boenheten etter en objektiv vurdering fremtrer. For eksempel taper ikke en boenhet karakter av å være familieleilighet selv om flere leietakere deler en leilighet ved at de leier hvert sitt enkeltrom og deler for eksempel kjøkken og stue. Dette innebærer også at hvis to familieleiligheter leies ut til én husstand, regnes de fremdeles som to familieleiligheter. For eksempel anses en bolig som inneholder tre familieleiligheter, hvor eieren bruker en av leilighetene selv og leier ut de to andre til én husstand, fortsatt som en tremannsbolig (flermannsbolig). For den delen av boligeiendommen som eieren selv bruker, er det den faktiske bruken som er avgjørende. For eksempel anses en bolig som inneholder tre familieleiligheter som en tomannsbolig når eieren bruker to av leilighetene selv.

Om boenheten skal anses som en familieleilighet, må vurderes i hvert enkelt tilfelle.

## 8.5 Flere bygninger

Er det tilliggende bygninger på samme bolig- eller fritidseiendom, må det vurderes konkret om disse har tjenende funksjon til den bygningen som skattyteren bor i, slik at de kan anses som en del av den aktuelle bolig- eller fritidseiendommen i forhold til gevinstbeskatningsreglene. Spørsmålet er aktuelt både ved samlet realisasjon og ved separat realisasjon av den tilliggende bygningen. Dette kan også gjelde bygninger på annet gårds- og

bruksnummer. Vurderingen blir den samme som i forhold til spørsmålet om fritaksligning, se emnet «**Bolig – fritaksligning**», pkt. 14.1.3.

#### Eksempel

*En eiendom består av et bolighus hvor eieren bor i egen leilighet og leier ut hybler i kjelleren. I tillegg er det på eiendommen en tjenende bygning som inneholder garasje og rom for virksomhet, uten at dette bygget er avskrivbart. Eiendommen 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 emnet «**Bolig – garasje**».

Om et tilfelle hvor en vaktmesterleilighet skilt ut i egen seksjon, ikke ble ansett for å ha tjenende funksjon for de øvrige leilighetene i et seksjonert boligsameie, se BFU 14/2007.

### **8.6 Flermannsbolig mv.**

En boligeiendom med tre eller flere selvstendige familieleiligheter er en flermannsbolig. Det samme gjelder boligeiendom med to familieleiligheter og en selvstendig hybelleilighet. Se Ot.prp. 42 (1974-75) side 24, andre spalte. Særreglene om skattefritak for tomannsboliger gjelder ikke for flermannsboliger.

### **8.7 Hjemmekontor**

#### **8.7.1 Brukt i virksomhet**

Er hjemmekontor brukt til virksomhet, anses skattyteren ikke å ha brukt denne delen av boligen som «egen bolig». Skattefritaket gjelder da bare for den forholdsmessige delen av gevinsten som faller på den delen som har vært benyttet som egen bolig, jf sktl. § 9-3 (3) bokstav c. Den delen av gevinsten som faller på hjemmekontor brukt i virksomhet, er da skattepliktig uansett eier- og botid. Dette gjelder selv om skattyteren bor i mer enn halve boligen, regnet etter utleieverdien. Bruker eieren en del av boligen i virksomhet, opptjenes heller ikke botid for den delen av boligen som leies ut. Dette gjelder selv om utleien er til boligformål. Hvorvidt den delen av gevinsten som faller på skattyters egen leilighet er skattepliktig, avgjøres etter de vanlige reglene om eier- og botid. Om beregning av botid ved overgang fra bruk som hjemmekontor i virksomhet til egen boligbruk før realisasjonen, se [pkt. 9.5.3](#).

Arealer som brukes både i virksomhet og benyttes som egen bolig i samme tidsrom, anses i forhold til reglene om botid å ha vært brukt som egen bolig i det aktuelle tidsrommet. Dette vil for eksempel gjelde soverom som også benyttes som kontor. Det samme gjelder areal som på dagtid disponeres til barnepass/familiebarnehage i eget hjem, og som for øvrig brukes som egen bolig.

#### **8.7.2 Brukt i lønnet erverv**

Er hjemmekontor brukt i lønnet erverv, anses skattyter å ha bodd også i denne delen av boligen.

### **8.8 Naturlig arrondert tomt**

Hva som er en naturlig arrondert tomt, må avgjøres i hvert enkelt tilfelle, der en bl.a. tar hensyn til bebyggelsen, atkomst, topografi, bygningen(e)s beliggenhet på tomten, hvordan området er regulert i kommuneplanen, samt hva som er vanlig størrelse på tomter i området. Består eiendommen av flere bygninger, må den naturlig arronderte tomten omfatte de bygningene som naturlig utgjør én enhet, f.eks. bolighus og garasje. Se f.eks. URD 26. april 1984 (Oslo byrett) i Utv. 1984/358, LRD 28. juni 1975 (Agder) i Utv. 1975/669, HRD i Utv. 1975/87 (Rt. 1974/1141) og HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932).

### **8.9 Obligasjonsleilighet**

Med obligasjonsleilighet forstås leid boligenhet hvor boretten er tilknyttet en obligasjon (lån til eieren).

### 8.10 Selveierleilighet

Med selveierleilighet forstås ideelle andeler av eiendom med eksklusiv disposisjonsrett til en leilighet, hvor den ideelle eierandelen tilsvarer leilighetens andel av eiendommen. Når selgeren eier en slik del av eiendommen, regnes hans boligdel i forhold til den andelen han eier av eiendommen. Dette gjelder selv om bygningen bedømt under ett er avskrivbar.

### 8.11 Selvstendig hybelleilighet

Hvorvidt en boenhet har karakter av å være selvstendig hybelleilighet har betydning for om den boligeiendommen hvor hybelleiligheten inngår, skal anses som enebolig/tomannsbolig eller som en flermannsbolig, se pkt. 3.2.3.

En selvstendig hybelleilighet er en boenhet som har egen inngang og eget toalett, se Ot.prp. nr. 42 (1974-75) s. 24. Det kreves imidlertid ikke at boenheten har egen inngang til selve bygningen. Har den felles trappeoppgang eller lignende med de andre boenheterne, er den likevel en selvstendig boenhet dersom det er egen låsbar dør til boenheten. Det er ikke noe krav at hybelleiligheten har eget kjøkken, soverom eller dusjmuligheter. For den utleide delen er det avgjørende hvordan den enkelte boenheten fremtrer etter en objektiv vurdering, se pkt. 14.2. Om et tilfelle hvor to boenheter, hver på 35 kvm, med hver sin inngang og hvert sitt bad ble ansett som selvstendige hybelleiligheter da de hadde felles toalett, se BFU 33/2010.

### 8.12 Tomannsbolig

Om hva som anses som tomannsbolig, se pkt. 3.2..

## 9 Beregning av eier- og bo/brukstid

### 9.1 Eiertid

#### 9.1.1 Generelt

Som utgangspunkt begynner eiertiden å løpe når eieren for det vesentlige har fått overført de juridiske og faktiske beføyelser. Om når eierbeføyelser er gått over, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.

Har skattyteren selv stått for oppføring av boligen, tas det utgangspunkt i det første av tidspunktene da bygningen ble tatt i bruk eller ifølge ferdiggattest var oppført. Ved realisasjon av eiendom/selveierleilighet som tidligere var leid av selgeren og leieretten var tilknyttet obligasjon, regnes leieperioden med som eiertid.

Er en ideell andel av bolig, herunder fritidseiendom, ervervet i flere etapper, regnes eiertid spesielt for hvert erverv. Ved påbygging tas normalt utgangspunkt i det opprinnelige ervervet.

Har det vært brudd i eierforholdet, må eiertiden regnes fra siste erverv, se FIN 19. mai 1982 i Utv. 1982/381.

Eiertiden godskrives frem til det som inntrer først av realisasjon eller avtale om realisasjon. Visse ufullstendige avtaler der alle vilkårene ikke er fastlagt, kan etter omstendighetene også avbryte eiertiden, se FIN 30. november 1998 i Utv. 1999/216. Om realisasjon, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

Eiertid regnes fra dato til dato.

#### 9.1.2 Ektefeller

Eiertid for den ene ektefellen før ekteskapets inngåelse teller med ved avgjørelsen av om vilkåret for eiertid er oppfylt for den andre. (Dette gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

#### 9.1.3 Særlig om tomtefeste

Tomtefesteloven § 33 ble endret med virkning fra og med 1. november 2004, og gir festeren til tomt for bolig- og fritidshus en ubetinget rett til å kreve festeforholdet forlenget på samme vilkår som før. For slik tomt som er innløst etter tidligere å ha vært festet, regnes således eiertiden fra det tidspunktet festekontrakten tok til å gjelde, eller fra det senere tidspunktet skattyter ervervet boligen. Har tomten vært festet på tidsbegrenset kontrakt før endringen av tomtefesteloven 1. november 2004, skal tidsrommet forut for denne

datoen likevel ikke likestilles med eiertid. Dette kan i praksis få betydning ved anvendelsen av åtteårsregelen i sktl. § 9-3 (4) ved realisasjon av fritidseiendom som finner sted eller avtales før 1. november 2012.

#### 9.1.4 Konkurs i boligselskap

Ved konkurs i boligselskap forekommer det at andelseier fortsetter å bebo leiligheten etter at konkursen er åpnet. Hvis andelseieren overtar leiligheten fra konkursboet under konkursbehandlingen, skal han godskrives eiertid også for perioden før konkursen. Dette gjelder under forutsetning av at det er tale om den samme fysiske leiligheten som boretten var knyttet til før konkursen. Dette gjelder også om boligselskapet gjøres om til selveierleiligheter i forbindelse med konkursbehandlingen, se BFU 14/2011.

## 9.2 Botid for egen boligeiendom

### 9.2.1 Generelt

Botiden regnes fra og med dagen for innflytting og opptjenes til og med 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, med mindre selgeren har fraflyttet boligen tidligere. Se FIN 30. november 1998 i Utv. 1999/216. Nærmere om når en realisasjon anses å foreligge, se emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 2.1.

Flere botidsperioder innenfor toårsperioden skal legges sammen. Botid regnes fra dato til dato.

Botid regnes i utgangspunktet bare for det tidsrommet boligen har vært skattyterens faste bopel (hjem), se likevel nedenfor om sekundærbolig, bolig på studiestedet, samt botid ved ikke-bruk.

### 9.2.2 Botid før ervervstidspunktet

Botid kan som hovedregel ikke opparbeides før skattyter erverver boligen, selv om han har bodd der, f.eks. som leietaker før ervervstidspunktet. Ved realisasjon av bolig som tidligere var leid av selgeren som obligasjonsleilighet/andelsleilighet i borettslag eller aksjeselskap, regnes botid i leieperioden med.

Har skattyter ervervet ideelle andeler av boligen i flere etapper i den tiden han har bodd i boligen, opparbeides botid bare for den ideelle eierandelen han til enhver tid eier. Eier skattyter fra før bare en ideell halvpart av boligen, og erverver den siste halvparten mindre enn ett år før han selger hele boligen, er ikke vilkårene for skattefritak oppfylt for den ideelle andelen han ervervet sist.

### 9.2.3 Ektefeller, generelt

(Denne regelen gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

Bruk av eiendommen som bolig for den ene ektefellen før ekteskapets inngåelse teller med ved avgjørelsen av om vilkåret for botid er oppfylt for den andre ektefellen. Dette gjelder også om den av ektefellene som bodde i boligen før inngåelse av ekteskapet, dør før gjenlevende realiserer boligen, se Riksskattestyret i Utv. 1975 s. 812. Bor ektefellene hver for seg, opptjener de botid i hver sin bolig, samtidig som de nyter godt av hverandres botid i den boligen den andre ektefellen bor i. Det er uten betydning om begge er registrert bosatt i den ene boligen, se BFU 45/2006. Det er også uten betydning hvem av ektefellene som eier boligene.

### 9.2.4 Ektefeller, separasjon/skilsmisse

(Denne regelen gjelder ikke for visse meldepliktige samboere.)

Realiseres tidligere felles bolig etter separasjon eller skilsmisse, skal den ektefellen som har flyttet ut av boligen godskrives den annens botid. Dette gjelder uavhengig av om

- den utflyttede ektefellen er eneeier eller deleier
- boligen selges med tap
- den utflyttede ektefellen flytter inn i egen fast bolig.

Ovennevnte gjelder dessuten etter samlivsbrudd (brudd i 2004 eller senere for tidligere samboere som har eller har hatt felles barn), jf. sktl. § 9-3 (2).

#### 9.2.5 *Opphold utenfor hjemmet*

At skattyteren, f.eks. av hensyn til sitt arbeid, oppholder seg utenfor hjemmet, innvirker ikke på botiden. Ved fravær som faller inn under reglene om brukshindring, se [pkt. 9.3](#), opptjenes botid selv om boligen leies ut.

#### 9.2.6 *Sekundærbolig*

Botid kan opparbeides ved overnatting i egen bolig på arbeidsstedet (pendlerbolig). Dette gjelder selv om skattyteren anses fast bosatt i en annen bolig og opparbeider botid der. Forutsetningen er at boligen brukes i betydelig utstrekning. For yrkesaktive er det bare i pendlertilfellene at sekundærboligen regnes som egen bolig, se for øvrig FIN 11. april 1989 i Utv. 1989/754.

#### 9.2.7 *Bolig på studiestedet*

Eier en student bolig på studiestedet, kan han opparbeide botid i denne såfremt han faktisk benytter boligen som sin faste bolig, uavhengig av hvor han er registrert bosatt. En ugift student kan ikke samtidig opparbeide botid i annen bolig som han eier. Om når ektefelle samtidig bor i annen bolig, se [pkt. 9.2.3](#).

#### 9.2.8 *Seksjonert eiendom*

For seksjonerte eiendommer regnes botid separat for hver seksjon. Er det f.eks. to seksjoner med en leilighet i hver, vil skattyteren bare opparbeide botid i den seksjonen hvor han faktisk bor. Det er likevel slik at en eier kan opparbeide botid i flere seksjoner samtidig, forutsatt at disse både fremtrer og faktisk nyttes som én boenhet, eller den ene seksjonen har en tjenende funksjon i forhold til den andre, typisk garasje.

Har eieren opparbeidet eier- og botid til eiendommen før eiendommen ble seksjonert, beholder han opparbeidet eier- og botid også etter seksjoneringen. Dette kan f.eks. være tilfelle for eier av en tomannsbolig som bor i den ene leiligheten og leier ut den andre. Seksjoneres eiendommen, slik at hver leilighet blir én seksjon, beholder eieren opparbeidet eier- og botid for begge leilighetene, men opparbeider ikke ytterligere botid i den seksjonen han ikke bor i. For å omfattes av skattefritaket, må den seksjonen som eieren ikke bor i, derfor selges innen et år etter seksjoneringen.

Ved reversering av tidligere seksjonering, f.eks. ved at to seksjoner omgjøres til en tomannsbolig, vil botid som er opparbeidet før reverseringen beholdes for den leiligheten som faktisk bebos på tidspunktet for omgjøring. For den andre seksjonen må ny botid opparbeides fra det tidspunktet boligen anses som én eiendom (tomannsbolig).

#### 9.2.9 *Egen boligdel i avskrivbart bygg*

Dersom skattyter bor i et avskrivbart og/eller seksjonert bygg som han eier, regnes botid fra det tidspunktet egen boligdel ble tatt i bruk (skilt ut av saldo).

#### 9.2.10 *Konkurs i boligselskap*

Ved konkurs i boligselskap forekommer det at andelseier fortsetter å bebo leiligheten etter at konkursen er åpnet. Hvis andelseieren overtar leiligheten fra konkursboet under konkursbehandlingen, skal han godskrives botid også for perioden før konkursen. Dette gjelder under forutsetning av at det er tale om den samme fysiske leiligheten som boretten var knyttet til før konkursen. Dette gjelder også om boligselskapet gjøres om til selveierleiligheter i forbindelse med konkursbehandlingen, se BFU 14/2011.

### 9.3 **Botid ved ikke-bruk for egen boligeiendom**

#### 9.3.1 *Generelt*

Når skattyteren

- har brukt boligen som fast bolig og må fraflytte den, eller
- godtgjør å ha planlagt å bruke boligen som fast bolig, men er forhindret fra å tilflytte den,

regnes som botid også den tid skattyteren på grunn av sitt arbeid, helsemessige eller lignende grunner har vært forhindret fra å bruke boligen, se sktl. § 9-3 (2) bokstav b) annet punktum. Dette gjelder også om boligen leies ut. Det er en forutsetning at skattyter ikke kjente til brukshindringen ved ervervet av boligen.

Som botid ved ikke-bruk regnes ikke tidsrom der skattyter bor i annen bolig som skattyter eller ektefellen eier, se URD 13. mai 1983 (Lyngdal herredsrett) i Utv. 1983/294, URD 12. mai 1999 (Søre Sunnmøre herredsrett) i Utv. 1999/1225 og Ot.prp. nr. 4 (1986-87) pkt. 4.6.2.1. Dette gjelder selv om den andre boligen som skattyter eier, ligger i utlandet. Meldepliktige samboere regnes ikke som ektefeller i denne sammenheng. Reglene om botid ved ikke-bruk gjelder også for andel i borettslag. Reglene gjelder tilsvarende når egen boligdel er utskilt fra avskrivbart bygg. Flytter skattyter ut av den andre boligen han eller ektefellen eier, vil botid ved ikke bruk i den første boligen igjen kunne opptjenes dersom vilkårene for øvrig er oppfylt, se BFU 8/2002. Inneholder boligen flere leiligheter, må det vurderes konkret hvor stor del av huset som skal likestilles med egen fast bolig.

Ikke-bruk pga. brukshindring godtas bare så lenge brukshindringen varer. Det er ingen øvre grense for hvor langt tidsrom en brukshindring kan bestå.

Reglene om ikke-bruk gjelder tilsvarende for sekundærbolig/pendlerbolig.

Reglene om ikke-bruk gjelder ikke for fritidseiendom.

Reglene om botid ved ikke-bruk skal også brukes når det medfører at et eventuelt tapsfradrag avskjæres.

### 9.3.2 *Brukshindring*

Brukshindring anses å foreligge når skattyteren må bosette/oppholde seg et annet sted enn i boligen, f.eks. på grunn av eget eller ektefelles (ikke samboers) arbeid og helse, eller sykdom hos barn. Både fysisk og psykisk sykdom kan anses som brukshindring. Likeså vil det foreligge brukshindring dersom skattyteren tar utdannelse ved skole/universitet som ligger et annet sted enn boligen. For samboere med felles mindreårige barn hvor den ene samboeren må flytte for eksempel på grunn av arbeid, må brukshindring kunne anses å foreligge også for den andre samboeren når denne flytter med for å ivareta omsorg for felles barn, se BFU nr. 31/05. Også fengselsopphold eller straffeprosessuelt beslag i boligen kan anses som en brukshindring, se HRD i Utv. 2007/925 (Rt. 2007/644). Videre kan brukshindringen bestå i at skattyter må bosette seg i tjenestebolig eller blir lagt inn på institusjon på grunn av alder, sykdom mv. Brukshindring som først oppstår etter fraflytting fra egen bolig, slik at skattyter blir forhindret fra å foreta en planlagt tilbakeflytting, godtas i praksis også som botid ved ikke-bruk.

Reglene om brukshindring gjelder også ved opphold i utlandet såfremt vilkårene for øvrig er oppfylt.

Det anses 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, til tross for 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 verken kjente eller burde kjenne til brukshindringen ved ervervet av eiendommen. Som ervervstidspunkt etter sktl. § 9-3 (2) bokstav b) annet punktum regnes tidspunktet for inngåelse av bindende og endelig kjøpekontrakt, se for eksempel BFU 38/2005.

I enkelte arbeidsforhold er det vanlig at den ansatte må flytte til nytt arbeidssted frivillig eller på grunn av flytteplikt, f.eks. innen utenriktjenesten, tilsatte i forsvaret med beordringsplikt og nyutdannede leger med plikt til turnustjeneste. Videre kan f.eks. avansement føre til at tjenestemannen får en stilling hvor det er boplikt uten at han bytter arbeidssted. Generell kjennskap til slike framtidige muligheter for brukshindring, regnes ikke som slik kjennskap som forhindrer opptjening av botid ved ikke-bruk. Det avgjørende

tidspunktet for brukshindringer som følge av arbeid er da det oppsto et konkret forhold som medførte brukshindringen, f.eks. faktisk beordring til nytt tjenestested, tjenestemannen fikk stillingen som medførte boplikt osv. Brukshindringen godtas som botid, såfremt den egne boligen ble ervervet før den konkrete utflyttingsperioden ble bestemt og tilbakeflytting til den egne boligen var forutsatt etter endt tjenesteperiode. Det skal ikke legges vekt på om den egne boligen er ervervet før eller etter at skattyter har overtatt en stilling som medfører en generell, ubestemt flytteplikt, men hvor innholdet i flytteplikten først bestemmes ved senere vedtak av arbeidsgiver. Se FIN 20. januar 1998 i Utv. 1998/445.

Brukshindringer som ikke er relatert til arbeidsforhold, kan ikke gjøres gjeldende hvis skattyter på ervervstidspunktet burde forutsett brukshindringen som en nærliggende mulighet. Se HRD i Utv. 2007/925 (Rt. 2007/644) hvor en skattyter som hadde drevet omfattende kriminell virksomhet, burde tatt i betraktning at han kunne bli utsatt for straffeprosessuelle tvangsmidler, og dermed bli forhindret fra å bo i boligen.

#### 9.3.4 *Kjennskap til brukshindring, spesielt om ikke-tilflyttet bolig*

Godtgjør ikke skattyteren at det ved anskaffelsen forelå en tidsbestemt plan for tilflytting av boligen, skal han ikke godskrives botid ved ikke-bruk. Ikke-bruk mellom anskaffelsen og planlagt tilflytting til eiendommen kan ikke regnes som likeverdig med botid. F.eks. vil en som kjøper bolig med den hensikt å flytte inn når han går av med pensjon, ikke kunne godskrives botid for brukshindringen i tiden før pensjoneringen. Det er således bare brukshindring som oppstår etter anskaffelsen, som kan medføre at tid etter planlagt innflytting kan regnes som botid i disse tilfellene. Om et tilfelle hvor vilkårene for å få godskrevet botid ved ikke-bruk ikke var oppfylt, se BFU 21/2010. (Skattyter ønsket å flytte tilbake til en bolig som hun eide og hadde bodd i for en del år tilbake, men brukshindringen oppsto før det forelå noen konkret tidsbestemt plan for tilbakeflytting).

### 9.4 *Brukstid for fritidseiendom*

#### 9.4.1 *Generelt*

Om fritidseiendom er benyttet til egen bruk, avgjøres ut fra en helhetsvurdering. Eieren kan oppfylle brukskravet for flere fritidseiendommer samtidig. Kravene til bruk vil normalt være oppfylt for det tidsrommet vilkårene for fritaksligning er oppfylt (eventuelt vilkårene for prosentligning etter de reglene som gjaldt før 2005), se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)», pkt. 5. Har eieren brukt en fritidseiendom både som fast bolig og fritidsbolig, skal botiden som fast bolig regnes med som brukstid for fritidsbolig.

Bare brukstid i egen eiertid regnes med.

Reglene om brukshindring gjelder ikke for fritidseiendommer.

#### 9.4.2 *Ektefeller*

(Denne regelen gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

Bruk av eiendommen som fritidseiendom av den ene ektefellen før ekteskapets inngåelse teller med ved avgjørelsen av om vilkåret om brukstid er oppfylt for den andre. Dette gjelder også om den ektefellen som brukte eiendommen før ekteskapets inngåelse er død på realisasjonstidspunktet.

Ved separasjon og skilsmisse kan den ene ektefellens brukstid av fritidseiendom etter skilsmissetidspunktet ikke godskrives den andre ektefellen. I slike tilfeller må ektefellenes bruk vurderes hver for seg etter de vanlige reglene.

### 9.5 *Bruksendring*

#### 9.5.1 *Overgang fra boligbruk til fritidsbruk*

Har eiendommen tidligere vært benyttet som fast bolig, men den brukes som fritidseiendom på realisasjonstidspunktet, vil eiendommen falle inn under reglene for skattefritak for boligeiendommer dersom eiendommen realiseres innen ett år etter at bruksendringen fant sted. Realiseres eiendommen senere, må vilkårene om fem års brukstid for fritidseiendommer være oppfylt. Imidlertid vil den tiden hvor eiendommen ble brukt som egen bolig (botiden) regnes med ved vurderingen av om femårskravet om brukstid er oppfylt.



### 9.5.2 *Overgang fra fritidsbruk til boligbruk*

Benyttes en tidligere fritidseiendom som bolig av eier eller leietaker på realisasjonstidspunktet, kan reglene om skattefritak for fritidseiendom komme til anvendelse dersom vilkåret om skattefritak for boligeiendom ikke er oppfylt. Eiendommen må i så fall realiseres innen tre år etter bruksendringen. I tillegg må kravet om fem års brukstid i løpet av de siste åtte årene være oppfylt, se sktl. § 9-3 (4). Også brukstid som fast bolig kan regnes med.

#### Eksempel

*Eieren tar i bruk eiendommen som fast bolig etter å ha brukt den som fritidseiendom i fire år, og bruker den som fast bolig i ett år. Han har da brukt den sammenhengende i fem år (først som fritidseiendom og deretter som egen bolig). Han flytter så ut og leier den ut i et og et halvt år før han realiserer den. Han har da oppfylt kravet til bruk som fritidseiendom i minst fem av de siste åtte årene når bruken som egen bolig medregnes.*

### 9.5.3 *Overgang fra virksomhetsbruk til boligbruk*

For eiendom, eller del av eiendom, som har vært benyttet i virksomhet, og som tas i bruk som bolig, regnes botiden fra bruksendringen, mens eiertiden regnes fra opprinnelig anskaffelsestidspunkt.

### 9.5.4 *Oppløsning av deltakerlignet selskap*

Hvis en boligeiendom har vært eid av et deltakerlignet selskap og selskapet oppløses, kan den som overtar eiendommen ved oppløsning ikke godskrives eier- og brukstid mens eiendommen var eid av selskapet. Om tidspunktet for oppløsning av deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning», pkt. 3.

### 9.5.5 *Overgangsregel for sameie*

Fra og med inntektsåret 2006 skal alle sameier som ikke driver virksomhet, deltakerlignes etter bruttometoden. Ved realisasjon av andel av bolig- eller fritidseiendom som ved årsskiftet 2005/2006 inngikk i et nettolignet sameie, skal sameiernes eier- og brukstid mens sameiet var deltakerlignet etter nettometoden, regnes med ved vurderingen av om kravene til eier- og brukstid er oppfylt, se § 5 i forskrift 9. september 2005 nr. 1043 om overgangsregler ved avvikling av de særlige reglene om nettoligning av visse sameier i sktl. § 10-40 (2).

Spørsmålet om, og i hvilken grad, kravet til eier- og brukstid er oppfylt, må vurderes i forhold til den andelen som andelseieren har hatt i sameiet i den aktuelle tidsperioden.

Fra og med inntektsåret 2008 har overgangsregelen bare betydning ved realisasjon av fritidseiendom, da realisasjon av boligeiendom etter 1. januar 2008 vil være foretatt minst to år etter at nettoligningen av sameier opphørte, jf sktl. § 9-3 (2) bokstav b. For fritidseiendommer kan overgangsregelen være aktuell for realisasjon som foretas innen utgangen av inntektsåret 2012.

## 9.6 *Gjenoppført bolig/fritidseiendom etter brann/neddriving*

Hvis en nedbrent eller nedrevet bolig gjenoppføres i rimelig tid etter brannen/nedrivningen, skal bruddet i eier- og botid ikke tillegges betydning. Eier- og botid for den gjenoppførte bygningen kan, etter lang praksis, regnes fra anskaffelsestidspunktet av den opprinnelige bygningen. Det er antatt at dette også gjelder når nedbrent/nedrevet enebolig erstattes med en tomannsbolig, se også FIN 8. mai 1985 i Utv. 1985/394. Reglene gjelder tilsvarende for fritidseiendom. Skattyter kan likevel velge å regne eier- og botid bare i forhold til den gjenoppførte bygningen.

## 10 Beregning av gevinst/tap

### 10.1 Hovedregel

Gevinsten eller tapet utgjør differansen mellom vederlag/erstatning og inngangsverdi (opprinnelig kostpris tillagt senere påkostning) fradratt eventuell nedskrivning for betinget skattefritak. Om oppregulering av inngangsverdi frem til 31. desember 1991, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 14.

### 10.2 Salg til underpris

Ved salg til underpris, beregnes en eventuell gevinst på vanlig måte i forhold til faktisk vederlag. Om tap ved salg til underpris, se emnet «Tap».

Om uttaksbeskatning ved salg til underpris fra aksjeselskap eller deltakerlignet selskap, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

### 10.3 Vederlaglerstatning

#### 10.3.1 Salgssum

Som salgssum medregnes verdien av alt selger skal motta ved salget, enten det tilfaller ham selv eller mottas av andre på hans vegne. Salgssummen består vanligvis av kontanter, fordring på restkjøpesum og overtakelse av selgers gjeld. Salgssummen kan også bestå av formuesobjekter som overdras fra kjøper til selger, slik som fast eiendom (makeskifte), løsøre og aksjer.

Salgskostnader som meglerprovisjon, premie til eierskifteforsikring mv. som er utredet av selger, skal gå til reduksjon av salgssummen.

Erstatning for totalskade av bolig behandles på samme måte som vederlag.

Erstatning/prisavslag som selger må betale til kjøper i forbindelse med overdragelse, reduserer salgssummen.

Se for øvrig emnet «Utgangsverdi».

#### 10.3.2 Selgers bruksrett

Beholder selgeren vederlagsfri bruksrett for en periode, anses ikke kapitalisert verdi av bruksretten som en del av vederlaget.

#### 10.3.3 Fordeling av salgssummen når det overdras bolig/fritidseiendom med delvis skatteplikt

Når gevinsten dels er skattepliktig og dels skattefri etter reglene om bolig/fritidseiendom, må det foretas en skjønnsmessig fordeling av salgssummen. Er det forskjellige deler eller seksjoner i en bygning, fordeles vederlaget etter utleieverdier. Dette kan f.eks. gjelde egen boligdel i avskrivbart bygg. Er det for stort grunnareal (mer enn naturlig arrondert tomt) og/eller flere frittstående bygninger uten tjenende funksjon til hovedbygning, fordeles salgssummen forholdsmessig etter omsetningsverdiene. Partenes fordeling av salgssummen er veiledende, men ikke bindende for ligningsmyndighetene.

Om tilfeller hvor særlige rettigheter knyttet til overskytende grunnareal (areal ut over naturlig arrondert tomt) kan påvirke verdien på den solgte fritidsboligen med naturlig arrondert tomt, se pkt. 1.3.3.

#### 10.3.4 Fordeling av salgssummen når både løsøre og fast eiendom overdras

Salg av innbo og løsøre brukt i selgerens husholdning utløser ikke skatteplikt, se emnet «Innbo og løsøre». Er både løsøre og fast eiendom overdratt samtidig, må det foretas en skjønnsmessig fordeling av salgssummen dersom gevinsten ved salg av eiendommen er helt eller delvis skattepliktig. Om skillet bygning/innbo, se emnet «Vedlikehold». Partenes fordeling av salgssummen er veiledende, men ikke bindende for ligningsmyndighetene.

#### 10.3.5 Ekspropriasjon, ulempeerstatning vedrørende gjenværende del av eiendommen

Ved avståelse av eiendom ved ekspropriasjon eller trussel om ekspropriasjon, kan det bli fastsatt erstatningsbeløp som ikke uten videre skal betraktes som en del av vederlaget/erstatningen for den avstøtte eiendommen. Hvis det f.eks. i forbindelse med ekspropriasjon av del av en eiendom blir fastsatt ulempeerstatning som knytter seg til gjenværende del av eiendommen, skal dette beløpet ikke skattlegges som inntekt. Beløpet må ses som

en erstatning for verdiforringelse på den gjenværende eiendommen. I den grad erstatningen ikke benyttes til å avhjelpe skadene, skal erstatningen komme til fradrag i inngangsverdien for den gjenværende eiendommen. Se nærmere i emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.3.

Beløp som er betegnet som ulempeerstatning i forbindelse med ekspropriasjon av hele eiendommen, må vanligvis anses 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 realisasjon skal ha en andel av salgssummen. Ved senere realisasjon skal utbetaling til medarvingene trekkes fra salgssummen før det beregnes en eventuell skattepliktig gevinst. Se for øvrig FIN 4. juni 1980 i Utv. 1980/628. Om skatteplikten for medarvingene, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 6.4.

### 10.4 Inngangsverdi

Om beregning av inngangsverdi, se emnet «Inngangsverdi».

### 10.5 Kostprisregulering

Om adgangen til å oppregulere kostpris på eiendom som skattyter eide per 31. desember 1991, se emnet «Inngangsverdi». Om hvilke boliger som kunne oppreguleres før 1992, se Lignings-ABC for 1991, side 166 flg.

### 10.6 Ikke-seksjonert avskrivbar eiendom delvis benyttet som egen bolig

#### 10.6.1 Vederlag/erstatning

Ved realisasjon under ett av ikke-seksjonert, avskrivbar eiendom som delvis er tatt i bruk som egen bolig, behandles gevinst som faller på egen boligdel i bygningen og på resten av eiendommen, herunder hele tomten, etter forskjellige regler.

Vederlag/erstatning for egen boligdel finnes ved først å fordele vederlaget for hele eiendommen skjønsmessig mellom bygning og tomt. Ingen del av salgssummen for tomten skal tilordnes til egen boligdel. Vederlag/erstatning tilknyttet bygningen må fordeles forholdsmessig mellom egen boligdel og resten av bygningen etter leieverdier.

#### 10.6.2 Inngangsverdi

Inngangsverdi på egen boligdel i avskrivbart bygg skal være skilt ut av saldo på bygget, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 8.2.3 og pkt. 8.10.1. Beløpet som er skilt ut, eventuelt med tillegg av senere påkostning, er inngangsverdi for boligdelen.

#### 10.6.3 Gevinsten

Gevinsten settes til differansen mellom andel av vederlag og inngangsverdi som faller på egen boligdel.

### 10.7 Andelsleilighet

#### 10.7.1 Generelt

Ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap ved realisasjon av andelsleilighet, skal det korrigeres for endringer i andelens forholdsmessige del av boligselskapets formue og gjeld i eiertiden. Som formue anses eiendeler som ikke inngår i boligselskapets ligningsverdi. Som hovedregel skal bokført verdi per 1. januar i ervervs- og realisasjonsåret legges til grunn, jf. FSSKD § 9-5-1 (3) første punktum. Om unntak, se nedenfor.

Andelseiers innskudd anses ikke som boligselskapets gjeld ved gevinstberegningen.

#### 10.7.2 Leilighetens bruttoverdi

For å kunne beregne gevinst eller tap på andelsleiligheten, må en fastsette leilighetens bruttoverdi på henholdsvis ervervs- og realisasjonstidspunktet. Enkelte poster i denne

vurderingen beror på verdier per 1. januar i henholdsvis ervervs- og realisasjonsåret, med mindre det foreligger unntak.

Bruttoverdien beregnes separat for hvert av tidspunktene på følgende måte:

	Leilighetens overdragelsessum (andel + innskudd + mulige vederlag utover dette)
+	Den forholdsmessige andelen av boligselskapets fremmedkapital som faller på andelen per 1. januar i henholdsvis ervervs- og realisasjonsåret
÷	Den forholdsmessige delen av boligselskapets aktiva som faller utenfor beregningsgrunnlaget for fastsetting av leilighetenes ligningsverdi per 1. januar i henholdsvis ervervs- og realisasjonsåret
=	Andelsleilighetens bruttoverdi

Denne forholdsmessige fordelingen av fremmedkapital og visse aktivaposter baseres på forholdet ved overdragelsestidspunktet mellom

- størrelsen av innskudd og andelskapital som gjelder den overdratte leiligheten, og
- samlet innskudd og andelskapital i boligselskapet.

Ved fordelingen tas det ikke hensyn til posten «Oppskrevne innskudd» som vil kunne forekomme i regnskapet, med mindre posten refererer seg til en faktisk innbetaling eller til en forhøyelse av innskuddsbevisenes pålydende på grunn av påkostninger utført ved dugnad av andelseieren. Det er gjeldsbegrepet i regnskapslovgivningen og ikke i skattelovgivningen som skal legges til grunn for beregningen av fremmedkapitalen. Innskuddene fra andels-/aksjeeierne skal likevel ikke ses som fremmedkapital, jf. FSSKD 9-5-1 (2) 3. punktum. (Disse er allerede med i overdragelsessummen og ville komme dobbelt til uttrykk om de også skulle tas med som fremmedkapital.)

Aktivaposter som faller utenfor beregningsgrunnlaget for fastsetting av leilighetenes ligningsverdi vil være slikt som utestående fordringer, verdipapirer, bankinnskudd, kontantbeholdninger, redskaper og ubenyttet tomteareal, men ikke grunnareal som brukes til lekeplasser eller typiske friarealer for boligselskapet.

Fra regelen om at bokførte verdier per 1. januar i ervervs-/realisasjonsåret skal legges til grunn ved gevinstberegningen, er det gjort unntak for visse tilfeller når

- vesentlige formuesendringer i selskapet har funnet sted i tidsrommet fra 1. januar og til realisasjonstidspunktet, f.eks. innbetaling av tilleggsinnskudd o.l., jf. FSSKD 9-5-1 (3) annet punktum. Det skal ikke tas hensyn til endringer som skyldes vanlige avdrag på lån,
- realisasjonen finner sted før byggeregnskapet er avsluttet, jf. FSSKD § 9-5-1 (3) tredje punktum. I disse tilfellene skal byggeregnskapet legges til grunn. Hvis det må antas at selskapets formuesstilling pga. ekstraordinære forhold var vesentlig forskjellig på realisasjonstidspunktet sammenlignet med den formuesstillingen som fremgår av byggeregnskapet, må det tas hensyn til verdiendringer ved at regnskapstallene korrigeres med den endringen som har funnet sted,
- en annen verdi enn den bokførte må antas lagt til grunn for aktiva som ikke er tilknyttet boligkomplekset og verdiforskjellen i ikke uvesentlig grad har påvirket vederlagets størrelse, jf. FSSKD § 9-5-1 (4).

### 10.7.3 Inngangsverdi

Inngangsverdien består av:
Leilighetens bruttoverdi på anskaffelsestidspunktet.
+ Eventuelle omkostninger ved kjøp av leiligheten.
+ Eventuelle faktiske betalte tilleggsinnskudd før byggeregnskap er avsluttet.
+ Påkostninger som selgeren har foretatt på leiligheten (ikke vedlikehold).
+ En forholdsmessig del av eventuelle påkostninger som boligselskapet har foretatt på eiendommen, herunder for dugnad utført av andelseierne. (Det må påses at kostnader til vedlikehold er holdt utenom.)
+ Eventuell oppregulering av kostpris.
÷ Mulig betinget skattefri gevinst som er investert i leiligheten.

### 10.7.4 Utgangsverdi

Utgangsverdien er andelsleilighetens bruttoverdi beregnet på realisasjonstidspunktet, redusert med salgsomkostninger. Om beregning av bruttoverdien, se [pkt. 10.7.2](#).

## 11 Tidfesting av gevinst/tap

### 11.1 Generelt

Gevinst/tap tidfestes i det året eiendommen blir overtatt av kjøper, det vil normalt si ved eiendomsrettens overgang. Om tidspunktet for eiendomsrettens overgang, se emnet «[Eierbegrepet](#)». Om tidfesting av gevinst/tap ved ufrivillig realisasjon, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

### 11.2 Realisasjon av seksjonert bygg eller egen boligdel i avskrivbart bygg

Realiseres en eiendom hvor deler er avskrevet, men som også inneholder ikke-avskrivbare deler som:

- en eller flere seksjonerte leiligheter
- egen boligdel
- tomt

skal vederlaget for den avskrivbare delen enten inntektsføres eller gevinstberegnes og føres på gevinst- og tapskonto i realisasjonsåret (det året eiendomsretten går over), mens gevinst/tap for grunnen, boligseksjon og/eller egen boligdel skal inntektsbeskattes/trekkes fra i realisasjonsåret. Er den ikke-avskrivbare delen av bygget eid i virksomhet, kan gevinst/ skal tap føres på gevinst- og tapskontoen.

## 12 Skattestedet

### 12.1 Forskuddspliktige

For forskuddspliktige skattlegges gevinsten stedbundet i eiendomskommunen. Dette gjelder også om inngangsverdien er redusert med betinget avsatt gevinst ved realisasjon av eiendom i annen kommune.

### 12.2 Etterskuddspliktige

For etterskuddspliktige skattlegges gevinsten i hovedkontorkommunen.

## 13 Utland

Reglene om beskatning av gevinst ved realisasjon av bolig og fritidseiendom gjelder også når skattyter realiserer bolig i utlandet. Gevinst eller tap skattlegges/fradras i bostedskommunen/hovedkontorkommunen når beskatning ikke er begrenset i skatteavtale.

# Bolig – regnskapsligning

- Sktl. § 6-1, § 6-11, § 6-15, § 6-41 og sktl. kap. 7.
- Lignl. § 4-4 nr. 1.

## 1 Generelt

Boligeiendom/seksjon/fritidseiendom som ikke fritakslignes, skal regnskapslignes (lignes direkte). Om hvilke boliger som fritakslignes og om tidspunktet for eventuell endring av ligningsmåte, se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)». Regnskapsligning innebærer at inntekter ved utleie av boligen er skattepliktige og at kostnader som har tilknytning til utleieaktiviteten er fradragsberettiget. Ligningsmåten skal vurderes for hvert hele kalenderår.

Ligningsmåten får på inntektssiden bare betydning for skatteplikten vedrørende utleieinntekter fra boliger og for omfanget av skatteplikten ved utleie av fritidsboliger. Fordelen ved å bo i egen bolig eller fritidseiendom er skattefri også ved regnskapsligning.

Det er ingen særlige regler for ligningen av fredede eller bevaringsverdige bygninger.

Om fradrag for vedlikeholdskostnadene ved overgangen fra fritaksligning til regnskapsligning, se [pkt. 3.11](#).

Det gis i alminnelighet ikke fradrag for avskrivning på boligeiendom, bortsett fra eventuell seksjonert del som hovedsakelig er benyttet til formål som gir rett til avskrivning, se for øvrig emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

## 2 Bruttoinntekt

### 2.1 Fordel ved egen bruk

Fordel ved eierens bruk av egen bolig og fritidseiendom som bolig, herunder våningshus på gårdsbruk, er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 7-1. Dette gjelder også egen boligdel i avskrivbart bygg.

### 2.2 Inntekt ved utleie

Inntekt ved utleie av bolig og fritidseiendom, herunder utleiehytte, som skal regnskapslignes, er skattepliktig inntekt. For regnskapslignet eiendom omfatter skatteplikten i slike tilfeller også inntekter ved utleie i en periode av året hvor eieren bor i halvparten eller mer selv, se også emnet «[Bolig – fritaksligning](#)», [pkt. 4](#).

### 2.3 Inntekt ved utleie av møblert bolig/fritidsbolig

Den andelen av inntekten som knytter seg til utleie av inventar, er skattepliktig sammen med leieinntekten. Om fradrag for slitasje på innboet, se emnet «[Innbo og løsøre](#)».

### 2.4 Spesielt om utleie til arbeidsgiver eller eget aksjeselskap

Om utleie til arbeidsgiver eller eget aksjeselskap, se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)», [pkt. 16](#).

## 3 Fradrag for kostnader

### 3.1 Eiendommer som er helt utleid/brukt i eierens ervervsvirksomhet

Dersom hele eiendommen er leid ut og/eller brukt i eierens ervervsvirksomhet, er alle driftskostnader o.l. knyttet til eiendommen fradragsberettigede. Se likevel [pkt. 3.11](#). Dette omfatter kostnader til vedlikehold, forsikring, eiendomskatt mv. Nærmere om hva som er vedlikeholdskostnader, se emnet «[Vedlikehold](#)».

Om fradragsrett for eget arbeid med vedlikehold, se emnet «[Bolig – eget arbeid](#)».

Kostnader ved reiser som er utført i forbindelse med utleien, f.eks. ved visninger, vedlikehold og tilsyn, er normalt fradragsberettigede som arbeidsreiser eller yrkesreiser. Om denne grensen, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)», [pkt. 5.9](#).

### 3.2 Eiendom hvor deler av den er brukt som egen bolig

Bruker eieren deler av eiendommen til egen bolig eller fritidseiendom, er andelen av kostnader som faller på denne delen ikke fradragsberettiget.

Kostnader som bare gjelder den delen av eiendommen som eieren bruker til egen bolig /fritidsformål eller til utleie/ervervsdel, tilordnes den aktuelle delen. Dette gjelder normalt indre vedlikehold av en leilighet som brukes av eieren som egen bolig eller fritidseiendom. Motsatt må kostnader som bare knytter seg til utleid del eller del brukt i eierens ervervsvirksomhet, tilordnes denne delen.

Kostnader som ikke kan tilordnes spesielle deler av eiendommen, fordeles i forhold til leieverdi for egen bolig og leieverdi av areal brukt til andre formål. Dette gjelder for eksempel kostnader til ytre vedlikehold, forsikring og kommunale avgifter.

#### Eksempel 1

*En eiendom består av en familieleilighet på 70 kvm med en årlig utleieverdi på kr 70 000 og en hybel på 30 kvm med en årlig utleieverdi på kr 30 000. Familieleiligheten blir leid ut av eieren i samtlige 12 måneder mens eieren bebod hybelen selv den samme perioden.*

*Eieren pådrar seg i løpet av året kostnader med kr 100 000 som ikke kan henføres til en spesiell del av eiendommen (felleskostnad). Som følge av at eiendommen regnskapslignes og egen bruk som bolig ikke er skattepliktig, vil kr 70 000 ( $100\,000 \times 70\%$ ) være fradragsberettiget ved ligningen.*

### **3.3 Eiendommer som i sin helhet er brukt som egen bolig deler av året**

Har eieren brukt hele eiendommen en del av året og leid ut hele eiendommen eller brukt den i egen ervervsvirksomhet resten av året, gis det fradrag for periodiske kostnader som knytter seg til den perioden hvor eiendommen har vært inntektsgivende. Dette gjelder for eksempel kommunale avgifter og forsikring. For andre kostnader gis det forholdsmessig fradrag, ut fra hvor stor del av året eiendommen har vært inntektsgivende. Det er da uten betydning for fradragsretten hvilken del av eiendommen kostnadene gjelder.

#### Eksempel 2

*Samme eiendom som i eksempel 1 ovenfor, men her bruker eieren selv både familieleiligheten og hybelen (hele eiendommen) som egen bolig i tre måneder. De resterende ni månedene leies eiendommen ut i sin helhet, dvs. 9/12 av året.*

*Kostnader til vedlikehold og drift av eiendommen beløper seg til kr 100 000 i inntektsåret. Som følge av at eiendommen regnskapslignes og egen bruk som bolig ikke er skattepliktig, vil kr 75 000 ( $100\,000 \times 9/12$ ) være fradragsberettiget ved ligningen.*

### **3.4 Eiendommer hvor ulike deler er brukt som egen bolig i ulike deler av året**

Det forekommer at det i løpet av året skjer endringer mht. hvilke deler av eiendommen som eieren selv benytter som egen bolig, vs. hvilke deler som leies ut eller brukes i eierens ervervsvirksomhet. De fradragsberettigede kostnadene må da beregnes forholdsmessig, ut fra hvor stor del av eiendommen, beregnet etter utleieverdien, som har vært brukt i skattytters erverv/leid ut, og hvor stor del av året den aktuelle delen av eiendommen har vært brukt i skattytters erverv/leid ut.

#### Eksempel 3

*Samme eiendom som i eksemplene ovenfor, men her bruker eieren hele eiendommen som egen bolig i tre måneder. Familieleiligheten leies ut i ni måneder, mens eieren i samme periode benytter hybelen som egen bolig.*

*Eieren pådrar seg i løpet av året kostnader med kr 100 000 som ikke kan henføres til en spesiell del av eiendommen. Som følge av at eiendommen regnskapslignes og egen bruk som bolig ikke er skattepliktig, vil kr 52 500 ( $100\,000 \times 70\% \times 9/12$ ) være fradragsberettiget ved ligningen. Den forholdsmessige delen av utgiftene som er tilknyttet hybelen kommer ikke til fradrag for noen del, da denne gjennom hele året er benyttet av eieren selv.*

#### Eksempel 4

*Samme bruk av eiendommen som i eksempel 3, men i tillegg til kostnadene på kr 100 000 som ikke kan henføres til noen bestemt del av eiendommen, så er det foretatt vedlikeholdsarbeid i familieleiligheten som har kostet kr 60 000.*

Av kostnaden på kr 60 000 som i sin helhet knytter seg til familieeiiigheten, er det fradragsrett for 9/12 da denne har vært utleid 9 av årets 12 måneder. Fradraget blir da kr 45 000 (60 000 x 9/12). Sum fradrag for kostnader på hele eiendommen blir i dette tilfellet kr 97 500 (52 500 + 45 000).

### 3.5 Pendlerbolig

Kostnader knyttet til eierens egen bruk som pendlerbolig fradragsføres som merkostnader, se emnet «**Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet**». Kostnader tilknyttet eventuell utleie av pendlerbolig skal fradragsføres i leieinntektene og kommer til fradrag i eiendomskommunen.

### 3.6 Bolig som står tom

Blir en regnskapslignet bolig stående tom, har eieren fradragsrett for driftskostnader, herunder vedlikeholdskostnader, så fremt utleieaktiviteten ikke anses opphørt. Utleieaktiviteten anses ikke opphørt fordi boligen blir stående tom en periode i påvente av ny utleie. Skal utleieaktiviteten avvikles, for eksempel fordi boligen skal selges eller tas i bruk av eieren som egen bolig, gis det fradrag for kostnader innenfor en rimelig avviklingsperiode. Se for øvrig emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**», pkt. 2.6. Det foreligger ikke fradragsrett hvis boligen blir stående tom på permanent basis.

Fradragsretten må eventuelt begrenses til de driftskostnadene som knytter seg til den tidligere utleide delen.

Forutsetningen for fradrag er at boligen i inntektsåret ikke skal fritakslignes. Flytter eieren selv inn i boligen før årets utgang, må fradraget for driftskostnader reduseres forholdsmessig etter hvor mange måneder eieren faktisk bor i boligen.

### 3.7 Fradrag for kostnader til bolig som brukes vederlagsfritt av andre enn eieren

Om tilfeller hvor nære slektninger som har fri bolig dekker alle kostnadene selv, se emnet «**Bolig – fritaksligning**», pkt. 8.

Om fradrag for kostnader til bolig som brukes vederlagsfritt av andre enn eieren, se emnet «**Bolig – fri bolig**».

### 3.8 Hage mv.

Kostnader til vedlikehold av hagegjerdet til boligeiendom som regnskapslignes, er fradragsberettiget i samme utstrekning som øvrige kostnader tilknyttet boligen, selv om hagen ikke er inntektsgivende.

Kostnader til vedlikehold av plen, blomsterbed mv. er ikke fradragsberettiget når hagen brukes av eieren, alene eller sammen med leieboere. Dette gjelder selv om boligeiendommen er regnskapslignet. Brukes hagen eller en atskilt del av hagen av leietaker alene, er vedlikeholdskostnadene tilknyttet denne delen fradragsberettigede.

Kostnader til vedlikehold av veksthus i hage er ikke fradragsberettigede når veksthuset ikke er leid ut eller brukt i inntektsgivende aktivitet.

### 3.9 Vei, vann og kloakk

Kostnader til vedlikehold av atkomstvei, vannledning og kloakkledning på boligeiendom som regnskapslignes, er normalt fradragsberettiget i samme utstrekning som øvrige kostnader knyttet til boligen. Om fradragsretten for slike kostnader, se Utv. 1954/146. Det samme gjelder for kostnader til vanntining og reparasjon av frosne rør. Utskifting av nedgravde ledninger anses som vedlikehold selv om ledningen legges på et annet sted, se URD 31. mai 1977 (Onsøy herredsrett) i Utv. 1977/572. Det anses også som vedlikehold om det i forbindelse med et ellers utskiftingsmodent eldre anlegg foretas endringer som skyldes endrede krav til rensing, f.eks. at slamkum erstattes av et kjemisk minirensesanlegg. Kostnader i forbindelse med pålagt tilknytning til offentlig kloakkledning anses ikke som vedlikeholdskostnader. Om et tilfelle hvor pålagt omlegging av kloakk fra et kommunalt anlegg til et annet kommunalt anlegg heller ikke ble ansett som vedlikehold, se LRD 10. mai 2002 (Frostating) i Utv. 2002/1028.



### 3.10 Kostnader til boligtaksering

Kostnader til oppmåling av boligeiendom i forbindelse med innrapportering av arealopplysninger ved fastsetting av ligningsverdi etter sktl. § 4-10 (2) og (3), er fradragsberettiget når boligen regnskapslignes. Brukes boligen også som egen bolig, avkortes fradraget forholdsmessig.

### 3.11 Vedlikehold, overgang fra fritaksligning til regnskapsligning hos samme eier

#### 3.11.1 Utleie varer mindre enn halve inntektsåret i det første året med regnskapsligning

I det første året med regnskapsligning etter overgang fra fritaksligning, skal det ikke gis fradrag for vedlikeholdskostnader dersom utleien strekker seg over mindre enn halve inntektsåret, jf. sktl. § 7-10, siste punktum. Som utleie etter sktl. § 7-10 siste punktum regnes all utleie i inntektsåret uavhengig av utleiens omfang, herunder utleie i tidsrom av året hvor eieren også selv har bodd i minst halvparten av boligen. Med «mindre enn halve inntektsåret» menes inntil 182 dager, uavhengig av om utleien er sammenhengende eller ikke. Det skal for eksempel gis fradrag hvis utleien skjer fra 1. juli og ut året, siden dette utgjør 184 dager. Som utleie etter sktl. § 7-10 siste punktum regnes ikke et tidsrom hvor boligen etter eierens fraflytting står tom før den leies ut.

Hvis skattyter for eksempel selger boligen i løpet av inntektsåret, regnes tidsrommet for utleieperioden i forhold til halvparten av skattyters eiertid.

Ved utleie i lengre perioder er det fradragsrett for vedlikeholdskostnadene etter bestemmelsen i sktl. § 7-10 første og annet punktum, se [pkt. 3.11.2](#).

#### Eksempel

Skattyter leier ut 70 % av boligen sin fra august i år 1 til og med mars år 2. Boligen har tidligere vært fritakslignet. Leieinntekten utgjør for år 1 kr 50 000 og for år 2 kr 30 000. Ettersom leieinntektene for hvert av årene utgjør mer enn kr 20 000, er disse fullt ut skattepliktige. Da skattyter leier ut under seks måneder i år 1, gis det ikke fradrag for vedlikeholdskostnader dette året, jf. sktl. 7-10 siste punktum. For år 2 vil det være fradragsrett for vedlikeholdskostnader da skattyter ble regnskapslignet i år 1. Fradraget må imidlertid begrenses i forhold til hvor stor del av året boligen er utleid, se [pkt. 3.2](#). Fradraget må eventuelt også begrenset etter sktl. § 7-10 første og annet punktum etter hvor mange år boligen har vært fritakslignet i siste 5-årsperiode, se [pkt. 3.11.2](#).

#### 3.11.2 Reduksjon av vedlikeholdsfradrag de første fem årene etter overgang fra fritaksligning

Har eieren i ett eller flere av de foregående fem årene ikke hatt skattepliktig leieinntekt på boligen, reduseres vedlikeholdsfradraget for den del av kostnadene som overstiger kr 10 000 med 10 % for hvert av årene uten leieinntekt, jf. sktl. § 7-10. Reduksjonen foretas i de fradragsberettigede kostnadene, det vil si etter at de ikke-fradragsberettigede kostnadene vedrørende egen boligdel er trukket ut.

Fradrag for vedlikeholdskostnader skal beregnes slik:

Antall år med fritaksligning i siste femårsperiode:	Fradrag for vedlikeholdskostnader gis med:
5 år	kr 10 000 + 50 % av det som overstiger kr 10 000
4 år	kr 10 000 + 60 % av det som overstiger kr 10 000
3 år	kr 10 000 + 70 % av det som overstiger kr 10 000
2 år	kr 10 000 + 80 % av det som overstiger kr 10 000
1 år	kr 10 000 + 90 % av det som overstiger kr 10 000
0 år	Fullt fradrag

**Eksempel 1**

En eiendom består av en familieleilighet på 70 kvm med en årlig utleieverdi på kr 70 000 og en hybel på 30 kvm med en årlig utleieverdi på kr 30 000. Familieleiligheten blir i løpet av året benyttet 3 måneder av eieren mens den de resterende 9 månedene blir utleid. Hybelen er derimot utleid hele året.

Eieren pådrar seg i løpet av året vedlikeholdskostnader på familieleiligheten med kr 100 000. Som følge av at eiendommen blir regnskapslignet og eget bruk som bolig ikke er skattepliktig, vil kr 75 000 ( $100\,000 \times 9/12$ ) utgjøre grunnlaget for reduksjon etter sktl. § 7-10.

**Eksempel 2**

Samme eiendom som i eksemplet ovenfor, men her pådrar eieren seg i løpet av året vedlikeholdskostnader med kr 100 000 som ikke kan henføres til en spesiell del av eiendommen (felleskostnad). Som følge av at eiendommen regnskapslignes og egen bruk som bolig ikke er skattepliktig, vil kr 82 500 ( $70\,000 \times 9/12 + 30\,000 \times 12/12$ ) utgjøre grunnlaget for reduksjon etter sktl. § 7-10.

I noen tilfeller kan årsaken til at eieren ikke har hatt skattepliktig leieinntekt i ett eller flere av de fem foregående årene, være at en nær slektning av eieren har bodd vederlagsfritt i boligen mot å dekke løpende kostnader, og derved kommet inn under skattefritaksregelen for egen bruk i sktl. § 7-1, se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)», pkt. 8. Eierens fradrag for vedlikeholdskostnader skal også i disse tilfellene reduseres på tilsvarende måte som om han hadde bodd i boligen selv i samme tidsrom.

**4 Fremleie av bolig****4.1 Leid bolig**

Nettoinntekt ved hel eller delvis fremleie av leid bolig er skattepliktig.

**4.2 Leilighet i boligselskap**

Om fremleie av leilighet i boligselskap, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

**4.3 Flere kommuner**

For personlige skattytere skattlegges inntekten ved fremleie av bolig stedbundet i eiendomskommunen.

**5 Tidfesting av inntekter og kostnader**

Om tidfesting av inntekter og kostnader ved utleie, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

**6 Opplysningsplikt**

Om opplysningsplikt ved utleie av bolig, se emnet «[Opplysningsplikt om egne forhold](#)».

# Bolig – tidsparter (time-share)

– Sktl. § 4-10 og kap. 7.

**1 Generelt**

Kjøp av en tidspart gir vanligvis kjøperen rett til bruk av en fritidsbolig (leilighet, bungalow, hytte e.l.) i en avgrenset periode av året. Tidsparten gir i tillegg til bruksretten av boligen, også tilgang til fellestjenester og ofte ulike fellesanlegg. I tillegg til kjøpesummen, må det betales en årlig avgift som skal dekke utgifter til for eksempel strøm, vedlikehold og avgift ved bruk av golfbane (greenfee).

Beskatning av tidsparter vil være avhengig av hvordan eiendomsretten til eiendommen privatrettslig er organisert.

Tidspartordninger organiseres vanligvis etter sameiemodellen, enten som indirekte eiendomsrett gjennom aksjer, andeler eller lignende, eller etter bruksrettmodellen. Hvilken av modellene som foreligger i det enkelte tilfellet, beror på hvem som er eier av eiendommen, se FIN 3. juli 1992 i Utv. 1992/962 og emnet «Eierbegrepet».

## 2 Sameiemodellen

### 2.1 Generelt

Når skattyter eier del av eiendommen ved direkte eierandeler tilknyttet bruksrett (sameiemodellen), skal andelen ses på som andel i fast eiendom. Selve driften mv. kan være organisert gjennom et selskap.

### 2.2 Formue

Anses skattyter som deleier av eiendommen, settes formuesverdien av en tidspart til en andel av hele eiendommens ligningsverdi etter reglene for fritidseiendommer. Eiendommens ligningsverdi skal fordeles på tidspartene i forhold til antatt omsetningsverdi av den enkelte tidspart ved ferdigstillelse. Der dette ikke kan fastslås fordeles verdien i forhold til den enkeltes eierbrøk.

### 2.3 Inntekt

Hvor skattyter anses som deleier av eiendommen og den brukes av eieren som egen fritidsbolig, er fordel ved egen bruk skattefri og tidsparten omfattes av reglene om fritaksligning, jf. sktl. § 7-1 (2). Ved utleie av fritakslignet tidspart gjelder særreglene om utleie av fritakslignede fritidsboliger, se emnet «**Bolig – fritaksligning**», pkt. 15.2.3. Forutsetningen for fritaksligning er at eieren over tid benytter tidsparten til eget bruk i rimelig omfang, og tidsparten ikke går over til å få karakter av et utleieobjekt.

Tidsparter hvor skattyter anses som deleier av eiendom og hvor eiendommen leies ut i et slikt omfang at den ikke oppfyller vilkårene for fritaksligning, skal regnskapslignes. Om regnskapsligning, se emnet «**Bolig – regnskapsligning**».

### 2.4 Realisasjon av tidspart

Realisasjon av tidspart, hvor skattyter anses som deleier av eiendommen, følger de vanlige regler (eier- og botid) for realisasjon av fritidseiendom såfremt eiendommen brukes som egen fritidsbolig, se emnet «**Bolig – realisasjon**».

## 3 Indirekte eiendomsrett gjennom aksjer, andeler eller lignende

### 3.1 Generelt

Indirekte eiendomsrett foreligger når skattyter har bruksrett til eiendommen gjennom eierandel i form av aksjer, andeler eller lignende.

### 3.2 Formue

Andeler i «time-share»-selskaper skal anses som formue i fast eiendom. Dette gjelder når

- den individuelle bruksavtalen gir andelseier en klar og mangeårig fysisk disposisjonsrett
- skattyter har alminnelig juridisk disposisjonsrett over rettighetene, og
- bruksretten gjelder en bestemt boenhet eller innen en bestemt gruppe identiske boenheter

Se FIN 3. juli 1992 i Utv. 1992/962.

Tidsparter som ikke oppfyller disse vilkårene, behandles etter reglene om rettigheter i fast eiendom, se emnet «**Rettigheter i fast eiendom**».

### 3.3 Inntekt

Har skattyteren en indirekte eiendomsrett til eiendommen gjennom aksjer, andeler eller lignende og boenheten brukes av eieren som egen fritidsbolig, er fordel ved egen bruk skattefri. Ved utleie av fritakslignet tidspart gjelder særreglene om utleie av fritakslignede fritidsboliger, se emnet «**Bolig – fritaksligning**», pkt. 15.2.3. Forutsetningen for fritaksligning er at eieren over tid benytter boenheten til eget bruk i rimelig omfang, og at boenheten ikke går over til å få karakter av et utleieobjekt.

Tidsparter hvor skattyter anses som deleier av eiendom og hvor boenheten leies ut i et slikt omfang at den ikke oppfyller vilkårene for fritaksligning, skal regnskapslignes. Om regnskapsligning, se emnet «[Bolig – regnskapsligning](#)».

### 3.4 Realisasjon av tidspart

Realisasjon av tidspart hvor skattyter anses å ha en indirekte eiendomsrett gjennom aksjer, andeler eller lignende, følger de vanlige regler (eier- og botid) for realisasjon av fritids-eiendom såfremt boenheten brukes som egen fritidsbolig, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)».

## 4 Bruksrettsmodellen

### 4.1 Generelt

Bruksrettsmodellen kjennetegnes ved at eiendommen(e) eies av et selskap («trustee»). Dette selskapet har overdratt en eksklusiv og ugjenkallelig bruksrett til en klubb eller forening. Ved kjøp av en tidspart blir skattyter medlem i klubben eller foreningen. Medlemskap gir en bruksrett til en boenhet i anlegget i en begrenset periode hvert år og tilgang til anleggets utstyr og infrastruktur i samme periode.

### 4.2 Formue

En betydelig og varig disposisjonsrett til del av fast eiendom kan anses som formue i fast eiendom. Dette gjelder når

- den individuelle bruksavtalen gir medlemmet en klar og mangeårig fysisk disposisjonsrett
- skattyter har alminnelig juridisk disposisjonsrett over rettighetene
- bruksretten gjelder en bestemt boenhet eller innen en bestemt gruppe identiske boenheter

Se FIN 3. juli 1992 i Utv. 1992/962.

Tidsparter som ikke oppfyller disse vilkårene, behandles etter reglene om rettigheter i fast eiendom, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

### 4.3 Inntekt

Tidsparter organisert etter bruksrettsmodellen anses i utgangspunktet ikke som en egen fritidsbolig, og behandles derfor etter reglene om rettigheter i fast eiendom. Hvor bruksretten skal anses som formue i fast eiendom, se ovenfor, kommer reglene om realisasjon av egen fritidseiendom til anvendelse, hvis vilkårene for øvrig er oppfylt.

Hvor bruksretten skal anses som formue i fast eiendom, og boenheten brukes av eieren som egen fritidsbolig, er fordel ved egen bruk skattefri.

Ved utleie av fritakslignet tidspart gjelder særreglene om utleie av fritakslignede fritidsboliger, se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)», pkt. 15.2.3. Forutsetningen for fritaksligning er at eieren over tid benytter boenheten til eget bruk i rimelig omfang, og at boenheten ikke går over til å få karakter av et utleieobjekt.

Tidsparter hvor bruksretten skal anses som formue i fast eiendom og hvor boenheten leies ut i et slikt omfang at den ikke oppfyller vilkårene for fritaksligning, skal regnskapslignes. Om regnskapsligning, se emnet «[Bolig – regnskapsligning](#)».

# Boligsparing for ungdom (BSU)

- Sktl. § 16-10.
- FSFIN § 16-10.
- Lignl. § 6-6 bokstav b.

## 1 Nøkkeltall

- Maksimalt årlig sparebeløp er kr 20 000.
- Skattefradrag er 20 % av sparebeløpet.

- Samlet innbetalt sparebeløp kan ikke overstige kr 150 000.
- Aldersgrense er 33 år.

## 2 Generelt

### 2.1 Vilkår

#### 2.1.1 Hvem kan kreve fradrag

Personlige skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge, kan til og med det inntektsåret de fyller 33 år, kreve fradrag i skatt etter reglene for boligsparing for ungdom (BSU), jf. sktl. § 16-10 (1) første punktum.

Personer som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge kan som hovedregel ikke kreve slikt fradrag i skatten. Dette gjelder også for slike personer som under midlertidig opphold i Norge er skattepliktig hit etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d og § 2-3 (2), se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)». Personer bosatt i annen EØS-stat med begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 kan likevel på visse vilkår kreve slikt fradrag, se sktl. § 6-71 og emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

#### 2.1.2 Kontoen

Skattefradrag gis bare for innskudd på konto opprettet særskilt for boligsparing for ungdom. Kontoen kan ifølge sktl. § 16-10 (1) første punktum bare opprettes i:

- innenlandsk bank
- samvirkeforetak
- innenlandsk fast organisert spareforening, eller
- tilsvarende spareinstitusjon i annen EØS-stat. For skattytere som velger å opprette BSU-konto i annen EØS-stat gis fradrag på grunnlag av dokumentasjon fra skattyter i vedlegg til selvangivelsen. Om nærmere krav til dokumentasjonen, se [pkt. 6](#).

Kontoen kan bare lyde på navnet til én person. Ektefeller må i tilfelle opprette hver sin konto. Nærmere om ektefellers maksimale sparebeløp, se [pkt. 2.3.2](#).

Boligsparekonto kan som hovedregel bare opprettes én gang for hver person, jf. FSPIN § 16-10-1. En skattyter kan således ikke ha to slike kontoer eller opprette ny konto når en tidligere konto er gjort opp. Dette gjelder selv om innskudd på den oppgjorte kontoen ikke har gitt grunnlag for skattefradrag. Om unntak i visse tilfeller ved overføring av konto til ektefelle eller når konkursbo inndrar kontoen, se nedenfor. Det er anledning til å flytte BSU-kontoen fra en godkjent spareinretning til en annen under forutsetning av at innskuddsbeløpet overføres direkte mellom spareinretningene.

Skattyter kan fortsette å foreta innskudd på kontoen også etter at han har ervervet bolig, såfremt han ikke foretar noen uttak fra kontoen.

#### 2.1.3 Frist for innskudd

For å gi rett til skattefradrag må innskudd være innbetalt på kontoen senest den 31. desember i inntektsåret.

Ved opphør av skatteplikt som bosatt i Norge, må innskudd være foretatt innen tidspunktet for opphør av skatteplikt som bosatt.

#### 2.1.4 Sperre for innskudd ved uttak fra BSU-konto

Det gis ikke fradrag i skatten for innskudd foretatt fra og med det inntektsåret skattyter disponerer over sparebeløpet, jf. sktl. § 16-10 (1) annet punktum og FSPIN § 16-10-3 (2). Dette gjelder hvor skattyter tar ut fra BSU-konto:

- tidligere års foretatte innskudd, og/eller
- renter påløpt til og med det år skattyter fyller 33 år.

Dette gjelder enten uttaket anvendes etter vilkårene eller uttaket er et brudd på vilkårene. Om adgang til å disponere over årets innskudd, se [pkt. 4](#).

#### 2.1.5 Sparetid

Det er ikke satt noen minste sparetid, men innskuddet må minst stå over ett årsskifte for å gi rett til skattefradrag.

### 2.1.6 Spareplan

Det er ikke krav om at skattyteren skal inngå avtale med spareinretningen om en spareplan. Skattyteren kan, innenfor vilkårene, selv etter hvert velge hvor mange år han vil foreta innskudd, hvilke år han vil foreta innskudd og med hvilket beløp innenfor det årlige maksimalbeløpet.

## 2.2 Skattefradrag

### 2.2.1 Generelt

Fradrag i skatt gis med 20 % av sparebeløp satt inn på BSU-konto i løpet av året innenfor visse beløpsgrenser, se pkt. 2.3. Renter på BSU-konto regnes i denne forbindelse ikke som innsatt sparebeløp. Skattefradraget rundes av nedover til nærmeste hele kronebeløp. Fradraget gis i innskuddsårets skatt på inntekt og i trygdeavgiften. Fradraget gis ikke i skatt på formue, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) pkt. 27.8.2.5.

Overstiger skattefradraget samlet skatt på inntekt og trygdeavgift for vedkommende inntektsår, er det ikke adgang til å føre det overskytende til fradrag i skatt et senere inntektsår.

### 2.2.2 Ektefeller

For ektefeller som lignes felles eller særskilt (ikke atskilt) gis fradrag først i skatten til den ektefelle kontoen er registrert på. Udekket fradrag overføres til fradrag i den andre ektefelles skatt. Dette gjelder selv om den andre ektefelle er 34 år eller eldre. Se FSFIN § 16-10-3 (1).

### 2.2.3 Barn og ungdom

Innskudd på BSU-konto som er registrert på barn som lignes under ett med foreldrene, gir bare rett til fradrag i skatt på inntekt som lignes særskilt hos barnet, jf. sktl. § 16-10 (3) fjerde punktum. Om når barn lignes under ett med foreldrene og hvilke inntekter som kan lignes særskilt, se emnet «Barn og ungdom».

## 2.3 Maksimalt sparebeløp

### 2.3.1 Generelt

Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige kr 20 000 i det enkelte år, jf. sktl. § 16-10 (3) første punktum. Rentene inngår ikke i det årlige sparebeløp som gir rett til skattefradrag. Innbetaling under kr 20 000 et år gir ikke rett til høyere innbetaling et senere år.

Samlet innbetalt sparebeløp kan ikke overstige kr 150 000, jf. sktl. § 16-10 (3) andre punktum. Påløpte renter regnes ikke som innbetalt sparebeløp, slik at kontoens totale pålydende kan overstige kr 150 000.

Det er ikke anledning til å sette inn penger på kontoen ut over grensebeløpene eller etter det inntektsår skattyteren fyller 33 år.

Grensebeløpene ovenfor gjelder særskilt for hver person som har opprettet konto.

Bosetting i Norge bare en del av året fører ikke til reduksjon av grensebeløpene.

### 2.3.2 Ektefeller

Beløpsgrensen på kr 20 000 gjelder for hver av ektefellene, selv om de lignes felles, f.eks. fordi den ene ikke har inntekt, jf. sktl. § 16-10 (3) tredje punktum.

## 2.4 Skatteplikt for formue og renter

Spareinnskuddet er skattepliktig formue. Renter av spareinnskuddet er skattepliktig inntekt i det året rentene påløper.

## 3 Anvendelse

### 3.1 Generelt

Sparebeløp og renter påløpt til og med det år skattyteren fyller 33 år skal etter vilkårene brukes til erverv av, eller nedbetaling av gjeld på ny fast bolig for skattyteren, jf. FSFIN § 16-10-4. Forutsetningen er at boligen eies av skattyteren selv eller hans ektefelle og at den er ny, dvs. at den er ervervet etter at kontrakt om sparing ble inngått. 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**

#### **3.2.1 Generelt**

Som bolig anses:

- selveierbolig (enebolig, tomannsbolig, leilighet i flermannsbolig, selveierleilighet)
- andelsleilighet
- aksjeleilighet
- obligasjonsleilighet
- egen boligdel i avskrivbart bygg
- våningshus på gårdsbruk.

#### **3.2.2 Bolig i utlandet**

Boligen kan være i Norge eller i et annet land.

#### **3.2.3 Garasje**

Sparebeløpet kan anvendes til anskaffelse av garasje tilknyttet fast bolig som anses som ny for skattyteren, se nedenfor. Forutsetningen er at garasjen erverves til eget bruk i sammenheng med erverv av boligen.

#### **3.2.4 Husbåt**

Husbåt til bruk som helårsbolig anses ikke som bolig. Se uttalelse fra finansministeren av 14. september 1999, dok. nr. 15:391 (1998-99).

### **3.3 Hva kreves for at boligen anses som fast**

#### **3.3.1 Generelt**

For at boligen skal anses som fast for skattyteren, kreves det i utgangspunktet at skattyteren virkelig bruker boligen som sin faste bolig etter skatteloven. Om hvor en skattyter har sitt skattemessige bosted, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)». Innflytting i boligen må skje innen rimelig tid. Innflytting innen 6 måneder etter at boligen er ervervet/innflyttingsklar, vil uansett måtte anses som rimelig tid.

Pendlerbolig hvor skattyteren bare har arbeidsopphold, vil ikke kunne anses som fast bolig. Derimot anses egen bolig på studiestedet som fast bolig, forutsatt at skattyter ikke eier annen fast bolig.

Det er ikke adgang til å anvende sparebeløp mv. til erverv av, eller nedbetaling av gjeld på fritidsbolig.

#### **3.3.2 Ikke tatt i bruk**

Boligeiendom ervervet til eget bruk regnes som ny fast bolig selv om skattyter pga. sitt arbeid, helsemessige eller lignende grunner er forhindret fra å bruke boligen, jf. FSFIN § 16-10-4 (3). Forutsetningen er at skattyter ikke kjente eller burde kjenne til brukshindringen ved ervervet av boligen. Se emnet «[Bolig – realisasjon](#)», pkt. 9.3.

### **3.4 Hva kreves for at boligen skal anses som ny**

#### **3.4.1 Generelt**

I utgangspunktet må boligen være ervervet og tilflyttet etter at kontoen ble opprettet, jf. FSFIN § 16-10-4 (2) første punktum. Ved kjøp av bestående boliger er det tidspunktet for overtakelse som normalt regnes som ervervstidspunktet, se for øvrig emnet «[Eierbegrepet](#)». Leilighet med eksklusiv bruksrett i to- eller flermannsbolig anses som ny hvis den erverves og tilflyttes etter at kontoen ble opprettet. Dette gjelder selv om man eier andre deler av to- eller flermannsboligen fra før.

Bolig som er tilflyttet før dette, men hvor eiendomsretten er ervervet etter at kontoen ble opprettet, regnes også som ny bolig, jf. FSFIN § 16-10-4 (2) andre punktum. Dette vil være aktuelt

- ved kjøp av leid bolig, eller
  - ved kjøp av bolig man tidligere har bodd vederlagsfritt, f.eks. barndomshjem, eller
  - ved omdanning fra andels-/aksjeleilighet til eierleilighet, eller
  - når en ikke-meldepliktig samboer kjøper seg inn i boligen som den annen samboer eier.
- Det samme gjelder for ektefeller dersom BSU-konto er opprettet før inngåelse av ekteskapet selv om ektefellene tidligere var ikke-meldepliktige samboere.
- Som erverv av ny fast bolig regnes også bolig:
- som er bygget etter at kontoen ble opprettet, på tomt ervervet før BSU-kontoen ble opprettet, eller
  - som var under (ny)bygging før BSU-kontoen ble opprettet men som først ble ferdig etter dette.

#### 3.4.2 *Ekteskapsinngåelse*

Når en ektefelle etter ekteskapsinngåelse flytter inn i den annen ektefelles bolig, regnes boligen som ny for den innflyttende ektefelle, FIN i Utv. 1976/99. Formuesordningen mellom ektefellene (særeie/felleseie) har ingen betydning i denne sammenheng.

#### 3.4.3 *Skilsmisse/separasjon*

Bolig tilflyttet av ektefellene før konto ble opprettet, anses ikke for noen del som ny for den ektefelle som overtar eiendommen på skifte etter separasjon eller skilsmisse. Dette gjelder selv om eiendommen var den andre ektefelles særeie.

### 3.5 *Hva regnes som kostnader til anskaffelse*

Når boligen er ny, se ovenfor, kan uttak benyttes til, jf. FSFIN § 16-10-4 (1), (4) og (5):

- kjøpe-/byggesum for (selve) huset, herunder overtakelse av gjeld
- kjøpesum for tomt av passende størrelse til egen fast bolig, herunder innfestingsavgift for festet tomt, eller innløsning av festet tomt
- betaling for nødvendig aksje, andel eller obligasjon
- betaling av renter og avdrag på lån til den faste boligen
- 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, og
- å løse ut medeier i felles bolig som er anskaffet før opprettelse av spareavtale.

Uttak kan ikke anses anvendt i samsvar med vilkårene for betalinger mv. som er foretatt i år før uttaksåret.

#### 3.5.1 *Nærmere om betaling av renter og avdrag på lån*

Når boligen er ny, kan innstående på BSU-kontoen benyttes til betaling av renter og avdrag på lån til den faste boligen. Som lån til bolig likestilles lån til nødvendig aksje, andel eller obligasjon. BSU-kontoen kan også benyttes til betaling av renter og avdrag på fellesgjeld som skattyter tok over ved kjøp av bolig. Det er ikke krav om at lånet er benevnt boliglån av långiver eller er sikret med pant i huset, aksjen, andelen eller obligasjonen, men lånebeløpet må være benyttet til erverv av boligen. Skattyter må sannsynliggjøre at lånet er et boliglån.

BSU-midler kan benyttes til nedbetaling av rammelån og andre lån, som er opplånt etter åpning av BSU-kontrakt, forutsatt at den opprinnelige hovedstolen som knyttet seg til erverv av bolig ikke på noe tidspunkt er nedbetalt så mye at den er lavere enn den del av BSU-midlene som benyttes til nedbetaling av lånet.



Ved betaling av lånet skilles det ikke mellom renter på den opprinnelige hovedstolen og renter fra annen opplåning. Se FIN i Utv. 2009/1279.

### **3.6 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 beløp uttatt fra kontoen i samsvar med vilkårene for anvendelsen. Det er ikke tilstrekkelig at det er foretatt forskuddsbetaling for arbeider som først skal utføres et år senere. Er uttak ikke brukt innen utgangen av uttaksåret, er dette et brudd på vilkårene, se nedenfor.

### **3.8 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 inntektsåret skattyteren foretar første uttak.)

## **4 Brudd på vilkårene**

### **4.1 Uttak**

#### **4.1.1 Innskutt beløp**

Tar skattyter tidligere års innskutte beløp ut av kontoen og ikke benytter beløpet i samsvar med vilkårene for anvendelse, se ovenfor, anses dette som brudd på vilkårene, jf. FSFIN § 16-10-5 (1) bokstav a.

Vilkårene anses ikke brutt ved uttak av årets innskudd før utgangen av året, selv om beløpet ikke anvendes eller settes inn igjen før utgangen av året.

#### **4.1.2 Renter**

Tar skattyter ut renter som er påløpt til og med det år han fyller 33 år og ikke benytter beløpet i samsvar med vilkårene for anvendelse, se ovenfor, anses dette som brudd, jf. FSFIN § 16-10-5 (1) bokstav a. Skattyter kan fritt disponere renter som påløper etter det inntektsåret han fyller 33 år.

### **4.2 Overdragelse av innestående på kontoen**

Vilkårene for boligsparingen anses brutt ved overdragelse av innestående på kontoen, jf. FSFIN § 16-10-5 (1) bokstav b. Dette gjelder likevel ikke overdragelse av hele sparebeløpet (innskutte midler og bundne renter) til ektefelle ved separasjon eller skilsmisse eller hvis gjenlevende ektefelle overtar kontrakten, jf. FSFIN § 16-10-5 (2) bokstav c og d. Den ektefelle som overfører sin konto kan opprette ny BSU-konto på vanlig måte.

Ved overdragelse må navnet på kontoen er registrert på endres. En ektefelle som overtar den andre ektefellens konto kan ikke fortsette sparingen på egen og overtatt konto hvis summen av innbetalt sparebeløp overstiger beløpsgrensen, jf. sktl. § 16-10 (3) annet punktum. Medfører overføringen at samlet sparebeløp på BSU-kontoen overstiger beløpsgrensen, kan det ikke foretas ytterligere innskudd på kontoen, jf. FSFIN § 16-10-2 (1).

### **4.3 Dødsfall**

Skattyters død anses ikke som brudd på BSU-kontrakten. BSU-kontrakten anses bortfalt ved skattyters død. Dette innebærer at tidligere skattefradrag for utført sparing blir endelig, og at investeringsforpliktelsene for det akkumulerte sparebeløp bortfaller.

### **4.4 Konkurs**

Det anses ikke som kontraktsbrudd at innestående på kontoen heves av konkursboet og midlene anvendes til dekning av kreditorenes krav, jf. FSFIN § 16-10-5 (2) bokstav e. Konkursdebitor har anledning til å fortsette å spare på ny konto.

#### 4.5 Sikkerhetsstillelse

Vilkårene anses brutt når BSU-kontoen frivillig stilles som sikkerhet, jf. FSFIN § 16-10-5 (1) bokstav c. Tas det derimot utlegg, beslag mv. i BSU-kontoen anses dette ikke som brudd på boligsparingen.

#### 4.6 BSU-sparing i annen EØS-stat

Vilkårene anses brutt hvis skattyter ikke overholder opplysningsplikten ved sparing på boligsparekonto i annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-10-5 (1) bokstav e. Om opplysningsplikten, se pkt. 6. Vilkårene anses likevel ikke brutt dersom skattyter godtgjør at det foreligger særlige omstendigheter som har forhindret skattyter fra å oppfylle sin opplysningsplikt, jf. FSFIN § 16-10-5 (2) bokstav f. Skattyter må uansett gis mulighet til å rette opp i forholdet.

#### 4.7 Konsekvenser av brudd

Det er ikke anledning til å betale inn mer på BSU-kontoen fra og med det inntektsåret det ble foretatt uttak eller overføring, som førte til at vilkårene ble brutt.

Har skattyteren ikke brukt noen del av innskutte beløp i samsvar med vilkårene for anvendelsen, skal det gis et tillegg i skatt som tilsvarer det samlede skattefradrag som skattyter har fått, jf. sktl. § 16-10 (6). 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, herunder innskutte beløp som ikke er tatt ut. Ved beregningen av tillegget i skatt anses beløp som er brukt til erverv av ny fast bolig først å komme fra innbetalt sparebeløp, deretter akkumulerte renter påløpt til og med det året skattyteren fylte 33 år.

#### Eksempel

*En skattyter har en sparekonto med innestående kr 130 000, hvorav kr 100 000 i innbetalte sparemidler og kr 30 000 er renter påløpt før fylte 33 år. Skattyteren tar ut kr 80 000 og bruker kr 65 000 til erverv av ny bolig innen utløpet av uttaksåret, mens resten av uttaket, kr 15 000, brukes til kjøp av innbo. Det står kr 50 000 igjen på kontoen.*

*Fordi ikke hele uttaket er brukt til bolig, er vilkårene brutt. Skattyteren skal ha et tillegg i skatt. Han har brukt kr 65 000 etter vilkårene. Av det totalt innbetalte sparebeløp, vil det da være  $kr\ 100\ 000 - kr\ 65\ 000 = kr\ 35\ 000$  som ikke er benyttet etter vilkårene. Tillegget i skatt blir da 20 % av  $kr\ 35\ 000$  lik  $kr\ 7\ 000$ .*

#### 5 Innberetning

Bankene innberetter sparebeløpet maskinelt til Skattedirektoratet. Det innberettede beløp legges direkte til grunn i skatteberegningen.

Skattedirektoratet sender liste til det enkelte skattekontor over de skattytere som har foretatt uttak fra BSU-konto i løpet av inntektsåret. Det er opp til det enkelte skattekontor å ta stilling til hvorvidt uttaket kan godkjennes som boliguttak.

#### 6 Opplysningsplikt ved sparing i institusjon i annen EØS-stat

Spareinstitusjoner i annen EØS-stat innberetter ikke maskinelt til Skattedirektoratet. Skattytere som velger å opprette BSU-konto i annen EØS-stat må selv fremlegge dokumentasjon for at skattefradrag kan gis. Dokumentasjonsplikten oppfylles ved årlig å levere RF-1231 sammen med selvangivelsen, samt årsoppgave fra spareinstitusjonen. Ved førstegangsetablering av boligsparekonto, eller ved overføring av en boligsparekonto fra en spareinstitusjon til en annen, skal BSU-kontrakt legges ved selvangivelsen.

# Bosted – skattemessig bosted

- Sktl. § 3-1.
- FSFIN § 3-1.

## 1 Innledning

I dette emnet omtales reglene om hvor personlige skattytere til enhver tid anses å ha sitt skattemessige bosted (hjem) i Norge. Reglene er i utgangspunktet sammenfallende for bosted etter skatteloven og folkeregisterloven. Reglene er likevel ikke sammenfallende i alle tilfeller, f.eks. for studenter og for personer som flytter til Norge fra et annet nordisk land og for personer som har flyttet til utlandet. Videre kan folkeregistermyndigheten gi dispensasjon fra hovedregelen om bosted i visse tilfeller, se forskrift 9. november 2007 nr. 1268 om folkeregistrering (folkeregisterloven) § 5-3 (4).

Det er imidlertid ikke avgjørende for det skattemessige bosted hvor skattyter er registrert bosatt iht. folkeregisteret.

Det skattemessige bosted vil bl.a. ha betydning for:

- hvilken kommune det skal skattes til (skattekommune for det enkelte inntektsår basert på bosted 1. november i året forut for inntektsåret), se emnet «Skattestedet», og
- fradragrett for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet (skattemessig bosted til enhver tid). Se emnene «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet», «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader – EØS-pendlere».

Om når en skattyter skal anses skattemessig bosatt i Norge eller utlandet, se emnet «Utland – allment om bosatt/hjemmehørende».

## 2 Hovedregel

### 2.1 Enslige

Enslige anses i utgangspunktet bosatt der hvor de har sitt hjem, normalt der de har overveiende døgnhvile, jf. FSFIN § 3-1-1. Om bosted for enslige som på grunn av arbeidsopphold bor skiftevis i to eller flere boliger (pendler), se [pkt. 5.4](#).

### 2.2 Person som bor sammen med barn eller søsken

Person som uten å bo sammen med ektefelle, bor sammen med egne barn, anses bosatt der barna tar sin overveiende døgnhvile, jf. FSFIN § 3-1-2 (1) første punktum. Dette gjelder ikke lenger når barna flytter ut av det felles hjem. Som barn forstås biologiske barn, fosterbarn og adoptivbarn som i løpet av året ikke er fylt 22 år.

Bor foreldrene hver for seg, og barnet bor skiftevis hos dem, vil bare den av foreldrene som bor der barnet bor det meste av året, anses å ha felles hjem med barnet. Bor barnet like mye hos hver av foreldrene, vil det avgjørende være hvor barnet er registrert i folkeregisteret.

Enslige som forsørger søsken som de bor sammen med, anses bosatt i deres felles hjem, jf. sktl. § 3-1 (6).

### 2.3 Ektefeller

(Gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

Ektefeller som bor sammen, anses bosatt i deres felles hjem, jf. sktl. § 3-1 (6) og FSFIN § 3-1-2 (1) første punktum. Ektefeller som ikke kan anses å ha noe felles hjem, skal behandles som bosatt hver for seg, se for øvrig emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

Ektefellenes felles hjem går foran felles hjem med barn, jf. FSFIN § 3-1-2 (1) tredje punktum.

Om bosted for ektefelle som på grunn av arbeidsopphold bor skiftevis i to eller flere boliger (pendler), se [pkt. 5.3](#).

## 2.4 Samboere

Samboere behandles etter reglene for enslige, eventuelt person som bor sammen med barn eller søsken, se ovenfor. Dette gjelder også meldepliktige samboere.

Om bosted for samboere som på grunn av arbeidsopphold bor skiftevis i to eller flere boliger (pendler), se [pkt. 5.5](#).

## 2.5 Skoleelever, studenter, mv.

Skoleelever/studenter mv. som har skolegangen/studiene som hovedbeskjeftigelse, skal normalt anses bosatt i hjemkommunen uavhengig av døgnhvile.

Skoleelever/studenter mv. som har skolegangen/studiene som bibeskjeftigelse skal normalt anses bosatt i oppholdskommunen, dvs. bostedet bedømmes etter de vanlige regler, jf. sktl. § 3-1 (6) og FSFIN § 3-1-1.

Skoleelev/student med ektefelle og/eller barn følger de vanlige reglene og anses derfor bosatt i den kommune ektefellen og/eller barna anses bosatt. Slik sett vil gifte studenter i utgangspunktet anses bosatt i studiekommunen dersom de har et felles hjem der.

Skoleelever/studenter har anledning til å velge å stå registrert i folkeregisteret som bosatt på studiestedet, selv om reglene for øvrig ville ha tilsagt et annet bosted, jf. forskrift 9. november 2007 nr. 1268 om folkeregistrering § 5-5 (folkeregisterloven). Valg av bostedsregistrering i folkeregisteret på studiestedet er ikke avgjørende for det skattemessige bosted.

## 2.6 Utland

Skattyter som er skattemessig bosatt i Norge, men som har ektefelle og/eller barn, eventuelt foreldre, som er skattemessig bosatt utenfor Norge, skal ved avgjørelsen av hvor i Norge han er bosatt etter norske bestemmelser, behandles etter reglene for enslige. Ved denne avgjørelsen tas bare hensyn til bosted i Norge. Dette gjelder selv om skattyteren påstår å ha felles bolig med ektefelle og/eller barn ved at de besøker skattyteren i en annen bolig i Norge enn den skattyter anses bosatt i etter reglene for enslige.

## 3 Særregel for stortingsrepresentanter, regjeringsmedlemmer, mv.

Sktl. § 3-1 (7) har særregler for medlemmer av regjering og Storting, samt statssekretærer og politiske rådgivere i departementer og ved statsministerens kontor. Om dette, se nærmere i emnet «[Stortingsrepresentanter mv.](#)».

## 4 Særregel for personer som blir innlagt på alders- eller sykehjem i annen kommune enn bostedskommunen

Om særregel for personer som blir innlagt på alders- eller sykehjem i annen kommune enn bostedskommunen, se emnet «[Pasienter/beboere i alders- og sykehjem \(pleiehjem\) mv.](#)».

## 5 Pendlere

### 5.1 Generelt

En pendler er en person som av hensyn til inntektsgivende aktivitet, overnatter utenfor hjemmet. Opphold utenfor hjemmet av andre grunner, f.eks. studier, medfører ikke at en person anses som pendler. Om skillet mellom opphold under yrkesreiser og pendleropp- hold, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)», [pkt. 4](#).

Pendler yrkesaktive mellom bolig på arbeidsstedet og annen bolig, må det avgjøres hvilken av boligene som skal anses som skattyterens hjem (skattemessige bosted).

### 5.2 Pendling tilfra utlandet eller i utlandet

Reglene om pendleres bosted mv., se nedenfor, gjelder ikke direkte for skattyter som reiser mellom bolig i Norge og bolig i utlandet eller mellom boliger i utlandet.

Reglene gjelder ikke ved avgjørelsen av spørsmålet om skattyteren er skattepliktig som bosatt i Norge. Om dette spørsmål, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)».

Ved avgjørelsen av spørsmål om hvilken kommune i Norge skattyteren er skattepliktig til, skal det ikke tas hensyn til boliger i utlandet.

Om fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet når skattyteren arbeider og overnatter i Norge og pendler til et virkelig hjem utenfor Norge, se emnet «[Merkostnader – EØS-pendlere](#)» og emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

Om fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet når skattyteren arbeider og overnatter i utlandet, se emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

Pendler skattyter som anses skattemessig bosatt i Norge, mellom bolig i Norge og sitt virkelige hjem i utlandet, vil det utenlandske hjemmet ikke kunne anses som skattemessig bosted med virkning for skatteplikt til Norge. Slik pendling har heller ikke betydning for avgjørelsen av hvilken kommune vedkommende er skattepliktig til i Norge. Ved denne avgjørelsen tas bare hensyn til bosted i Norge.

### 5.3 Familiependlere

#### 5.3.1 Hvem behandles etter reglene for familiependlere

Som familiependlere regnes:

- ektefeller (gjelder ikke for meldepliktige samboere)
- ugifte pendlere som har felles hjem med barn som i løpet av året ikke fyller 22 år eller mer (egne barn, fosterbarn eller adoptivbarn). Det er ikke stilt krav til at barnet forsørges, og
- personer som bor sammen med egne søsken, herunder halvsøsken og adoptivsøsken, men bare såfremt vedkommende forsørger minst en av dem.

Ektefeller som er separert, er fremdeles ektefeller etter lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap. Separerte ektefeller behandles imidlertid ikke som ektefeller i forhold til reglene om familiependlere, med mindre de er flyttet sammen igjen. Dette gjelder enten det foreligger faktisk samlivsbrudd eller formell separasjon. Personer som er skilt, er ikke lenger ektefeller selv om de bor sammen. De behandles da etter reglene om samboere.

#### 5.3.2 Bosted for familiependlere, generelt

Familiependler anses bosatt i det hjemmet som er felles med ektefelle, barn mv., uavhengig av døgnhvilen, jf. FSFIN § 3-1-2. Har ektefeller bare ett hjem som er felles for dem, går dette foran en av ektefellenes eventuelle felles hjem med andre (barn eller forsørgede søsken, f.eks. på barnets studiested). Om ektefellers pendling mellom flere boliger som er felles for ektefellene, se nedenfor.

#### Eksempel

*Et ektepar ukependler fra felles bolig i Kristiansand, til hver sin pendlerbolig i henholdsvis Stavanger og Oslo. Ekteparet skal anses bosatt i deres felles bolig i Kristiansand, fordi dette er den eneste boligen de har felles. Dette gjelder uavhengig av om de samlet har den overveiende døgnhvile i pendlerboligene, og selv om en av dem bor sammen med barn f.eks. i Stavanger. Om det tilfelle hvor begge pendler mellom den felles boligen i Kristiansand og en felles pendlerbolig f.eks. i Stavanger, se nedenfor.*

#### 5.3.3 Bosted for familiependlere, ektefeller hvor begge pendler mellom boliger som er felles for dem

Pendler begge ektefeller mellom flere boliger som er felles for ektefellene, anses de å ha sitt skattemessige bosted i den ene av de felles boligene etter følgende rangordning, jf. FSFIN § 3-1-2 (2)

- felles hjem med barn
- selvstendig bolig
- uselvstendig bolig

Kan ikke boligene skilles fra hverandre etter ovenstående oppstilling, skal ektefellene anses å ha sitt skattemessige bosted i den bolig hvor de til sammen har sin overveiende døgnhvile, se pkt. 6.2.3.

### 5.3.4 Bosted for familiependlere, hyppighet av pendling

For familiependlere er det ikke stilt spesifikke krav til hyppighet av pendlingen. Pendlingen må imidlertid skje så ofte at boligen kan anses som felles hjem, når en også tar de øvrige forhold med i betraktning. Normalt bør en kreve at pendleren har minst tre til fire hjemreiser med overnatting i året.

## 5.4 Enslige pendlere

### 5.4.1 Hvem behandles etter reglene for enslig pendler

Alle personer som ikke er familiependlere, jf. [pkt. 5.3.1](#), behandles etter reglene for enslige pendlere, jf. FSFIN § 3-1-3.

### 5.4.2 Bosted for enslige pendlere

Avhengig av alder, vil en enslig pendler anses å ha sitt hjem i den bolig som kommer høyest på de to følgende oppstillinger, jf. FSFIN § 3-1-3. Om krav til hyppighet, se [pkt. 5.4.3](#).

Personer som ved utgangen av inntektsåret er 21 år eller yngre	Personer som ved utgangen av inntektsåret er 22 år eller eldre
- foreldrehjemmet	- selvstendig bolig
- selvstendig bolig	- foreldrehjemmet
- uselvstendig bolig	- uselvstendig bolig

Stedet der foreldrene bor kan aldri gå foran en egen selvstendig bolig for person som er 22 år eller eldre. Om hva som er selvstendig bolig og hva som er foreldrehjem, se [pkt. 6](#).

Skiller boligene seg ikke fra hverandre etter ovenstående oppstilling, må en falle tilbake på «døgnhvilerregelen», se [pkt. 6.2](#).

Skal den enslige pendleren etter reglene anses bosatt i foreldrehjemmet, men har sin overveiende døgnhvile i en annen bolig, kan han kreve å bli registrert som bosatt i denne boligen (gjelder også pendlere under 22 år). Kravet må fremsettes før 1. november i året før inntektsåret. Slik registrering kan ikke omgjøres så lenge boligsituasjon mv. i det vesentlige er uforandret, dvs. at han kan ikke skifte oppfatning senere med virkning for registreringene.

Om anledningen til å beholde bosted ved oppstart av pendling (sammenligningsregelen), se [pkt. 5.6](#).

### 5.4.3 Krav til hyppighet av pendlingen, generelt

For enslige er forutsetningen for å bli ansett som pendler, at besøkene til den boligen som regnes som et skattemessig bosted skjer med en regelmessighet og hyppighet som anses rimelig. Reiseavstand, reisemuligheter og økonomi teller med ved vurderingen.

### 5.4.4 Krav til hyppighet av pendlingen, personer som er 22 år eller eldre

For enslige som er 22 år eller eldre er kravet til reisehyppighet vanligvis satt til regelmessige hjembesøk minst hver tredje uke, jf. FSFIN § 3-1-5 (2) annet punktum. Med kort reiseavstand til foreldrehjemmet eller annet hjem, kreves det hyppigere besøk.

I visse tilfelle kan imidlertid skattyter bli ansett som pendler også ved sjeldnere hjembesøk enn hver tredje uke. Dette gjelder når det foreligger helt spesielle forhold, f.eks. spesielle arbeidsforhold, svak økonomi eller sykdom som gjør det rimelig å lempe på minstekravet. Lang reiseavstand kan i seg selv ikke begrunne noe unntak fra tre-ukerkravet.

### 5.4.5 Krav til hyppighet av pendlingen, personer som er 21 år eller yngre

For enslige som er 21 år eller yngre gjelder ikke kravet om hjemreise hver tredje uke. Besøkene i den boligen som regnes som det skattemessige bosted, må foretas med en regelmessighet og hyppighet som anses rimelig etter forholdene. Som et utgangspunkt for vurderingen kan en legge til grunn at hjemreise ca. hver sjettede uke er tilstrekkelig.

#### 5.4.6 *Krav til hyppighet av pendlingen, spesielt om pendling til to foreldrehjem*

Der skattyter regelmessig reiser fra bolig på arbeidsstedet skiftevis til foreldre som bor på hvert sitt sted, vil summen av antall reiser til begge foreldrehjemmene være avgjørende ved vurderingen av om kravet til pendlerhyppighet anses oppfylt. Det skattemessige bosted vil likevel bare være ett av foreldrehjemmene, se pkt. 6.3.

#### 5.5 *Samboere som pendler*

Har ingen av samboerne felles hjem med barn eller forsørgede søsken, skal ingen av dem behandles etter reglene om familiependlere. Samboerne behandles da etter reglene for enslige pendlere. Dette gjelder selv om samboerne er meldepliktige, og selv om den ene samboeren forsørger den andre samboeren.

For samboere som bor sammen med felles barn og/eller begge har hver sine særkullsbarn eller bor sammen med forsørgede søsken, gjelder reglene for familiependler for hver av dem såfremt vedkommende pendler.

For samboere hvor den ene har felles hjem med egne barn (særkullsbarn) og den andre samboeren ikke har barn som bor hjemme, skal den med barn behandles etter reglene om familiependling. Den av samboerne som ikke har barn som bor hjemme, skal behandles etter reglene for enslige. Dette gjelder selv om vedkommende forsørger samboeren og/eller samboerens særkullsbarn.

#### 5.6 *Særregel om fortsatt skattemessig bosted etter krav fra skattyter (sammenligningsregelen)*

##### 5.6.1 *Generelt*

Enslige pendlere og ektefeller som pendler mellom forskjellige boliger kan etter krav fremsatt overfor skattekontoret få skattemessig bosted fastsatt etter sammenligningsregelen, jf. FSFIN § 3-1-3 (5). For ektefeller må begge fremsette slikt krav. 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) har ikke felles bolig med barn i en annen bolig enn det tidligere bostedet
- skattyteren har vært folkeregistrert bosatt i vedkommende kommune i minst tre år, regnet fra dato til dato, før pendlingen tar til. For ektefeller er det krav om at begge har bodd i kommunen tre år. Det er ikke krav om at skattyteren skal ha vært skattepliktig til vedkommende kommune i alle de tre 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, og boligen skattyteren krever som fortsatt hjem, må ligge i forskjellige kommuner. 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 areal av primærom som den andre boligen. Reglene om måling av areal hvor det bor flere personer gjelder for begge boligene. Nærmere om måling av areal og om areal der det bor flere personer over 15 år, se nedenfor
- skattyteren eller ektefellen eier eller har kostnader til leie av boligen på det opprinnelige bostedet. Skattyter som har benyttet en eiendom som bolig mot å dekke driftskostnadene, likestilles med skattyter som tar til å pendle fra en eid eller leid bolig dersom skattyter er nær slektning av eiendommens eier eller er mottaker etter en føderådskontrakt.

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.

### 5.6.2 *Vilkårene for å bruke sammenligningsregelen opphører*

Fører etterfølgende forhold til at vilkårene for fortsatt skattemessig bosted etter sammenligningsregelen ikke lenger er oppfylt, må skattyters skattemessige bosted avgjøres på grunnlag av den nye situasjonen.

Eksempler på etterfølgende forhold som medfører bortfall av retten til å bruke sammenligningsregelen:

- Skattyteren får felles hjem med barn i en annen bolig
- skattyteren leier ut en del av boligen på hjemstedet, slik at hans andel av boligen ikke lengre er over dobbelt så stor som boligen vedkommende pendler til
- samboerens barn på hjemstedet fyller 15 år, slik at skattyters andel av boligen ikke lengre er over dobbelt så stor som boligen vedkommende pendler til.

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 endret sitt skattemessige bosted til det som følger av de vanlige reglene med virkning fra det tidspunkt kravet er fremsatt.

## 6 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)

### 6.1 *Bostedstvist*

Om tvist mellom kommuner hvor en personlig skattyter anses bosatt, se lignl. § 11-3.

### 6.2 *Døgnhvile*

#### 6.2.1 *Hvor skattyteren har døgnhvile*

Stedet for døgnhvilen skal anses å være der hvor skattyteren faktisk oppholder seg under døgnhvilen. Det vil være der skattyteren tar sin nattesøvn eller tilsvarende hvile. Overnattinger på andre steder enn boligen på hjemstedet og pendlerboligen, skal ikke tilordnes noen av boligene.

#### 6.2.2 *Overveiende døgnhvile*

Når en skal fastslå hvor skattyteren har sin overveiende døgnhvile, må en vurdere dette over en tidsperiode. Normalt vil denne perioden være inntektsåret.

Flytter skattyteren f.eks. fra en bolig på hjemstedet til en annen bolig eller fra en pendlerbolig til en annen bolig, skal døgnhvilen regnes separat for hver bolig. Ved varige endringer av forholdene, må det foretas en vurdering av perioden før og etter endringen slik en tror det ville vært/vil bli på årsbasis.

#### Eksempel

*Foreldrene til en enslig under 22 år er skilt. Den enslige har egen bolig, men har pendlet både til morens og farens hjem. I forholdet mellom foreldrehjemmene har han hatt den overveiende døgnhvile på årsbasis i morens hjem. Den 15. mai dør moren og den enslige pendler bare til farens hjem. En skal da ikke vurdere i hvilket av hjemmene den enslige hadde sin overveiende døgnhvile i løpet av inntektsåret, men vurdere tidsrommene før og etter morens død separat. Den enslige må da anses bosatt hos moren frem til dødsfallet og hos faren etterpå.*

#### 6.2.3 *Samlet døgnhvile for ektefeller*

Krav til overveiende samlet døgnhvile for ektefeller, er etter skattereglene bare aktuell i tilfelle ektefellene pendler mellom felles boliger. Da telles døgnhvilen i de forskjellige boliger separat for hver ektefelle. Det er ikke noe krav til døgnhvilen at ektefellene er der samtidig. Ektefellenes døgnhvile i samme bolig legges sammen. Den av fellesboligene hvor ektefellene etter dette får mest døgnhvile, er den fellesbolig hvor de samlet har overveiende døgnhvile.



### 6.3 Foreldrehjem

Foreldrehjemmet er bolig (boenhet) hvor en eller begge av skattyterens foreldre anses skattemessig bosatt. Bolig til eventuelt andre personer som skattyteren har vokst opp hos, anses også som foreldrehjem. Er foreldrene skattemessig bosatt i forskjellige boliger, er begge boligene i utgangspunktet foreldrehjem, men bare en av dem kan anses som foreldrehjemmet i forhold til reglene om bosettelse. Hvilket av foreldrehjemmene dette er, avgjøres på grunnlag av døgnhvilerregelen, se ovenfor. Hvilket av foreldrehjemmene som er foreldrehjem etter reglene om bosettelse, kan skifte fra år til år.

#### Eksempel

*Har en skattyter pendlet 20 ganger til det ene foreldrehjemmet med i alt 40 døgn med overnatting der, men pendlet til det andre foreldrehjemmet i to ferier (to reiser) men med i alt 45 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 året er gått. (Eksempelet forutsetter at skattyteren enten er under 22 år eller at han har uselvstendig bolig på arbeidstedet.)*

Dersom skattyter har eksklusiv disposisjonsrett til en del av den bygning som foreldrene bor i, anses ikke denne boenheten som en del av foreldrehjemmet i skattemessig forstand. Denne delen av bygningen betraktes i slike tilfeller som skattyterens boenhet.

### 6.4 Selvstendighuselvstendig bolig

#### 6.4.1 Generelt

I vurderingen av hva som er ansett som selvstendig bolig, benyttes begrepet primærrom (bruksareal av boligens primærdel), se [pkt. 6.4.10](#). Dette begrepet har med virkning fra 2008 for alle praktiske formål erstattet begrepet boareal. Dersom det ikke foreligger nyere oppmålinger som angir primærrom, kan en benytte tidligere oppmålinger som angir boareal. Det samme gjelder dersom tidligere oppmålinger som angir boareal gir et annet resultat enn nyere oppmålinger som angir primærrom. Bruk av eldre oppmålinger forutsetter at boligen ikke er bygget om eller lignende etter oppmålingen. Ligningsmyndighetene kan velge å legge bruksareal til grunn dersom dette er bedre dokumentert enn primærrom/boareal, jf. FFSFIN § 3-1-4 (2). Som selvstendige regnes bare boliger eller leiligheter (boenheter) som fyller alle vilkårene nedenfor, jf. FFSFIN § 3-1-4:

- boenheten har minst 30 kvm primærrom. Bor det flere personer i boenheten, må primærrom økes med 20 kvm for hver ytterligere beboer i boenheten som er fylt 15 år. Om særregel for leid bolig der det bor flere personer innenfor boenheten, se nedenfor. Om diverse spørsmål vedrørende måling av areal, se nedenfor
- boenheten har innlagt vann og avløp, se nedenfor
- pendlere eier eller disponerer boenheten for et tidsrom som må forutsettes å få en varighet på minst ett år, se [pkt. 6.4.5](#).
- pendlere har tilgang til boenheten alle ukens dager, dvs. også i helgene og i perioder hvor vedkommende ikke arbeider, se [pkt. 6.4.6](#).

Foreldrehjem (den boenhet som foreldrene disponerer, se ovenfor) vil aldri kunne anses som selvstendig bolig for skattyter. Boliger som ikke er selvstendige eller foreldrehjem, regnes som uselvstendige boliger. Således vil f.eks. en enebolig være uselvstendig bolig hvis den ikke tilfredsstiller krav til varighet for disponeringstiden.

#### 6.4.2 *Selvstendig bolig, antall personer som skal regnes å bo i boligen*

Det avgjørende er hvor mange personer som faktisk disponerer og bruker bolig i boenheten. Ved vurderingen av hvor mange personer som skal regnes å bo i boligen, legges de faktiske forhold over en periode til grunn. Det er ikke noe krav at personene er folkeregistertmessig/skattemessig bosatt i boligen.

#### 6.4.3 *Selvstendig bolig, særregel for leid bolig hvor det bor flere personer innenfor boenheten*

Det gjelder særregler for hvilket primærrom som kan kreves lagt til grunn ved vurderingen av om det er en selvstendig bolig i forhold til arealkravet hvis skattyter leier en eksklusiv

bruksrett til ett eller flere rom som utgjør en begrenset del av boenheten hvor det også bor andre. Vedkommende kan i slike tilfeller kreve at boligarealet måles for den delen han disponerer alene, tillagt vedkommendes andel av fellesarealet innenfor boenheten. Fellesarealet fordeles likt mellom beboere som har fylt 15 år. Andel av fellesareal skal likevel ikke tillegges dersom antall beboere i boenheten som har fylt 15 år, er sju eller flere. Fellesareal i bygningen utenfor boenheten, som heis og trappeoppganger i blokker, regnes ikke med. Om diverse spørsmål vedrørende måling av areal, se nedenfor.

Denne regelen gjelder bare for personer som leier. Primærrom for andre må da regnes ut etter hovedregelen.

#### 6.4.4 *Selvstendig bolig, innlagt vann og avløp*

Vann og avløp må være lagt inn i den aktuelle boenheten. Det er ikke tilstrekkelig at det er adgang til vann/utslag i bygningen, men utenfor boenheten.

Det er ikke krav om at boligen skal være tilknyttet offentlig vann og/eller kloakksystem. Innlagt vann fra f.eks. brønn eller borehull vil regnes som innlagt vann forutsatt at helårsbruk er mulig, dvs. er isolert mot frost. Det forutsettes at avløp også kan brukes hele året.

Det er ikke noe krav til at boligen har WC eller annen form for toalett for å være selvstendig.

Det er ikke et krav til selvstendig bolig at den har kjøkkenfunksjon. Dette fører til at f.eks. leide boenheter uten kjøkken, eller med tilgang til kjøkken med forbud mot å lage varm mat, kan være selvstendig bolig dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

#### 6.4.5 *Selvstendig bolig, disponerer boligen i minst ett år*

Kravet om at pendleren skal eie eller disponere boligen for et tidsrom som må forutsettes å få en varighet av minst ett år, innebærer at disponeringen skal være sammenhengende. I utgangspunktet skal varigheten bedømmes etter forholdene ved innflyttingstidspunktet. Er det ved innflyttingen forutsatt at boligen skal disponeres i mindre enn ett år, men denne forutsetningen endrer seg og/eller disponeringen faktisk blir minst ett år, er kravet til selvstendig bolig oppfylt med virkning fra det tidspunkt skattyteren ble klar over at disponeringen ble minst ett år.

Er forholdet på forhånd antatt å være minst ett år, men det faktisk blir kortere, vil kravet om disposisjonsrett i minst ett år likevel være oppfylt.

Det er ikke et krav at vedkommende må ha en leiekontrakt på minst ett år. Eier skattyteren boligen, legges det til grunn at han disponerer den i minst ett år, med mindre den var leid ut eller solgt på det aktuelle tidspunkt. For samboere som bor i bolig eid/leid av den andre samboeren, kan en gå ut fra at vilkåret om disponering i minst ett år er oppfylt.

Må skattyteren f.eks. fraflytte boligen i ferietiden fordi utleieren skal bruke den til familie/utleie til andre, vil ikke kravet om sammenhengende disposisjon i ett år være oppfylt. Derimot vil en leietaker som for eksempel beholder leiligheten for oppbevaring av innbo anses for å disponere leiligheten sammenhengende, selv om han gir utleier anledning til å bruke den i ferien.

Disposisjonsretten må ses i forhold til hver separate bolig. Flytter skattyteren til ny bolig f.eks. uten å skifte arbeidsplass, må tiden regnes separat for hver bolig.

#### 6.4.6 *Selvstendig bolig, tilgang alle ukens dager*

For å si at skattyter ikke har tilgang alle ukens dager, forutsettes det at det minst hver uke er ett helt døgn hvor skattyter ikke har tilgang. For eksempel kan det være at andre skal inn i boligen i de dagene skattyteren ikke har tilgang, eller at boligen f.eks. er i et brakkeanlegg som stenges av hver helg. Det er ikke et krav at skattyteren må fjerne sine eiendeler de dagene han ikke har tilgang.

#### 6.4.7 *Areal, generelt*

Ved vurdering av arealets størrelse, er utgangspunktet at bruksarealet av boligens primærdel (primærrom) legges til grunn. Dersom det ikke foreligger nyere oppmåling som angir primærrom, kan en benytte tidligere oppmåling som angir boareal. Det samme gjelder dersom tidligere oppmålinger som angir boareal gir et annet resultat enn nyere

oppmålinger som angir primærrom. Bruk av eldre oppmålinger forutsetter at boligen ikke er bygget om eller lignende etter oppmålingen. Ligningsmyndighetene kan velge å legge bruksareal til grunn dersom dette er bedre dokumentert enn primærrom/boareal, jf. FSFIN § 3-1-4 (2).

Det er skattyteren som må dokumentere primærrom, f.eks. ved oppmåling foretatt av takstmann eller på annen måte som ligningsmyndighetene finner tilfredsstillende. Kravene til dokumentasjonen må tilpasses forholdene i den enkelte sak. Skattyteren har bevisbyrden for at vilkårene for å bli ansett som pendler er oppfylt. Gir skattyteren ikke tilfredsstillende dokumentasjon over primærrom, kan ligningsmyndighetene nekte å anse vedkommende som pendler.

#### 6.4.8 *Areal, generelt om primærrom*

I utgangspunktet skal primærrom vurderes separat for hver boenhet.

For eksempel vil en enebolig uten utleiedel være én boenhet. I en bygning med flere leiligheter vil hver leilighet være én boenhet. En leilighet som leies ut til flere personer som har eksklusiv bruksrett til hvert sitt soverom, vil fortsatt være én boenhet.

#### 6.4.9 *Areal, hva inngår i boligens primærdel*

Begrepet primærrom kan for alle praktiske formål sies å ha erstattet det tidligere begrepet boareal. Ved måling av primærrom legges NS 3940:2007 (3. utgave) om «Areal og volumberegning av bygninger», samt «Takstbransjens retningslinjer ved arealmåling av boliger – 2008» til grunn.

Begrepet primærrom er definert som «bruksareal av boligens primærdel». En samling primære rom utgjør bygningens primærdel.

#### 6.4.10 *Hva regnes som primærrom*

Følgende rom er av takseringsbransjen definert som primærrom: kjellerstue, peisestue, TV-stue, loftstue, lekerom, arbeidsrom, hjemmekontor, PC-rom, medierom, bibliotek, innredet hobbyrom, trimrom (må ha fastmontert utstyr, for eksempel ribbevegger), stue, allrom, omkleddingsrom, bad/dusjrom, toalett, vaskerom, entré/vindfang, kjøkken, soverom, innredet gang mellom primærrom, trapp mellom primærrom og gang inklusive trapp mellom rom som er nevnt over.

#### 6.4.11 *Hva regnes som sekundærrom*

Det resterende areal kalles sekundærrom. Dette arealet inngår ikke i boligens primærdel. Sekundærrom er bruksareal av sekundærdelen. En samling sekundære rom utgjør bygningens sekundærdel. Areal av vegger mellom primærrom og sekundærrom tilhører sekundærrom.

Følgende rom er definert som sekundærrom: matkjeller, potetkjeller, uinnredet kjellerrom, kott, uinnredet loft, boder, garderobe, oppbevaringsrom, lagerrom, garasje, fyrrom, søppelrom, tekniske rom og gang inklusive trapp mellom rom som er nevnt over (uansett innredning og hvor mye de er blitt påkostet).

I visse typer boliger som kollektivhus, studenthjem og lignende kan også fellesrom som f.eks. oppholdsrom, hobbyrom og trimrom regnes som hoveddel, det vil si at arealet skal telle med som en del av vedkommendes boenhet. Denne kan da om nødvendig deles opp i privat hoveddel og felles hoveddel.

For å inngå i primærrom, må følgende tre krav oppfylles:

- rommet må ha fri høyde over gulv på minst 1.9 m. Fri høyde er høyde til underkant himling eller til underkant av konstruksjoner som hanebjelker og lignende. I rom med skråtak måles arealet som har mindre høyde enn 1.9 m bare inntil 60 cm utenfor denne høyden
- rommet må være tilgjengelig via dør, trapp, permanent eller nedfellbar stige
- rommet må ha gulv.

#### 6.4.12 Areal, målemetode for primærrom

Ved måling av primærrom brukes reglene for måling av bruksareal. Primærrom måles til innside av omsluttende vegger for primærdelen.

I arealet medregnes:

- indre vegger med inntil 0,5 m tykkelse som ligger innenfor boligens primærdel. Er veggtykkelsen større, trekkes bare det overskytende fra
- innredningsenheter, frittliggende rør og ledninger
- kanal som er mindre enn 0,5 kvm og ikke er tilknyttet omsluttende vegg.

#### 6.4.13 Areal, målemetode for bruksareal

Bruksareal er bruttoareal (BTA) minus arealet som opptas av yttervegger. Samlet bruksareal består av primærrom + sekundærrom, se ovenfor.

## Bot, gebyr mv.

### 1 Bot, gebyr mv. med hjemmel i lov/forskrift

Bøter, gebyrer mv. av overveiende straffelignende karakter (ponal karakter) ilagt med hjemmel i lov eller forskrift, er ikke fradragsberettiget ved inntektslikningen selv om de øvrige vilkår for fradragsrett foreligger. Dette gjelder selv om den ulovlige handlingen er utført nettopp for å øke inntektene i yrket. 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. 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.

Motsatt vil f.eks. tilleggsavgift som skyldes manglende betaling eller overskridelse av parkeringstiden på parkeringsplass ikke være av overveiende straffelignende karakter, og er derfor fradragsberettiget hvis vilkårene for øvrig er oppfylt. Om forsinkelsesavgift betalt av regnskapsfører/revisor, se emnet «Forsinkelsesavgift», pkt. 4.

Dekker arbeidsgiveren bot/gebyr ilagt arbeidstaker og som etter det ovenstående ikke er fradragsberettiget for arbeidstakeren fordi boten mv. har overveiende straffelignende karakter, behandles utbetalingen som lønn. Dekker arbeidsgiver bot/gebyr som er fradragsberettiget for arbeidstakeren, behandles dette som utgiftsgodtgjørelse (nettometoden).

### 2 Bot, gebyr mv. som har annet grunnlag enn lov/forskrift

Gebyrer mv. som ikke er pålagt med hjemmel i lov eller forskrift, vil være fradragsberettiget hvis vilkårene for øvrig er oppfylt.

Dette gjelder f.eks. dagbøter i virksomhet og tilleggsavgift ved parkering på parkeringsplass.

## Campingvogner

- Sktl. § 4-20 (1) bokstav b.
- Takseringsreglenes § 1-1-4, §1-3-1 og § 2-3-4.

### 1 Formuen

Verdien av campingvogner er skattepliktig formue. Campingvogner går ikke inn under fribeløpet på kr 100 000 for innbo og løsøre.

Ved utgangen av inntektsåret skal verdien av campingvogner fastsettes etter samme skala som for biler, jf. takseringsreglene § 1-1-4, med utgangspunkt i opprinnelig listepriis som ny:

Årsmoell	Verdi
2012	75 %
2011	65 %
2010	55 %
2009	45 %
2008	40 %
2007	30 %
2006	20 %
1997-2005	15 %
1996 eller tidligere	kr 1 000

Har vognen av spesielle grunner gått særlig sterkt ned i verdi, kan verdien settes lavere enn denne skalaen.

## 2 Inntekt

### 2.1 Egen campingvogn

Det beregnes ingen inntekt når egen campingvogn bare brukes privat.

### 2.2 Fri privat bruk av arbeidsgivers campingvogn

Verdien av fri privat bruk av campingvogn stilt til disposisjon av eller gjennom arbeidsgiver, er skattepliktig inntekt. Fordelen settes til leieverdien på det åpne marked for tilsvarende vogn med tilsvarende vilkår.

## 3 Fradrag

### 3.1 Brukt i virksomhet/yrke

Brukes campingvogn som spisebrakke, overnattingsbrakke for ansatte mv. i eierens virksomhet/yrke, skal eieren ha fradrag for kostnadene til denne bruk.

Campingvogn anses som avskrivbart driftsmiddel i virksomhet (gruppe d) hvis den hovedsakelig brukes i virksomheten. Tilbakeføring for eventuell privat bruk fastsettes skjønnsmessig. De fleste campingvogner vil imidlertid være anskaffet hovedsakelig til privat bruk. Er campingvognen ikke driftsmiddel, gis bare fradrag for den ekstra verdiforringelsen som skyldes bruken i yrket. Denne ekstra verdiforringelse settes skjønnsmessig til kr 110 per døgn, jf. takseringsreglene § 2-3-4. Det årlige fradrag begrenses oppad til 10 % av vognens kostpris som ny dersom skattyter eier den, eller til den årlige leie dersom campingvognen leies, jf. takseringsreglene § 2-3-4.

Er vognen leid for en bestemt periode utelukkende til bruk i yrket, og den i samme tidsrom ikke har vært nyttet privat, gis fradrag for faktiske leiekostnader.

Er leid campingvogn brukt både i yrket og privat, gis fradrag bare for den del av leien som gjelder bruken i yrket.

### 3.2 Brukt til overnatting av eieren

Når campingvognen er nyttet av eieren til overnatting ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, gis et skjønnsmessig fradrag med kr 55 per døgn når vilkårene for øvrig er oppfylt, jf. takseringsreglene § 1-3-1. I tillegg gis det fradrag for legitimerede kostnader til eventuell campingplass.

#### 4 Utgiftsgodtgjørelse

Hovedregelen er at arbeidstaker må dokumentere faktiske losjikostnader som vilkår for skattefri dekning fra arbeidsgiver. Overstiger godtgjørelsen fra arbeidsgiver de faktiske kostnadene arbeidstaker har hatt, skal differansen skattlegges. Unntak fra dette gjelder når den ulegitimerte innenlandssatsen på kr 400 benyttes. Overstiger denne godtgjørelsen kr 400, gjelder hovedregelen, se emnet «**Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet**», pkt. 11.3.5.

#### 5 Realisasjon

Er campingvogn tatt inn på saldo som avskrives, skal vederlag ved realisasjon inntektsføres eller nedskrives på saldo i realisasjonsåret. Se for øvrig emnet «**Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel**». Når campingvogn ikke er godtatt som avskrivbart driftsmiddel, tas ikke hensyn til gevinst/tap ved realisasjonen.

## Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning

- Sktl. § 2-2 (2) og (3), § 4-40, § 4-41 og §§ 10-40 til 10-48.
- Lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven).
- Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven).

### 1 Generelt

#### 1.1 Ansvarsformen

Når to eller flere rettssubjekter driver inntektsgivende aktivitet og/eller eier formuesobjekter sammen, vil ansvarsformen utad normalt være avgjørende for om det skal foretas selskapsligning (eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 (1)) eller deltakerligning (skattlegging hos deltakerne, jf. sktl. § 2-2 (2) og (3)). Dette gjelder også om for eksempel flere aksjeselskaper driver en inntektsgivende aktivitet sammen.

Er den felles aktiviteten/eierforholdet organisert som et selskap hvor ingen av deltakerne har ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser, udelt eller med deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser, skal selskapet lignedes som eget skattesubjekt og skattlegging foretas hos selskapet. Dette gjelder for eksempel AS, ASA og BA. Om ligning av slike selskaper, se f.eks. emnet «**Aksjeselskap mv. – allment**» og emnet «**Samvirkeforetak**». Om ligning av andelshavere i selskap som har til hovedformål å skaffe andelshaverne bolig, se emnet «**Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne**».

#### 1.2 Deltakerligning

##### 1.2.1 Anvendelsesområdet for deltakerligning

Er den felles aktiviteten/eierforholdet ikke organisert som et selskap som er eget skattesubjekt, se ovenfor, skal formue og inntekt skattlegges hos deltakerne (deltakerligning etter nettometoden eller bruttometoden). Er den felles aktiviteten en virksomhet, vil det foreligge et selskap etter lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven), se § 1-1. Det skal da foretas deltakerligning etter nettometoden. Dette gjelder selv om fellesskapet ikke er registrert i Foretaksregisteret som selskap. Drives det ikke virksomhet, vil den felles aktiviteten/eierforholdet være et ordinært sameie.

Hvis et registrert selskap tidligere har drevet virksomhet og fortsatt er registrert som deltakerlignet selskap og ikke er oppløst, skal det fortsatt deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «**Deltakerlignet selskap – oppløsning**».

Er den felles aktiviteten/eierforholdet først registrert som et selskap, er det en klar presumsjon for at aktiviteten er virksomhet, se Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) pkt. 1.6.3. Om et tilfelle der registreringen ble tillagt betydelig vekt, se URD (Oslo tingrett) 25. mai 2009 i Utv. 2009/1046.

I selskap der

- minst en av deltakerne utad hefter personlig og ubegrenset for selskapets samlede forpliktelser, eller
  - to eller flere av deltakerne utad hefter personlig og ubegrenset for deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser,
- vil selskapet som hovedregel ikke være eget skattesubjekt. Selskapets formue og inntekt skattlegges hos deltakerne (deltakerligning).

Deltakerligning etter nettometoden innebærer at selskapets nettoformue og alminnelig inntekt fastsettes hos selskapet som om dette var skattyter. Deretter fordeles nettoresultatet på deltakerne og beskattes hos dem. Se sktl. § 10-41 og emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)». Foretas det utdeling (vederlagsfri overføring) til en personlig deltaker i deltakerlignet selskap, skal det dessuten beregnes et tillegg i alminnelig inntekt hos deltakeren, se sktl. § 10-42 og emnet «[Deltakerlignet selskap – utdeling](#)». Ved utdeling til subjekt som omfattes av fritaksmetoden, skal 3 % av utdelingen skattlegges etter sktl. § 2-38 (6). Nærmere om dette, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», pkt. 4.2.

Sameie som ikke driver virksomhet, skal alltid deltakerlignes etter bruttometoden, se emnet «[Sameie – ligning etter bruttometoden](#)».

Boligselskap der inntekten fastsettes etter sktl. § 7-3, skal også deltakerlignes selv om alle deltakerne har begrenset ansvar, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

#### 1.2.2 *Unntak fra deltakerligning, interkommunale selskap*

Interkommunale selskap som nevnt i lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, lignes som selvstendig skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 (1) bokstav g.

#### 1.2.3 *Unntak fra deltakerligning etter nettometoden, kraftselskap*

Ansvarlige selskap (ANS og DA), kommandittselskap og indre selskap som driver kraftproduksjon, men hvor deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis, skal deltakerlignes etter bruttometoden og ikke etter nettometoden. Sktl. § 10-40 til § 10-45 gjelder således ikke for slike selskap, jf. sktl. § 10-40 (2). Om ligning etter bruttometoden, se emnet «[Sameie – ligning etter bruttometoden](#)». Om kraftforetak, se emnet «[Kraftforetak](#)», pkt. 6.2.

### 1.3 *Ektefellers felles bedrift*

Virksomhet som i sin helhet tilhører en eller begge ektefeller behandles i forhold til skattereglene som enkeltpersonforetak, med mindre ektefellene lignes atskilt, se URD i Utv. 1999/1490 (Nordfjord herredsrett). Inntekt av virksomheten fastsettes under ett for ektefellene uavhengig av hvem som eier virksomheten. Om eventuell fordeling av inntektene mellom ektefellene, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)». Driver ikke-meldepliktige samboere en virksomhet sammen, foreligger et deltakerlignet selskap.

### 1.4 *Mindreårige barn*

Mindreårige barn kan ikke inngå selskapsavtale eller etablere selskap etter selskapsl., jf. lov 22. april 1927 nr. 3 om vergemål for umyndige (vergemålsloven) § 2. Mindreårige kan i utgangspunktet derfor ikke være deltakere i et deltakerlignet selskap. Hvis en eller flere mindreårige mottar selskapsandeler ved arvefall, kan den som er verge med samtykke av overformyndieriet drive eller delta i virksomheten for den mindreåriges (umyndiges) regning, jf. vergemålsloven § 48. Dette innebærer at et deltakerlignet selskap som helt eller delvis er eid av mindreårige kan bestå etter arvefallet. Tilordning av andel av selskapets inntekt og eventuelt tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42 ved utdeling følger vanlige regler, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

## 2 *Selskapstyper og sameier*

### 2.1 *Generelt*

Driver to eller flere rettssubjekter virksomhet for felles regning og risiko uten at det foreligger et selskap som er eget skattesubjekt, se ovenfor, vil det foreligge et deltakerlignet

selskap (DLS). Om inndeling av slike selskaper, se selskapsloven § 1-2. Slike selskaper omtales også som kompaniskap, samdrift eller interessentskap mv.

## 2.2 ANS (ansvarlig selskap)

Selskap hvor alle deltakerne har et ubegrenset personlig ansvar utad for selskapets samlede forpliktelser er et ansvarlig selskap med fullt ansvar (ANS) og skal deltakerlignes etter nettometoden, dvs. at det er et deltakerlignet selskap. Dette gjelder selv om en eller flere av deltakerne er et selskap med begrenset ansvar, f.eks. et aksjeselskap.

Som ANS regnes også selskap hvor minst en deltaker har fullt ansvar, mens de øvrige deltakerne har delt ansvar som ikke er begrenset til et maksimumsbeløp.

## 2.3 DA (selskap med delt ansvar)

Selskap hvor alle deltakerne etter selskapsavtalen har et ubegrenset personlig ansvar utad for deler av selskapets forpliktelser som sammenlagt utgjør selskapets samlede forpliktelser, er et ansvarlig selskap med delt ansvar (DA) og skal deltakerlignes etter nettometoden, dvs. at det er et deltakerlignet selskap. Dette gjelder selv om en, flere eller samtlige av deltakerne er selskap med begrenset ansvar, f.eks. et aksjeselskap.

## 2.4 KS (kommandittselskap)

Selskap hvor minst én deltaker etter selskapsavtalen har et ubegrenset personlig ansvar utad for selskapets samlede forpliktelser (komplementar) og minst en annen deltaker har begrenset personlig ansvar med en fastsatt sum (kommandittist), er et kommandittselskap (KS), jf. selskapsloven § 1-2 (1) bokstav e. Kommandittselskap skal deltakerlignes etter nettometoden, dvs. at det er et deltakerlignet selskap. Dette gjelder selv om en eller flere av deltakerne, herunder komplementaren, er et selskap med begrenset ansvar, f.eks. et aksjeselskap.

## 2.5 Indre selskap

Med indre selskap (IS) (tidligere også kalt stille selskap) menes selskap hvor ansvaret deltakerne imellom er organisert på en av måtene ovenfor, men som ikke opptrer som selskap overfor tredjemann, jf. selskapsloven § 1-2 (1) bokstav c. Hver deltaker som opptrer utad, har fullt personlig ansvar utad for det han forplikter selskapet innad for. Indre selskap skal deltakerlignes etter nettometoden på samme måte som øvrige deltakerlignede selskaper i samsvar med den interne avtalen om ansvar for selskapets forpliktelser. Det har således ingen betydning for den skattemessige behandlingen å skille mellom indre selskap og øvrige deltakerlignede selskaper.

### Eksempel

*Far opptrar 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 24. juni 1994 nr. 39 om sjøfart (sjøloven) kap. 5, er i ansvarsform enten et ANS eller et DA.

## 2.7 Sameie

Et sameie som driver virksomhet anses som et selskap etter selskapsl. § 1-1, og skal deltakerlignes etter nettometoden, dvs. at det er et deltakerlignet selskap. Det samme gjelder sameie som er registrert som et deltakerlignet selskap i Foretaksregisteret, selv om virksomheten er opphørt. Selskapet vil da ikke anses oppløst, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning», pkt. 3.2.

Sameier som ikke driver virksomhet skal bruttolignes, se emnet «Sameie – ligning etter bruttomethoden».



### 3 Hva tilhører selskapet

Det beror på avtale mellom partene hvilke formuesobjekter som skal inngå i selskapet. En deltaker kan eie eiendeler utenfor selskapet selv om de brukes i selskapets virksomhet.

### 4 Deltakerne

#### 4.1 Deltakernes ansvar

Det er deltakernes personlige ansvar utad overfor de som har krav mot selskapet (kreditorer og rettighetshavere) som er avgjørende for ligningsmåten. Det er ansvaret utad som følger av deltakernes organisering av fellesskapet som har betydning. Ansvarsformen vil normalt fremgå av en selskapsavtale. Foreligger det ikke selskapsavtale, vil deltakerne ha ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser (ANS).

Det er uten betydning om deltakerne etter selskapsavtalen har ansvarsbegrensning ved et internt oppgjør seg imellom. At en eller flere av deltakerne/medlemmene har stilt garanti, pantesikkerhet mv. utad for selskapets forpliktelser påvirker ikke ligningsmåten.

#### 4.2 Stille deltaker

En stille deltaker er en person eller selskap som er reell deltaker i et deltakerlignet selskap der det er avtalt at deltakelsen ikke skal framtre utad og at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum, jf. selskapsloven § 1-2 (1) bokstav d. En som bare er långiver til selskapet anses ikke som reell deltaker, se LRD 2. januar 2001 i Utv. 2001/439 (Borgarting). Den som har ytet innskudd til et selskap under den forutsetning at kravet til tilbakebetaling skal stå tilbake for øvrige kreditorer, og som vil ha krav på andel av eventuelt overskudd, og som har medinnflytelse ved forvaltningen av selskapet, anses imidlertid som reell (stille) deltaker, jf. HRD i Utv. 1989/403 (Rt. 1989/296).

Et selskap som opptrer som selskap utad, blir ikke et indre selskap fordi en av deltakerne er en stille deltaker. Stille deltaker skal lignedes på samme måte som kommandittister. Om fradragsbegrensningen, se emnet «Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere».

### 5 Utland

#### 5.1 Utenlandsk selskap

Personer bosatt/selskaper hjemmehørende i Norge er i utgangspunktet skattepliktige til Norge for inntekt fra deltakelse i utenlandsk selskap av den art som skal deltakerlignes etter nettometoden i henhold til norsk intern rett. Om unntak fra skatteplikt, se emnene om utland.

#### 5.2 Utenlandsk deltaker

Personer bosatt/selskaper hjemmehørende i utlandet som er deltakere i norsk deltakerlignet selskap, deltakerlignes etter nettometoden i den utstrekning de er skattepliktige til Norge for inntekt fra selskapet, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet», pkt. 5.

### 6 Regnskap

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

### 7 Revisjon

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

### 8 Registrering

Deltakerlignede selskaper har plikt til å registrere seg i Foretaksregisteret i Brønnøysund, se lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven) § 2-1 (1) nr. 3. Dette gjelder ikke indre selskaper, jf. lov om enhetsregisteret 3. juni 1994 nr. 15 (enhetsregisterloven) § 4 første ledd bokstav b.

# Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden

- Sktl. § 2-2 (2) og (3), § 2-38, § 4-40, § 10-40, § 10-41, § 10-45 og § 14-48.
- Lignl. § 4-4 nr. 8 og § 4-9.
- FSFIN § 10-44-1.
- Forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (lignl.).

## 1 Generelt

Om hvilke selskaper som skal deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «[Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning](#)».

Ved deltakerligning er det den enkelte deltaker som er skattesubjektet, ikke selskapet, jf. sktl. § 2-2 (2). Når deltakerligningen foretas etter nettometoden, fastsettes selskapets formue og inntekt som om selskapet var eget skattesubjekt. Deretter fordeles nettoen til skattlegging hos deltakerne.

Disposisjoner mellom selskapet og deltakerne behandles skattemessig på samme måte som disposisjoner mellom selvstendige skattesubjekter, se sktl. § 10-45.

Om beskatning ved utdeling til deltakere i deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – utdeling](#)».

## 2 Anvendelsesområdet for deltakerligning etter nettometoden

### 2.1 Hovedregel

Deltakerligning etter nettometoden skal som hovedregel gjennomføres for alle typer deltakerlignede selskaper. Et vilkår for deltakerligning etter nettometoden er at selskapet ikke er eget skattesubjekt og driver virksomhet eller har drevet virksomhet. Det er en presumsjon for at selskaper registrert i Foretaksregisteret driver eller har drevet virksomhet, og dermed skal deltakerlignes etter nettometoden.

Sameier hvor det drives virksomhet er å anse som et ansvarlig selskap, og skal dermed deltakerlignes etter nettometoden. Det samme gjelder et sameie som er registrert som et deltakerlignet selskap i Foretaksregisteret, selv om virksomheten er opphørt. Selskapet anses da ikke oppløst, se emnet «[Deltakerlignet selskap – oppløsning](#)», pkt. 3.2.

### 2.2 Særskilte unntak fra nettometoden

Reglene om deltakerligning etter nettometoden gjelder ifølge sktl. § 10-40 (2) ikke for

- samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomheten (ofte kalt «Joint Venture») som nevnt i selskapsl. § 1-1 (4)

- selskaper som hovedsakelig driver produksjon av vannkraft, såfremt deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis. Dette gjelder også i byggefasen, såfremt det er bestemt at deltakerne skal selge det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis, se FIN 27. februar 2003 i Utv. 2003/576

Reglene gjelder heller ikke for boligselskap der andelshaverne lignes etter sktl. § 7-3 (1), se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

### 2.3 Spesielt om interkommunale selskaper

Selskap som omfattes av lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, skal lignes som aksjeselskaper, jf. sktl. § 2-2 (1) bokstav g.

## 3 Ligning etter nettometoden

### 3.1 Generelt

I deltakerlignet selskap fastsettes skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt hos selskapet som om dette var skattyter, jf. sktl. § 10-41 (1). Nettoresultatet fordeles på deltakerne og overføres til beskatning hos dem. Formue og alminnelig inntekt skal fordeles på

alle deltakerne selv om noen av deltakerne ikke er skattepliktige for sin andel av formuen og/eller inntekten. Dette gjelder f.eks. hvor deltakeren

- er et vanlig aksjeselskap som ikke skattlegges for formue,
- er et skipsaksjeselskap som heller ikke skal skattlegges for inntekt, se sktl. § 8-15, eller
- ikke er skattepliktig til Norge etter skatteavtale.

Om begrensning i fradrag for selskapets negative formue (underbalanse ved formuesligningen) og for underskudd i selskapet for kommandittister og stille deltakere, se emnet «Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere».

## 3.2 Formue

### 3.2.1 Fastsetting hos selskapet

Som grunnlag for formuesbeskatning av deltakerne fastsettes det en nettoformue hos selskapet, som om det var et eget skattesubjekt, jf. sktl. § 4-40. Skattelovens vanlige regler om hva som skal regnes som bruttoformue, hvordan bruttoverdier fastsettes og hva som kan trekkes fra som gjeld, anvendes på selskapet, se emnene «Formue» og «Gjeld».

Ved fastsettingen av formuesverdien av andelen skal det ikke tas hensyn til individuelle poster hos deltakerne, som f.eks. over- og underpris for andeler som deltakere har ervervet etter at selskapet ble stiftet.

### 3.2.2 Fordeling av formue på deltakerne

Den fastsatte nettoformuen i hver kommune fordeles på deltakerne i samsvar med selskapsavtalen/selskapslovens regler. Fordeling foretas normalt etter eierandel ved utgangen av inntektsåret. Deltakerne antas å ha like eierandeler med mindre noe annet er avtalt.

Positiv formue kommer til beskatning hos deltakeren etter vanlige regler. Negativ formue kommer til fradrag i deltakerens øvrige formue og behandles på samme måte som gjeld. Om begrensning av fradrag for negativ formue hos kommandittister og stille deltakere, se emnet «Deltakerlignet selskap – 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 egenkapitalen deltakeren ville ha hatt om egenkapitalen ikke hadde vært skjevt fordelt, dvs. deltakerens eierandel i selskapet multiplisert med den totale egenkapitalen ifølge finansregnskapet

Når resultatet er negativt, trekkes dette fra andelen av nettoformuen før overføring til selvangivelsen. Er resultatet positivt, tillegges dette andelen av nettoformuen før overføring til selvangivelsen.

#### Eksempel

I et ansvarlig selskap har deltaker A kr 50 000 i egenkapital og 25 % eierandel, B har kr 40 000 og 35 % og C har kr 70 000 og 40 %. Summen av deltakernes egenkapital i selskapet blir da kr 160 000. Den enkelte deltakers gjeld/fordring blir som følger:

A:	50 000	-	(160 000 x 25 %)	= +	10 000
B:	40 000	-	(160 000 x 35 %)	= -	16 000
C:	70 000	-	(160 000 x 40 %)	= +	6 000

*A øker sin andel av nettoformuen med kr 10 000, B reduserer sin andel av nettoformuen med kr 16 000, og C øker sin andel av nettoformuen med kr 6 000.*

### 3.2.4 Flere kommuner

Er selskapsformuen skattepliktig til flere kommuner, fastsettes først selskapets nettoformue i hver aktuelle kommune, uavhengig av skjev egenkapital. Dette gjøres ved at bruttoformuen i hver kommune fastsettes først. Deretter fordeles gjelden i selskapet forholdsmessig etter størrelsen av selskapets bruttoformue i hver kommune. Fordelingen må foretas manuelt. Deltakernes egenkapital anses ikke som gjeld i denne forbindelse. Derimot anses lån fra deltakerne til selskapet som gjeld. Fordelingen av selskapets gjeld foretas hos selskapet før nettoformuen i hver kommune fordeles på deltakerne.

Når bruttoformuen og gjelden er fordelt, skal selskapets nettoformue i hver kommune fordeles på deltakerne, uten å ta hensyn til skjev egenkapital. Andel av nettoformue som faller på deltaker som er aksjeselskap er ikke skattepliktig. (Ikke-børsnoterte aksjeselskaper skal ta med verdien av andelen ved verdsettingen av aksjene, se emnet «Aksjer – formue»).

Skjev egenkapital behandles henholdsvis som en fordring på/gjeld til de andre deltakerne. Fordringen på de andre deltakerne inngår i formuen i vedkommende deltakers bosteds-/kontorkommune. Gjelden til de andre deltakerne kommer prinsipielt til fradrag i selskapsformuen i vedkommende deltakers bosteds-/kontorkommune. Dekkes ikke gjelden av selskapsformuen i denne kommunen, fordeles den udekkede delen forholdsmessig på selskapsformuen i de øvrige kommuner.

## 3.3 Alminnelig inntekt

### 3.3.1 Fastsetting hos selskapet

Ved deltakerligning etter nettometoden foretas et eget inntektsoppgjør for selskapet. Ved fastsettingen av resultatet på grunnlag av selskapets inntekter og kostnader, behandles selskapet som om det var eget skattesubjekt. Spørsmål om skatteplikt eller fradragsrett for selskapets inntekts- og fradragposter avgjøres etter de alminnelige bestemmelser i skatteloven ut fra selskapets egne forhold. Om skattefritak for aksjeinntekter og inntekter fra annet deltakerlignet selskap, se [pkt. 4.1](#) og [pkt. 4.2](#).

Samtlige skattemessige disposisjoner må foretas av selskapet og har bindende virkning for deltakerne. Selskapet skal føre saldoer for driftsmidler, egen gevinst- og tapskonto mv.

### 3.3.2 Fordeling på deltakerne

Samlet nettoinntekt/underskudd i selskapet, fordeles på deltakerne i samsvar med selskapsl. § 2-25.

Eventuell arbeidsgodtgjørelse («eierlønn») etter selskapsloven § 2-26 (1) tilordnes vedkommende deltaker direkte. Arbeidsgodtgjørelsen er hos deltakeren skattepliktig som virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-1, og som personinntekt etter sktl. 12-2 bokstav f, se emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap».

Arbeidsgodtgjørelsen behandles som en driftskostnad hos selskapet, jf. selskapsloven § 2-25 (1) annet punktum, og reduserer nettoinntekten hos selskapet før denne fordeles på deltakerne. Rest nettoinntekt fastsatt etter skattelovens regler fordeles etter selskapsavtale, eller hvis det ikke foreligger selskapsavtale, etter selskapsloven.

Fordeler som bare kommer enkelte deltakere til gode, vil også være en del av selskapets inntekt og skal medtas i selskapets næringsoppgave og selskapsoppgave. Dette kan for eksempel gjelde privat bruk av selskapets bil, bolig eller andre eiendeler, se [pkt. 4.5](#), [pkt. 4.6](#) og [pkt. 4.12.1](#). Ligningsmyndighetene skal normalt legge til grunn selskapets fordeling av slike fordeler.

Fordelingen foretas for hver aktuelle kommune.

Fordeler som bare kommer enkelte deltakere til gode (se ovenfor), vil regelmessig være utdelt, og kommer som tillegg i alminnelig inntekt som utdeling etter sktl. § 10-42 på de aktuelle deltakerne. Nærmere om utdeling, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling».

Arbeidsgodtgjørelse utbetalt til deltakere med begrenset ansvar (kommandittist eller stille interessent) behandles som lønn dersom selskapet velger å behandle utbetalingen

som lønn. Har selskapet ikke behandlet utbetalingen som lønn, behandles utbetalingen som virksomhetsinntekt hos deltakerne.

Om begrensninger i fradrag for underskudd for kommandittist og stille deltaker, se emnet «[Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere](#)».

### 3.3.3 *Fordeling ved eierskifte av andel i løpet av året*

Skifter andel eier i løpet av et inntektsår, skal alminnelig inntekt/underskudd som faller på den overdratte andelen, fordeles forholdsmessig mellom overdrager og erverver av andelen etter antall måneder av året hver av dem har vært eier av andelen, jf. sktl. § 10-41 (3). Overdragelsesmåneden tilordnes 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 emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

### 3.3.5 *Flere kommuner*

Er inntekten skattepliktig til flere kommuner, fastsettes selskapets nettoinntekt (reduert med arbeidsgodtgjørelse) i hver av de aktuelle kommunene. Dette gjøres ved at en først fastsetter selskapets bruttoinntekt, dvs. inntekt redusert med arbeidsgodtgjørelse men før fordelingsfradrag, for hver aktuelle kommune. Deretter fordeles fordelingsfradrag i selskapet, herunder underskudd i en kommune, forholdsmessig etter størrelsen av selskapets bruttoinntekt i hver kommune. Fordelingen må foretas manuelt. Fordelingen foretas hos selskapet før nettoinntekten overføres til beskatning, eventuelt underskudd til fradrag, hos deltakerne.

Den delen av nettoinntekten som faller på etterskuddspliktige deltakere, skattlegges bare i deltakerens hovedkontorkommune. Har selskapet bare etterskuddspliktige deltakere, fastsettes selskapets samlede nettoinntekt i selskapskommunen før denne fordeles på deltakerne.

Arbeidsgodtgjørelsen skattlegges i den kommunen hvor deltakeren utøver virksomheten for selskapet, se emnet «[Skattestedet](#)», pkt. 2.4. Arbeidsgodtgjørelse som er utbetalt kommandittist/stille deltaker og som selskapet har behandlet som lønn, skattlegges i mot-takerens bostedskommune.

## 3.4 *Tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling til deltaker*

Når personlig deltaker mottar utdeling fra selskapet, skal det beregnes tillegg i alminnelig inntekt etter reglene i sktl. § 10-42, se emnet «[Deltakerlignet selskap – utdeling](#)». Om skattestedet, se emnet «[Skattestedet](#)», pkt. 2.4.

## 3.5 *Deltaker bosatt/hjemmehørende i utlandet*

Skattyter som er bosatt/selskap som er hjemmehørende i utlandet, men som er deltaker i et selskap som driver virksomhet i Norge, vil være skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 2-3.

Om eventuelle begrensninger i skatteplikten, se emnet «[Utland – allment om skatteavtaler](#)» og emnet «[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 fordelingsnøkkelen som måtte ligge til grunn i selskapsavtalen.

## 4 **Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)**

### 4.1 **Aksjer**

#### 4.1.1 *Realisasjon av aksjer*

Gevinst og tap på aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden skal ikke inngå i selskapets alminnelige inntekt, jf. sktl. § 10-41 (2). Om hvilke aksjer som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», pkt. 2. Gevinst og tap på aksjer mv. som ikke omfattes av fritaksmetoden skal tas med ved fastsettingen av selskapets inntekt.

Deltakerlignet selskap vil aldri kunne oppregulere inngangsverdien for aksjene per 1. januar 1992 etter overgangsreglene. Om deltakers adgang til å ta hensyn til slike oppreguleringsbeløp, se [pkt. 8.2](#).

#### 4.1.2 *Aksjeutbytte som selskapet mottar*

Aksjeutbytte fra selskap som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 2](#), inngår ikke i det deltakerlignede selskapets inntekt, jf. sktl. § 10-41 (2), se [pkt. 3.3.1](#).

#### 4.1.3 *Sjablongmessig inntektsføring av tre prosent av utbytte som er skattefritt etter fritaksmetoden*

Deltakerlignet selskap som mottar aksjeutbytte mv. som ikke inngår i det deltakerlignede selskapets inntekt, skal foreta sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen, jf. sktl. § 2-38 (6) bokstav a annet punktum. Nærmere om sjablongmessig inntektsføring av tre prosent av utbytte der utbyttet er skattefritt etter fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 4.1](#).

### 4.2 *Andeler i andre deltakerlignede selskaper*

#### 4.2.1 *Realisasjon av andeler i andre deltakerlignede selskaper, generelt*

Gevinst og tap ved realisasjon av andel i annet deltakerlignet selskap skal som utgangspunkt ikke inngå i selskapets alminnelige inntekt, se sktl. § 10-41 (2), jf. § 2-38 (2) bokstav b. Dette gjelder både ved realisasjon av andeler i norske deltakerlignede selskaper og andeler i tilsvarende utenlandske deltakerlignede selskaper. Fra dette utgangspunktet gjelder det ulike unntaksregler, jf. sktl. § 2-38 (3) bokstavene e og f.

#### 4.2.2 *Gevinst, unntak*

Gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap er skattepliktig, dersom dette selskapets samlede markedsverdi av aksjer mv. som faller utenfor fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (3) bokstav a til d, på noe tidspunkt de to siste årene frem til innvinningstidspunktet (realisasjonstidspunktet) har oversteget 10 % av selskapets totale verdier av aksjer og andeler, se sktl. § 10-41 (2), jf. § 2-38 (3) bokstav e.

#### 4.2.3 *Tap, unntak*

Tap på andel i deltakerlignet selskap er fradragberettiget, dersom dette selskapets samlede markedsverdi av aksjer mv. som faller utenfor fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (3) bokstav a til d, i en sammenhengende periode på to år forut for oppførelsestidspunktet (realisasjonstidspunktet) har oversteget 10 % av selskapets totale verdier av aksjer og andeler, se sktl. § 10-41 (2), jf. § 2-38 (3) bokstav f.

#### 4.2.4 *Utdeling fra annet deltakerlignet selskap*

Det skal ikke beregnes tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42 (1) når et deltakerlignet selskap mottar utdeling fra et annet deltakerlignet selskap, siden skatteplikten etter sktl. § 10-42 bare gjelder utdeling direkte fra deltakerlignet selskap til personlige deltakere.

#### 4.2.5 *Sjablongmessig inntektsføring av tre prosent av utdeling fra annet deltakerlignet selskap*

Deltakerlignet selskap som mottar utdeling fra annet deltakerlignet selskap, hvor utdelingen ikke inngår i det mottakende selskapets inntekt, skal foreta sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen, jf. sktl. § 2-38 (6) bokstav a annet punktum. Nærmere om beregningen av det sjablongmessige inntektstillegget i slike tilfeller, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 4.2](#).

### 4.3 *Arbeidsgodtgjørelse til deltaker*

#### 4.3.1 *Deltaker med ansvar som ikke er begrenset til et beløp*

Godtgjørelse for ansvarlig deltakers arbeidsinnsats i selskapet behandles regnskapsmessig som en driftskostnad i selskapet, jf. selskapsloven § 2-25 (1) annet punktum, men skal for deltakeren skattemessig behandles som virksomhetsinntekt 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 brøkdel 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 for fradrag for arbeidsgodtgjørelsen eller får det etter at denne er fradrett. (Arbeidsgodtgjørelsen skal hos deltakeren beskattes som personinntekt i virksomhet). Se også emnet «[Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap](#)».

#### 4.3.2 Deltaker med ansvar begrenset til et beløp

Godtgjørelse for arbeid til deltakere med begrenset ansvar, dvs. kommandittist og stille deltaker, kan selskapet velge å behandle enten som lønn eller som arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 bokstav f (virksomhetsinntekt). En og samme deltaker kan 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 emnet «[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 virksomhetsinntekt.

#### 4.5 Bil

Regelen om når bil skal anses som avskrivbart driftsmiddel (yrkesbil) gjelder tilsvarende for deltakerlignet selskap som for enkeltpersonforetak, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)». Deltakers private bruk behandles ikke som yrkeskjøring i forhold til 6 000 km-grensen for selskapet.

Eventuell tilbakeføring for deltakers private bruk av selskapets bil tas med i selskapets fellesoppgjør. De vanlige reglene om tillegg for privat bruk av bil gjelder, herunder begrensning til 75 % av faktiske kostnader. I tillegg skal den deltakeren som har brukt bilen beskattes etter reglene om utdeling, såfremt fordelingen ikke er behandlet som arbeidsgodtgjørelse.

#### 4.6 Bolig

##### 4.6.1 Ligning av bolig/fritidseiendom tilhørende selskapet

Bolig eller fritidseiendom som tilhører deltakerlignet selskap, faller utenfor særreglene om skattefritak for fordel ved bruk av egen bolig eller fritidseiendom i sktl. kap. 7. Eventuell fordel ved helt eller delvis fri bolig for deltaker inngår som en del av selskapets skattepliktige inntekt, og er skattepliktig som utdeling hos deltakeren. Slike boliger skal alltid regnskapslignes. Dette gjelder selv om eiendommen hovedsakelig brukes av en eller flere deltakere.

Har selskapet inntektsført leie fra deltaker, må det vurderes om leiebeløpet svarer til markedisleien. Bruker deltaker selskapets bolig uten at det inntektsføres leie i selskapet eller til redusert leie, skal fordelingen skattlegges som arbeidsgodtgjørelse eller som utdeling etter sktl. § 10-42. I tillegg skal selskapet uttaksbeskattes etter sktl. § 5-2.

Om ligning av andelseier i selskaper med delt ansvar som anses som boligselskaper, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

##### 4.6.2 Realisasjon av bolig/fritidseiendom

Ved realisasjon av bolig/fritidseiendom som tilhører deltakerlignet selskap, vil gevinsten være skattepliktig. Dette gjelder selv om en eller flere deltakere bor i boligen. Det vil heller ikke være skattefrihet for deltakerne. Om unntak for våningshus på gårdsbruk i visse tilfeller, se emnet «[Jordbruk – realisasjon](#)», pkt. 5.

#### 4.6.3 Avskrivning på egen boligdel i avskrivbart bygg

I ikke-seksjonert avskrivbart bygg hvor en eller flere av deltakerne benytter deler av bygget til egen bolig, skal de delene av bygget som benyttes som egen boligdel være med i selskapets saldooverdi for bygget og avskrives sammen med dette.

#### 4.6.4 Underskudd på våningshus i jordbruk

Om begrensningen i fradrag for fremførbart underskudd fra inntektsåret 2004 eller tidligere på drift av våningshus i jordbruk, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 10.8.3.

### 4.7 Deltakers dekning av selskapets gjeld

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. innenfor rammen av det vedkommende er forpliktet til etter selskapsavtalens bestemmelser om den interne fordelingen mellom deltakerne, anses dette som et innskudd i selskapet. Innskuddet anses som en del av innbetalt kapital knyttet til andelen og vil øke deltakerens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 3.6 og emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel», pkt. 3.5.

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. utover det vedkommende er forpliktet til etter den interne fordeling i selskapsavtalen, og han har krav på å få det overskytende tilbake fra selskapet eller de øvrige deltakerne, anses dette som en fordring på selskapet, eventuelt på de øvrige deltakerne, og ikke som et innskudd i selskapet. Får skattyter ikke tilbake det overskytende fra de øvrige deltakerne pga. manglende betalingsevne, er tapet fradragsberettiget hvis det er lidt i virksomhet. Dette vil alltid være tilfelle når selskapet driver virksomhet. Tapet kommer til fradrag på det tidspunktet det er endelig konstatert, se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

Om eventuelt bortfall av adgangen til underskuddsfremføring for de øvrige deltakerne, se emnet «Underskudd».

Fører en deltakers manglende innbetaling til selskapet til at vedkommende utelukkes som deltaker, 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 (Rt. 1998/1666). For den deltakeren som utelukkes innebærer dette 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. Om når det blir igjen bare en deltaker etter dødsfallet, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning», pkt. 3.4.

Om behandling av deltakerens individuelle forhold, som rett til oppskrivning mv., se nedenfor.

### 4.9 Finansielle instrumenter med aksjer mv. som underliggende objekt

For deltakerlignede selskaper som realiserer finansielle instrumenter med aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden som underliggende objekt, skal gevinst eller tap ikke inngå i selskapets alminnelige inntekt, jf. sktl. § 10-41 (2) og pkt. 3.3.1. Gevinst og tap ved realisasjon av finansielle instrumenter med aksjer mv. som ikke omfattes av fritaksmetoden som underliggende objekt skal tas med ved fastsettingen av selskapets inntekt. Om hvilke aksjer som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2.3.5.

### 4.10 Fisjon

Om fisjon av deltakerlignet selskap, se emnet «Fisjon – innenlands».

### 4.11 Forretningsverdi

Det at deltaker ved erverv av andel i selskapet yter vederlag til selger av andelen for selskapets egenutviklede forretningsverdi (goodwill), gir ikke selskapet adgang til å foreta avskrivninger av forretningsverdien. Det er således uten betydning at forretningsverdien må anses ervervet for deltakeren. (Denne delen av vederlaget inngår som en del av kostprisen og skjermingsgrunnlaget for andelen.)



#### **4.12 Fri bruk av formuesobjekter**

##### **4.12.1 Deltakers frie bruk av selskapets formuesobjekt**

Verdien av fordel ved deltakers frie bruk av bolig, jaktrett mv. tilhørende selskapet skal tas med i selskapets skattemessige resultat. Fordelen anses i tillegg som en utdeling etter sktl. § 10-42, se emnet «**Deltakerlignet selskap – utdeling**», pkt. 7, eventuelt som arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 bokstav f.

##### **4.12.2 Selskapets frie bruk av deltakers formuesobjekt**

Stiller deltaker et formuesobjekt til disposisjon for selskapet uten særskilt vederlag, skal deltakeren beskattes for en beregnet markedsleie, jf. sktl. § 10-45 og § 13-1. Se pkt. 4.19 og i emnet «**Tilsidesettelse**», pkt. 7. Deltakeren kan kreve fradrag for utgiftene vedrørende formuesobjektet i sin inntekt, hvis de alminnelige vilkår for fradrag er oppfylt. Selskapet skal på tilsvarende måte ha fradrag for en tilsvarende leiekostnad etter de vanlige regler.

#### **4.13 Fribeløp i formue for kontanter mv.**

Har selskapet kontanter, sjekker mv. ved årsskiftet, kan selskapet ved fastsettingen av formuen ikke benytte seg av fribeløpet på kr 3 000 i henhold til sktl. § 4-20 (1) bokstav a. Deltakerne kan ved beregningen av sin andel av selskapsformuen heller ikke nyttiggjøre seg dette fribeløpet.

#### **4.14 Fusjon**

Om fusjon av deltakerlignede selskaper, se emnet «**Fusjon – innenlands**».

#### **4.15 Innbo**

Bruker en deltaker selskapets innbo privat vederlagsfritt, skal fordelene behandles på samme måte som deltakers bruk av selskapets bolig, se pkt. 4.6. Til gjengjeld skal selskapet ha fradrag for kostnader, herunder avskrivninger.

Realisasjon av innbo følger reglene om avskrivbare driftsmidler.

Har selskapet innbo mv. ved årsskiftet, kan selskapet ved fastsettingen av formuen ikke benytte seg av fribeløpet på kr 100 000 i henhold til sktl. § 4-20 (1) bokstav b. Deltakerne kan ved beregningen av sin andel av selskapsformuen heller ikke nyttiggjøre seg dette fribeløpet.

#### **4.16 Inngangsverdier hos selskapet**

Inngangsverdiene i selskapet er uavhengig av de enkelte deltakernes forhold. Det foretas ingen endring av selskapets inngangsverdier for driftsmidler mv., verken med virkning for selskapet eller deltakerne om andeler i selskapet skifter eier.

#### **4.17 Jordbruk, skogbruk og reindrif**

##### **4.17.1 Selskapets leie av besetning**

Om selskapets leie av besetning fra deltaker, se SKD i Utv. 1994/299.

##### **4.17.2 Realisasjon av eiendom**

Deltakerlignet selskap kan realisere alminnelig gårdsbruk eller skogbruk skattefritt på nærmere bestemte vilkår, jf. sktl. § 9-3 (6) og § 9-13. Se emnet «**Jordbruk – realisasjon**», pkt. 11.

Gevinst ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturvernloven, er skattefri, se sktl. § 9-13 (8).

Om eventuell oppregulering av inngangsverdien etter overgangsregelen til sktl. § 9-3 (6) per 1. januar 2005, se pkt. 8.1.

Om eventuell oppregulering av inngangsverdien etter overgangsreglene hos deltaker som var eier av andel i selskapet den 31. desember 1991, se pkt. 8.2.

##### **4.17.3 Gjennomsnittsligning**

Om fremgangsmåten ved gjennomsnittsligning av skog, se emnet «**Skogbruk**», pkt. 15.

Om fremgangsmåten ved gjennomsnittsligning av reindrift, se emnet «[Reindrift](#)», pkt. 8.

#### 4.17.4 Skogfond

Innestående på skogfond, følger med eiendommen når denne overdras. Nærmere om skogfond, se emnet «[Skogbruk](#)», pkt. 17.27.

#### 4.18 Konserninterne overføringer

Etter sktl. § 11-21 (1) bokstav b kan det overføres eiendeler mellom deltakerlignede selskaper som omfattes av sktl. § 10-40, forutsatt at selskapene i det vesentlige har samme eiere. Se nærmere om konserninterne overføringer i FSFIN § 11-21 og emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)».

#### 4.19 Leieforhold mellom selskap og deltaker

Vederlag til deltaker for selskapets bruk av deltakers formuesobjekt behandles som leieinntekt for deltakeren (virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt) og leiekostnad for selskapet. Anses utleien i seg selv som virksomhet eller som en del av øvrig virksomhet, skal vederlaget behandles som virksomhetsinntekt for deltakeren. Utleieren skal ha fradrag for kostnadene vedrørende objektet etter de vanlige regler. Fradraget inkluderer alle faktiske kostnader vedrørende objektet og eventuelle avskrivninger. Dette gjelder selv om det blir underskudd på utleien.

Om utleie av bolig eller fritidseiendom fra deltaker til selskap, se [pkt. 16.1](#)

Om beregning av kostnader til bil når deltakeren dekker alle kostnadene vedrørende bilen, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)». (Er bilen yrkesbil (driftsmiddel), kan leien ikke avregnes mot sats.)

Eies det utleide objektet av flere vil dette være et sameie som skal bruttolignes dersom utleien ikke anses som virksomhet.

Tilsvarende gjelder ved deltakers bruk av selskapets formuesobjekt mot vederlag.

Om fri bruk, se [pkt. 4.12](#).

#### 4.20 Overdragelseoverføring av eiendeler mellom selskap og deltaker

##### 4.20.1 Generelt

Overdragelse/overføring av eiendeler mellom selskapet og deltaker behandles skattemessig som overdragelse/overføring mellom selvstendige subjekter, jf. sktl. § 10-45. Således vil overdragelse mot ikke-symbolsk vederlag av eiendel fra selskap til deltaker behandles som realisasjon av hele eiendelen, også for den andel deltakeren gjennom selskapsdeltakelsen eide før overføringen. Tilsvarende gjelder overføring fra deltaker til selskapet.

##### 4.20.2 Fullt vederlag

Ytes det fullt vederlag ved overføring av eiendeler mellom selskap og deltaker, enten ved betaling eller ved godskrivning/belastning av kapitalkonto, behandles dette fullt ut som et vanlig salg mot vederlag for overdrageren. Vederlaget blir kjøpers inngangsverdi.

##### 4.20.3 Helt eller delvis vederlagsfritt

Hvis et formuesobjekt overføres fra selskapet til deltakeren helt eller delvis vederlagsfritt, vil det være aktuelt med utdelingsbeskatning etter sktl. § 10-42, se emnet «[Deltakerlignet selskap – utdeling](#)», pkt. 7, ev. at fordelene beskattes som arbeidsgodtgjørelse. Om betingelsene for uttaksbeskatning i slike tilfeller, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», pkt. 2.

Om skattlegging på grunnlag av et stipulert høyere vederlag ved overføringen fordi det ikke er ytet fullt vederlag på grunn av interessefellesskap, se emnet «[Tilslidsettelse](#)», pkt. 7.

Hvis overføringen skjer helt eller delvis vederlagsfritt fra deltaker til selskapet, vil det kunne foreligge et innskudd i selskapet som skal regnes med i skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien på andelene samt innbetalt kapital, se emnet «[Deltakerlignet selskap –](#)

utdeling», pkt. 3.6. Om inngangsverdi for mottaker ved slike overføringer, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 9.2.

#### **4.21 Overføring av eiendeler i virksomhet til andre selskaper**

Overføring av eiendeler i virksomhet til andre selskaper er i utgangspunktet en realisasjon. Dette gjelder også overføring til et annet deltakerlignet selskap selv om selskapene har de samme eiere med samme eierandeler.

Enkeltstående eiendeler i virksomhet kan etter FSFIN §§ 11-21-1 flg. overføres skattefritt mellom deltakerlignede selskaper som i det vesentlig har samme eiere, i samme utstrekning som skattefrie overføringer kan foretas mellom aksjeselskaper, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer». Derimot kan ikke eiendeler i virksomhet overføres skattefritt fra et deltakerlignet selskap til et aksjeselskap mv.

#### **4.22 Premie betalt til pensjonsordning i arbeidsforhold, til fordel for deltaker**

Om premie/tilskudd som deltakerlignet selskap betaler til pensjonsordning i arbeidsforhold, til fordel for deltaker, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon», pkt. 3.2.2 og emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon», pkt. 3.3.

#### **4.23 Renter til deltaker**

Etter selskapsl. § 2-25 (2) skal deltaker i visse tilfelle godskrives rente av innestående egenkapital i selskapet. Slike renter er i forhold til skattleggingen ikke en driftskostnad for selskapet eller en renteinntekt for deltakeren, men et ledd i fordeling av selskapets overskudd på deltakerne. Utdes slik rente til deltakeren, anses den som en utdeling i forhold til sktl. § 10-42, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 7.4.

Renter av deltakers lån til selskapet behandles som renteinntekt for deltakeren og rentekostnad for selskapet, forutsatt at lånet ikke fremstår som en del av deltakerens innskudd/kapital i selskapet. Renteinntekten kan i tillegg være skattepliktig etter de særskilte reglene om ekstra beskatning i sktl. § 5-22, se emnet «Renteinntekter», pkt. 4.

#### **4.24 Selskapets kostnader betales av deltaker**

##### **4.24.1 Med egne midler**

Betaler deltaker direkte selskapets fradragberettigede kostnader, skal kostnaden føres til fradrag hos selskapet og ikke hos deltakeren. Hos deltakeren vil dette være en fordring eller eventuelt et innskudd etter sktl. § 10-42 (6) som skal regnes med i skjermingsgrunnlaget, inngangsverdien og innbetalt kapital knyttet til andelen, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 3.6.

##### **4.24.2 Utgiftsgodtgjørelse**

I tilfeller hvor en deltaker får utgiftsgodtgjørelse til dekning av f.eks. kostutgifter skal nettometoden anvendes. Det er imidlertid en forutsetning at deltakeren har dokumentert kostnadene samt at selskapet har fradragrett for disse. Kostnader som ikke er dokumentert, vil inngå i selskapets overskudd og fordeles på deltakerne etter nettoligningsmetoden. Den udokumenterte delen vil også kunne anses som en utdeling etter sktl. § 10-42, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 7. Godtgjørelse for å disponere formuesobjekt som deltaker(e) eier utenfor selskapet, behandles som leie og ikke som utgiftsgodtgjørelse, se pkt. 4.19. Dette vil f.eks. gjelde for bilgodtgjørelse.

#### **4.25 Utland**

##### **4.25.1 Norsk deltaker i utenlandsk selskap**

Ved fastsettingen av eventuell skattepliktig inntekt og formue for norsk deltaker i utenlandsk selskap tas det utgangspunkt i det utenlandske selskapets finansregnskap som omarbeides til nettoformue og alminnelig inntekt etter norske skatteregler. Det er bare det forholdsmessige resultatet som faller på de norske deltakere etter deres eierandeler som kommer til beskatning i Norge. Plikten til å levere selskapsoppgave med vedlegg påhviler de deltakerne som er skattepliktige til Norge for sin andel. Om unngåelse av dobbeltbeskatning, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

Skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt i det utenlandske selskapet skal omregnes til norske kroner etter valutakursen ved inntektsårets utgang, jf. forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (ligningsloven), § 1 (3).

#### 4.25.2 *Norsk selskap med utenlandske deltakere*

Deltakerligning etter nettometoden gjennomføres på vanlig måte selv om selskapet har utenlandske deltakere som ikke vil være skattepliktige for sin andel av selskapets formue og inntekt. Bare formue og inntekt som faller på deltakere som er skattepliktig til Norge for andelen, vil være skattepliktig hit.

#### 4.25.3 *Opphør av deltakers skatteplikt til Norge*

Opphører en deltakers skatteplikt til Norge for selskapsdeltakelsen uten at han realiserer andelen, skal deltakeren i opphørsåret inntektsføre/fradragsføre en forholdsmessig andel som etter det underliggende forhold må tilordnes deltakeren, av selskapets

- gevinst- og tapskonto
- negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j
- tom positiv saldo i saldogruppene a-d og j
- betinget avsatt gevinst ved ufrivillig realisasjon
- inntektsoppgjør etter sktl. § 14-64

på det tidspunktet skatteplikten opphører, jf. sktl. § 14-48 (3).

Selskapets tall på gevinst- og tapskonto, negativ saldo, tom positiv saldo mv. endres ikke. Ved opphør av deltakers skatteplikt i løpet av inntektsåret skal skattyteren skattlegges for sin andel av den øvrige nettoinntekten frem til opphørstidspunktet.

Om skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på andel i deltakerlignet selskap etter sktl. § 10-70 når skatteplikten til riket for en fysisk person opphører etter sktl. § 2-1 (3) eller en skatteavtale, se emnet «**Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting**».

## 5 Formelle krav

### 5.1 *Selskapet*

#### 5.1.1 *Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt*

Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt for selskapet, se emnene «**Regnskap – foretak med bokføringsplikt**» og «**Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt**».

#### 5.1.2 *Revisjonsplikt*

Om revisjonsplikt for selskapet, se emnet «**Regnskap – revisjon**».

#### 5.1.3 *Selvangivelse*

Deltakerlignet selskap skal ikke levere selvangivelse. Inntekt og formue i selskapet tas med i deltakerens selvangivelse, se nedenfor.

#### 5.1.4 *Selskapsoppgave mv.*

Deltakerlignet selskap som er hjemmehørende i Norge, skal levere selskapsoppgave (RF-1215).

#### 5.1.5 *Næringsoppgave mv.*

Som vedlegg til selskapsoppgaven skal selskapet levere næringsoppgave med vedlegg, f.eks. avskrivningsskjema.

#### 5.1.6 *Selskapets deltakeroppgave*

Selskapet plikter å levere oppgave over hvem som er selskapsdeltakere i løpet av inntektsåret. I tillegg skal det oppgi deltakernes eierandel, deres andel av nettoformue og inntekt samt skattekommune (bostedskommune/hovedkontorkommune) for den enkelte deltaker. Disse opplysningene gis på særskilt fastsatt skjema «**Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i deltakerlignet selskap**» (RF-1233). Denne oppgaven leveres

innen samme frist som selskapsoppgaven. Deltakeren plikter å levere egen deltakeroppgave, se pkt. 5.2.2.

#### 5.1.7 Utenlandsk deltakerlignet selskap

Utenlandsk deltakerlignet selskap som ikke driver virksomhet i Norge har ikke plikt til å levere selskapsoppgave mv. Om deltakernes plikter, se nedenfor.

### 5.2 Deltakerne

#### 5.2.1 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Deltakerne har ikke selvstendig bokføringsplikt for deltakelsen i det ansvarlige selskapet. Bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt påhviler selskapet.

#### 5.2.2 Opplysningsplikt

Selskapets levering av selskapsoppgave og deltakeroppgave fritar ikke den enkelte deltaker fra plikten til selv å gi ligningsmyndighetene de nødvendige opplysningene om selskapsdeltakelsen i sin egen selvangivelse. Deltakeren skal ta med formue og inntekt i selvangivelsen og legge ved «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i deltakerlignet selskap» (RF-1221).

Deltakerne har et selvstendig ansvar for at opplysningene vedrørende selskapsdeltakelsen er riktige og fullstendige.

#### 5.2.3 Utenlandsk selskap

Utenlandsk deltakerlignet selskap har ikke plikt til å levere selskapsoppgave mv. dersom det ikke driver virksomhet i Norge.

Er det norske deltakere i utenlandske deltakerlignede selskaper, skal det leveres selskapsoppgave med vedlegg, samt næringsoppgave med vedlegg, jf. ligningsloven § 4-4 nr. 8 og forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (ligningsloven).

Plikten til å levere selskapsoppgave og næringsoppgave påhviler de norske deltakerne i fellesskap. Næringsoppgaven skal omfatte hele selskapets virksomhet.

Den enkelte deltaker skal levere egen oppgave over formue og inntekt i selskapet.

Skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt i det utenlandske selskapet skal omregnes til norske kroner etter valutakursen ved inntektsårets utgang.

### 6 Skattested

Om skattestedet for selskapsdeltakerne, se emnet «Skattestedet», pkt. 2.4.

### 7 Klage over ligning

Om klage over fastsettingen av formue og inntekt fra deltakelsen i selskapet, se emnet «Endringssak – klage».

### 8 Overgangsbestemmelser

#### 8.1 Selskapets rett til oppregulering av inngangsverdier per 1. januar 2005

Om anledning til å oppregulere inngangsverdi per 1. januar 2005 med utgangspunkt i historisk kostpris ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk i 2005 eller senere, se emnet «Jordbruk – realisasjon», pkt. 9.2.

#### 8.2 Deltakers rett til oppregulering av inngangsverdier per 1. januar 1992

##### 8.2.1 Overgangsregel per 1. januar 1992, selskapets realisasjon av formuesobjekt

Skattyter som var deltaker den 31. desember 1991 eller har ervervet andel fra slik deltaker, kan iht. FSFIN § 10-44-1 på visse vilkår kreve fradrag for et oppreguleringsbeløp hos seg når selskapet realiserer:

- formuesobjekt som deltakeren kunne solgt skattefritt 31. desember 1991 fordi objektet var arvet

- formuesobjekt som kunne ha vært kostprisregulert etter dagjeldende bestemmelse i den tidligere sktl. § 43, 5. ledd ved tenkt salg 31. desember 1991, eller
- aksjer som deltakeren for sin del kunne solgt skattefritt den 1. januar 1992, se Lignings-ABC 1992 s. 13 under overskrift «Virkefelt for oppreguleringsadgang»

Dette gjelder bare i den utstrekning selskapets realisasjon er skattepliktig, se Innst. O. nr. 13 (1996-97) s. 14.

Om beregning av oppreguleringsbeløpet og fremgangsmåten, se emnet «[Inngangsverdi](#)», og for aksjer emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

Realiserer selskapet bare en del av formuesobjektet, skal deltakerne fradragsføre en tilsvarende del av det fulle oppreguleringsbeløpet per 1. januar 1992.

Fradragsføringen gjennomføres ved at deltakerens oppreguleringsbeløp føres på deltakerens gevinst- og tapskonto. Dersom selskapet ikke har rett/plikt til å føre gevinsten/tapet over sin gevinst- og tapskonto kan skattyteren velge å fradragsføre oppreguleringsbeløpet direkte i realisasjonsåret, se Innst. O. nr. 13 (1996-1997) s. 14.

Selskapet vil aldri ha rett til oppregulering av inngangsverdi etter overgangsreglene.

### 8.2.2 *Overgangsregel per 1. januar 1992, deltakers realisasjon/overføring av andel*

I den utstrekning det realiseres deltakerandel som gir rett til fradragsføring av oppreguleringsbeløp etter reglene ovenfor, skal rettighetene til fradrag ikke påvirke gevinst-/tapsberegning hos den som realiserer andelen.

Retten til fradrag overføres alltid til den nye eieren, enten andelen f.eks. realiseres ved salg eller overføres ved arv eller gave, se FSFIN § 10-44-1 (3). Dette gjelder selv om den nye eieren ikke var deltaker i selskapet eller medeier i det formuesobjektet rettigheten knytter seg til den 1. januar 1992 og således isolert sett ikke tilfredsstillende vilkårene for fradrag selv.

# Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere

- Sktl. § 4-41 og § 10-43.
- Lignl. § 4-9.
- Selskapsl. § 1-2 (1) bokstav g og kap. 3.
- FSFIN § 10-43-1.

## 1 Generelt

### 1.1 Selskapet

Om hvilke selskaper som er kommandittselskaper, se emnet «[Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning](#)».

Et kommandittselskap er ikke et eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 (2) bokstav b. Det deltakerlignes etter nettometoden på samme måte som ansvarlig selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)». Det er ingen særregler for fastsetting av den samlede netto formue og netto inntekt i kommandittselskapet. Det samme gjelder for deltakerlignet selskap hvor det er stille deltakere.

### 1.2 Deltakerne

#### 1.2.1 Generelt

Om hvilke deltakere som er kommandittister og stille deltakere, se emnet «[Deltakerlignet selskap – 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 reglene for deltakerlignede selskaper, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

### 1.2.2 Begrensning av deltakers fradrag for negativ formue/underskudd og/eller fradragsføring etter overgangsreglene

Kommandittister har etter selskapsavtalen begrenset ansvar for selskapets forpliktelser til et fastsatt beløp, se for øvrig emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning». Kommandittister som er med fra stiftelsen av selskapet kan derfor ikke tape mer enn innskuddsforpliktelsen og sin andel av eventuelt tilbakeholdt overskudd i selskapet. Tilsvarende gjelder for stille deltakere. For kommandittist som har ervervet en andel mot vederlag utgjør tapsrisikoen det investerte beløp og vedkommendes andel av eventuelt tilbakeholdt overskudd i selskapet etter ervervstidspunktet, tillagt eventuell ikke innkalt del av innskuddsforpliktelsen. Tilsvarende gjelder for stille deltakere.

Ansvarsbegrensningen medfører at kommandittister og stille deltakere har begrenset rett til å føre negativ formue og underskudd i selskapet til fradrag i formue og inntekt utenfor selskapet.

Det samme gjelder fradragsføring etter overgangsreglene ved overgangen til nettoligning per 1. januar 1992 av 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.

## 2 Formue

Kommandittist skattlegges for sin andel av selskapets netto formue. Innskudd som ikke er innkalt, er ikke formue for selskapet, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav a og ikke gjeld for deltakeren, jf. sktl. § 4-3 (1) bokstav a.

Når innskuddet er besluttet innkalt, skal hele den innkalte, men ikke innbetalte delen av innskuddet være tatt med som fordring i fellesregnskapet og være behandlet som formue i selskapet. Dette har som konsekvens at det innkalte, men ikke innbetalte beløpet, skal trekkes fra som gjeld hos kommandittisten.

Er gjelden i selskapet større enn formuesverdien av aktiva, kan underbalansen bare føres til fradrag i deltakerens øvrige formue innenfor den delen av innskuddsforpliktelsen som ikke er innkalt, jf. sktl. § 4-41. Dette medfører at dersom innskuddet enten er fullt innbetalt eller det er fullt innkalt og ført som fordring i selskapet, kan slik underbalanse ikke føres til fradrag i kommandittistens øvrige formue.

Det skal ikke foretas justering av fradragsrammen ved formuesligningen pga. deltakernes individuelle forhold, som f.eks. over- eller underpris ved erverv av andel.

## 3 Fradragsrammen

### 3.1 Generelt

En kommandittists rett til fradrag i alminnelig inntekt utenfor selskapet for andel av inntektsårets underskudd i kommandittselskapet, er begrenset til det beløpet som kommandittisten totalt kan tape på sin deltakelse i selskapet, jf. sktl. § 10-43. Dette beløpet kalles for fradragsrammen. Fradragsrammen gjelder også for tidligere års underskudd som er fremført pga. overskredet fradragsramme, se pkt. 3.5. Videre gjelder fradragsrammen for fradragsføring etter overgangsreglene for gevinst- og tapskonto knyttet til selskapet, se f.eks. FIN 8. november 1995 i Utv. 1995/1265.

### 3.2 Beregning av fradragsrammen

Deltakerens fradragsramme beregnes individuelt for den enkelte deltaker med utgangspunkt i selskapets skattemessige verdier, jf. sktl. § 10-43 (2).

Fradragsramme beregnes for hvert år, på følgende måte (se skjemaet RF-1233)

	Deltakers andel av selskapets skattemessige egenkapital
+	Skattemessig egenkapital for andel avhendet i året
+	Deltakers andel av årets underskudd
+/-	Akkumulert over-/underpris
+/-	Over-/underpris for andel avhendet i året
+	Andel ikke-innkalt selskapskapital/innskuddsforpliktelse
+/-	Differanser til skattemessige verdier ved skattefrie fusjon/fisjon
+	Tillegg etter overgangsreglene for skattereformen per 1. januar 1992 for positive tilleggsbeløp.
=	Fradragsramme

Skattemessig egenkapital består av eiendeler verdsatt til de skattemessige inngangsverdiene ved inntektsårets utgang redusert med selskapets gjeld, tillagt/fradratt selskapets skatteposisjoner. Det vil si at

– tom positiv saldo, samt negativ gevinst- og tapskonto er tillagt  
 – negativ saldo, positiv gevinst- og tapskonto, samt betinget avsatte gevinster er fradratt. Fradragsrammen beregnet etter reglene ovenfor inkluderer skattefrie inntekter og er redusert med ikke-fradragsberettigede kostnader. Dette vil f.eks. gjelde skattefrie andel av aksjeinntekt og andel av ikke-fradragsberettiget aksjetap etter fritaksmetoden, skattefrie tilskudd, formuesøkning ved gjeldsettergivelse og representasjonsutgifter. Det skal ikke foretas korreksjon av fradragsrammen for disse forholdene.

Om fradragsrammen ved salg av andel i løpet av året, se [pkt. 4.5](#).

### 3.3 Beregning av over- eller underpris

#### 3.3.1 Generelt

Fastsetting av over- eller underpris er aktuelt ved kjøp av andel, ved inntreden av ny deltaker, ved utløsning av deltaker, endring av eierforholdet mellom deltakerne mv. Har et selskap f.eks. fem deltakere som hver eier 20 % av selskapet, og en av deltakerne trer ut, vil hver av de fire gjenværende deltakere erverve 5 % andel i selskapet.

Ved arv og gave skal arvingen eller gavemottakeren overta arvelaters eller givers skatteposisjoner, herunder over- eller underpris ved ervervet, se sktl. § 10-46, jf. § 10-33 og emnet «[Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave](#)». Det skal derfor ikke fastsettes noen ny over- eller underpris i forbindelse med overgangen. Det samme gjelder for gjenlevende ektefelle, uavhengig av om andelen ble ansett eid av avdøde eller gjenlevende, og uavhengig av om det var felleseie eller særeie.

Over- eller underpris ved erverv av kommandittandel beregnes som følger:

- 1 Det tas utgangspunkt i det vederlaget selgeren får for andelen direkte fra kjøperen (det tas ved denne beregningsmetoden ikke hensyn til overtakelse av selskapets gjeld).
- 2 Derfra trekkes andelens skattemessige egenkapital, dvs. den overtatte andelen av innbetalt kapital og opptjent kapital. For andeler som er ervervet i løpet av året fremkommer andelens skattemessige egenkapital i post 605 kolonne IV i «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i deltakerliknet selskap» (RF-1233).

Har skattyteren ervervet sin andel i flere omganger med forskjellig over- eller underpris, og han selger en del av sin totale andel, anses en forholdsmessig del av samlet over- eller underpris å være i behold.

Ved overdragelse av andel i løpet av inntektsåret, se [pkt. 4.5](#).

#### 3.3.2 Formelle regler

Over- eller underpris skal ikke tas med i deltakerens selvangivelse.

Selskapet skal levere beregningen av over- eller underpris i skjemaet «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i deltakerliknet selskap» (RF-1233). Er



deltakeren uenig i denne beregningen må dette opplyses i eget vedlegg som leveres sammen med selvangivelsen og i skjemaet «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i deltakerlignet selskap» (RF-1221).

Deltakerens over- eller underpris for ervervet andel i selskapet fastsettes med bindende virkning ved ligningen for ervervsåret. Skattekontorets fastsetting av over- eller underpris kan påklages etter de vanlige reglene, se emnet «[Endringssak – klage](#)».

### **3.4 Andel eid av flere**

Hvis flere eier en kommandittandel i fellesskap, fastsettes fradragsrammen under ett for den felleseide 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.

### **3.5 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
- 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.

Underskudd som ikke er avregnet senest når andelen er realisert, faller bort. Realiseres bare en del av andelen, kan det underskuddet som ikke er avregnet fremføres i sin helhet.

### **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 overtakende selskap. Differanser til de tidligere skattemessige verdier i det overdragende selskap skal fastsettes som en overpris eller underpris. Fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere skal korrigeres med denne korreksjonsposten, se sktl. § 11-7 (4).

## **4 Diverse spørsmål (i alfabetisk rekkefølge)**

### **4.1 Aksjer**

De skattemessige verdiene for aksjer som selskapet eier settes til aksjenes skattemessige inngangsverdi, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», pkt. 6. Det har ikke betydning for fastsettingen av inngangsverdien på aksjene hvor lenge den enkelte deltaker har eid sin andel.

### **4.2 Arbeidsgodtgjørelse til deltaker**

Godtgjørelse som en deltaker mottar for arbeid utført for kommandittselskapet, behandles i utgangspunktet som inntekt i virksomhet 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 8. november 1995 i Utv. 1995/1256.

### **4.4 Forretningseiendom ervervet før 1. januar 1984**

Om hva som skal regnes som skattemessig verdi (inngangsverdi) for forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984, se emnet «[Inngangsverdi](#)».

## 4.5 Fradragsrammen når KS-andelen selges i løpet av året

### 4.5.1 Generelt

Kjøper og selger skal selv beregne sin 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 delen av årets underskudd som er tilordnet han.

### 4.5.3 Selgers fradragsramme

Har en deltaker solgt sin andel i inntektsåret, må deltakeren alltid beregne en særskilt andel av felles fradragsramme. 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
+/-	Akkumulert over-/underpris
+/-	Over-/underpris for andel avhendet i året
+	Andel ikke-innkalt selskapskapital/innskuddsforpliktelse
+/-	Differanser til skattemessige verdier ved skattefri fusjon/fisjon
+	Tillegg etter overgangsreglene for skattereformen per 1. januar 1992 for positive tilleggsbeløp.
=	Selgers fradragsramme

Er deltakerens innskudd i realisasjonsåret blitt innkalt før årsskiftet, og ført som en fordring i selskapet per 1. januar, skal deltakerens innbetaling/innskudd ikke tas med i denne beregningen.

## 4.6 Gjeld

Ved fastsettingen av selskapets skattemessige egenkapital er det selskapets faktiske gjeld som legges til grunn, og ikke bare det som anses som gjeld ved formuesligningen. Påløpne ikke-forfalte forpliktelser, herunder renter, feriepenger og arbeidsgiveravgift, vil inngå i selskapets gjeld.

Betingede forpliktelser, slik som garantiansvar og/eller serviceavsetninger, skal ikke medregnes som gjeld.

Eventuell ikke utbetalt 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 skattlegges som inntekt hos kommandittisten i det år nedsettelsen eller utbetalingen skjer, i den utstrekning nedsettelsen eller utbetalingen fører til eller øker en negativ fradragsramme. Dette gjelder bare i den utstrekning det er gitt 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 fradramsramme, se [pkt. 3.5](#).

#### 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 fradramsramme.

#### 4.9 Utbetaling fra selskapet

Tilbakebetaling av innbetalt ansvarskapital uten at ansvarskapitalen settes ned, påvirker ikke fradramsrammen. En slik utbetaling er ikke skattepliktig selv om fradramsrammen er negativ fra før.

### 5 Fradramsramme for kommandittist som eide andel 31. desember 1991 – overgangsregel

Kommandittister som fikk en lavere fradramsramme som følge av overgangen til nettoligning ved årsskiftet 1991/1992, kan for hvert år som de eier andelen kreve at et tilleggsbeløp legges til fradramsrammen. 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. Ved overføring av andel etter kontinuitetsregelen, se sktl. § 10-46, jf. § 10-33, og emnet «[Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave](#)», skal likevel tilleggsbeløpet videreføres til mottaker.

Det skal ikke foretas en reduksjon av fradramsrammen for kommandittister som fikk høyere fradramsramme som følge av overgangen til nettoligning.

# Deltakerlignet selskap – nyetablering

– Sktl. § 10-44 og § 10-45.

## 1 Hva behandles i dette emnet

I dette emnet behandles nyetablering av selskap som etter stiftelsen skal deltakerlignes etter nettometoden. Herunder behandles overgang fra bruttolignet sameie til deltakerlignet selskap. Om hvilke selskaper som skal deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «[Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning](#)».

Nedenfor behandles ikke nyetablering av selskap ved omdanning av enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap eller fra et deltakerlignet selskap til et annet, dersom omdanningen følger reglene om skattefri omdanning i sktl. § 11-20. Om slike omdanninger, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

Nedenfor behandles heller ikke nyetablering av selskap i forbindelse med skattefri fisjon eller fusjon, se emnene «[Fisjon – innenlands](#)» og «[Fusjon – innenlands](#)».

## 2 Hva menes med nyetablering

### 2.1 Generelt

Et selskap som skal deltakerlignes vil være etablert når vilkårene i 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 virksomhet for felles regning og risiko og ansvaret for forpliktelsene utad er som beskrevet i selskapsl. kap. 1. Dette gjelder selv om reglene om selskapsstiftelse ikke er fulgt. Hvorvidt selskapet faktisk er registrert i Foretaksregisteret er ikke avgjørende for ligningsmåten.

### 2.2 Opptak av kompanjong(er) i enkeltpersonforetak

Overdrar eieren av et enkeltpersonforetak en ideell andel av virksomheten til andre, etableres det et deltakerlignet selskap. Skattemessig etableres likevel ikke et deltakerlignet

selskap dersom eieren overdrar eller gir en andel av enkeltpersonforetaket til ektefelle når ektefellene lignes felles eller særskilt (ikke atskilt). Det samme gjelder ved overføring til barn som er 16 år eller yngre og som lignes sammen med forelderen.

### 2.3 Arvefall

Dør eieren av et enkeltpersonforetak og virksomheten overtas av dødsbo, gjenlevende ektefelle i uskifte eller enearving, etablerer arvefallet ikke et deltakerlignet selskap i boets eiendeler.

Overtar to eller flere arvinger ved skifte av dødsboet virksomheten og denne drives for deres felles regning og risiko, foreligger det et deltakerlignet selskap.

### 2.4 Overgang fra sameie til selskap

Dersom utnyttelsen av gjenstand, som har vært eid i et bruttolignet sameie, endres ved at sameiet går over til å utnytte gjenstanden i en felles virksomhet, oppstår selskapsrettslig og skatterettslig et deltakerlignet selskap. Et selskap anses ikke etablert hvis den endrede utnyttelsen ikke kan karakteriseres som virksomhet. Om kravet til virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».

## 3 Prinsipper ved nyetablering

### 3.1 Generelt

Ved ligningen skal transaksjoner mellom deltakerne og det deltakerlignede selskapet som stiftes, behandles som transaksjoner mellom atskilte skattesubjekter, jf. sktl. § 10-45. Formuesobjekter som skytes inn i selskapet, skal behandles som realisert i sin helhet for de tidligere eiere. Selskapet får ny inngangsverdi. Ved overgang fra sameie til selskap gjelder dette selv om de tidligere eiere får samme eierandel i selskapet som de hadde i sameiet.

Ved overføring av formuesobjekter eller heleid virksomhet til selskapet i forbindelse med etablering kan det velges mellom følgende to fremgangsmåter:

- Overdrageren overfører den ideelle andel av formuesobjektet/virksomheten til de andre deltakerne. Deretter overfører alle deltakerne, inklusive den tidligere eier, alle sine ideelle andeler av formuesobjektet/virksomheten til selskapet. Denne overføringen behandles etter reglene om realisasjon eller uttak av formuesobjekter mv. hos den opprinnelige eier. Om uttak, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Den videre overføringen av andelen i formuesobjektene fra alle deltakere til selskap følger også reglene for realisasjon hos alle deltakerne. Dette gjelder også for den delen som den tidligere eier beholdt selv og som han skjøtt inn i selskapet.
- Overdrageren overfører formuesobjektet/virksomheten direkte til selskapet og overfører deretter eierandeler i det etablerte selskapet til de andre deltakerne. Overføringen til selskapet behandles som realisasjon for den tidligere eier. Overføring av andeler i selskapet til de andre deltakerne behandles etter reglene om realisasjon av andeler i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

### 3.2 Ligning i etableringsåret

Hvis selskapet anses etablert på et annet tidspunkt enn ved overgangen fra et inntektsår til et annet, skal overdrageren lignes for inntekt frem til tidspunktet for etableringen av selskapet. Ved tingsinnskudd anses deltakerne å ha realisert eiendelene på dette tidspunktet. Det deltakerlignede selskapet skal lignes for resten av inntektsåret, herunder for formuen. Deltakerne vil f.eks. ikke kunne saldoavskrive de overdratte driftsmidlene i overføringsåret. Full saldoavskrivning vil derimot kunne foretas i overføringsåret hos det nystiftede deltakerlignede selskapet.

## 4 Innskudd i selskapet

### 4.1 Deltakers forhold

#### 4.1.1 Generelt

Verdien av innskudd i selskapet inngår som en del av deltakerens inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og innbetalt kapital knyttet til andelen. Innskuddet får dermed betydning ved beskatningen av utdeling fra selskapet og ved gevinst/tapsberegningen ved realisasjon

av andelen. Se nærmere emnene «Deltakerlignet selskap – utdeling» og «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

#### 4.1.2 *Innskudd i utenlandsk valuta*

Innskudd av penger i utenlandsk valuta anses som en realisasjon av valuta for deltakeren, se emnet «Valutagevinst/-tap».

#### 4.1.3 *Innskudd av formuesobjekt*

Overdragelse av et formuesobjekt fra deltaker til selskapet i forbindelse med nyetablering av selskapet (tingsinnskudd), behandles som en realisasjon av hele formuesobjektet hos deltakeren etter de vanlige reglene for realisasjon av varer, 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 17. februar 1995 i Utv. 1995/476. Eventuell gevinst vil være skattepliktig og tap vil være fradragsberettiget når vilkårene for øvrig er oppfylt.

#### 4.1.4 *Generasjonsskifte*

Når det ved generasjonsskifte skal overføres en ideell andel av virksomhet 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 formuesobjekter som er knyttet til giverens virksomhet sammen med en andel i virksomheten, vil normalt være unntatt fra uttaksbeskatning fordi slik overføring medfører plikt til å svare arveavgift, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 2.5.4. Når foreldrene og barnet deretter sammen oppretter et ansvarlig selskap, realiserer begge sin eierandel av de formuesobjekter som går inn i selskapet. Realisasjonsvederlaget settes til omsetningsverdien av andelen på etableringstidspunktet. Eventuell gevinst er skattepliktig og tap fradragsberettiget når vilkårene for skatteplikt/fradragsrett for øvrig er oppfylt.

Om generasjonsskifte gjennomført etter reglene om skattefri overgang fra enkeltpersonforetak til ansvarlig selskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

## 4.2 *Hva kan overføres til selskapet*

### 4.2.1 *Generelt*

I utgangspunktet kan deltakerne overføre alle typer virksomhet og/eller formuesobjekter til det deltakerlignede selskapet. Men deltakerne kan også overføre selve virksomheten (driften) til selskapet og beholde alle eller enkelte av sine eiendeler i virksomhet utenfor selskapet/sameiet og f.eks. leie de ut til selskapet. Spesielt om fremgangsmåten når besetning på gårdsbruk mv. holdes utenfor selskaper, se SKD 24. mars 1993 i Utv. 1993/499.

### 4.2.2 *Særlig om overgang fra bruttolignet sameie til selskap*

Ved overgang fra bruttolignet sameie til deltakerlignet selskap er det bare de sameide formuesobjekter som skal inngå i den felles virksomheten, som skal tilordnes det deltakerlignede selskapet.

Eventuelle øvrige eiendeler som tidligere var eid i sameie, kan deltakerne fritt velge å holde utenfor eller overdra til selskapet. Deltakerne kan også velge om eiendelene skal tilordnes ett eller flere selskaper.

### 4.2.3 *Hvilke skatteposisjoner som kan overføres til selskapet*

I utgangspunktet vil et deltakerlignet selskap, ikke kunne overta deltakernes skatteposisjoner som f.eks. negativ saldo, tom positiv saldo og gevinst-/ tapskonto. Om skatteposisjoner som kan overtas ved skattefri omdanning, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform». Fremførbart underskudd er imidlertid en skatteposisjon som tilhører deltakeren og påvirkes ikke av overgangen. Dette gjelder også ved skattefri omdanning.

## 5 Selskapets forhold

Ved fastsetting av inngangsverdi for formuesobjekter som selskapet erverver fra deltaker, må en skille mellom de tilfellene som skal betraktes som rene kjøp og de tilfellene som må behandles som innskudd av egenkapital.

Ved kjøp vil selskapets inngangsverdi være de samme verdiene som er lagt til grunn som vederlag til deltakerne ved overføringen til selskapet, jf. FIN 17. februar 1995 i Utv. 1995/476. Ved innskudd er det den avtalte verdien for formuesobjektet, eventuelt korrigert til virkelig omsetningsverdi, som skal legges til grunn, jf. HRD i Utv. 1995/1141 (Rt. 1995/1674) (Viking Supply).

# Deltakerlignet selskap – oppløsning

- Sktl. § 10-44, § 10-45, § 14-48 (2) .
- FSFIN § 10-44-1 .

## 1 Generelt

Nedenfor behandles bare oppløsning av deltakerlignet selskap. Om hvilke selskaper dette gjelder, se emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning».

Selskap som deltakerlignes er ikke eget skattesubjekt. Imidlertid skal transaksjoner mellom selskap og deltaker behandles som transaksjoner mellom selvstendige skattesubjekter, jf. sktl. § 10-45.

Om oppløsning av sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, se emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden».

## 2 Prinsipper ved ligning i forbindelse med oppløsningen

Ved innløsning av andelene i forbindelse med oppløsningen av et deltakerlignet selskap, skal det foretas et gevinst-/tapsoppgjør for de eiendelene som er igjen i selskapet ved selve oppløsningen og som ikke er realisert tidligere. Oppløsning av et deltakerlignet selskap skal behandles som en realisasjon av andelene for deltakerne, jf. sktl. § 10-44 (1), se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel». Vederlaget ved realisasjonen av andelen, jf. sktl. § 10-44 (2), vil være nettoverdien av det som deltakeren mottar fra selskapet som oppgjør i forbindelse med oppløsningen/innløsningen av andelene. Overtar deltakeren noen av selskapets forpliktelser, reduserer dette vederlaget. Mottar deltakeren andre formuesobjekter enn kontanter i norsk valuta, må omsetningsverdien for formuesobjektet fastsettes på oppløsningstidspunktet. Dette vil f.eks. gjelde fast eiendom, driftsløsøre, aksjer og fordring(er) i utenlandsk valuta.

Overdragelse av virksomhet eller formuesobjekter til en deltaker eller til andre før innløsningen av andelene/oppløsningen av selskapet, behandles etter de alminnelige reglene for realisasjon og uttak. Gevinst/tap vil inngå i selskapets inntekt og fordeles mellom deltakerne, og behandles hos deltakerne etter de vanlige regler, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden». Dette gjelder selv om overdragelsen foretas i oppløsningsåret og selv om overdragelsen er til en deltaker. I tillegg kan det eventuelt være grunnlag for utdelingsbeskatning, jf. sktl. § 10-42, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling».

Dersom samtlige andeler overtas av én deltaker, foreligger det ikke lenger et selskap. For at en overføring av andel mellom eksisterende deltakere skal behandles etter reglene om oppløsning, forutsettes det at samtlige deltakere, unntatt den som skal sitte igjen, overfører sine andeler til denne. Overføring til én deltaker som blir eneieier, anses å bygge på en beslutning om oppløsning av selskapet, se SKD 2. april 1993 i Utv. 1993/506. Har derimot et selskap for eksempel tre deltakere og bare én av deltakerne trer ut av selskapet, skal overdragelsene for denne behandles etter de ordinære reglene om realisasjon av andel, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel». Ved en senere oppløsning vil det da bare være de to siste deltakerne som skal behandles etter reglene om oppløsning.

Om eksempler på gevinst-/tapsberegningen, se [pkt. 5.9](#).

### 3 Når anses et selskap mv. for oppløst

#### 3.1 Formell gjennomført oppløsning

Oppløsning vil normalt foregå ved beslutning i selskapsmøte etter reglene i selskapsl. § 2-37 til § 2-42. Skattereglene for oppløsning gjelder for det inntektsåret avviklingen er gjennomført.

#### 3.2 Opphør av virksomhet

Deltakerlignet selskap som er registrert i Foretaksregisteret, anses ikke oppløst selv om virksomheten opphører, se FIN 31. mai 1995 i Utv. 1995/1257 og Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) i pkt. 1.6.3. Dette gjelder selv om selskapet ikke har formuesobjekter eller privatrettslige forpliktelser, men bare skatteposisjoner.

Deltakerlignet selskap som ikke er registrert i Foretaksregisteret, anses oppløst når virksomheten opphører. Om hva som anses som opphør av virksomhet, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

#### 3.3 Konkursbehandling

Skattereglene for oppløsning kommer også til anvendelse om selskapet tas under konkursbehandling. Dette gjelder uavhengig av om deltakerne går konkurs. Oppløsning anses å finne sted på det tidspunkt konkursbehandlingen åpnes. Nærmere om deltakernes gevinst-/tapsoppgjør, se nedenfor.

#### 3.4 Overgang til annet foretak

##### 3.4.1 Generelt

Som oppløsning regnes også at andeler skifter eier på en slik måte at det etterpå bare er igjen én eier til det tidligere selskapets eiendeler/virksomhet, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) pkt. 15.8.8 (side 180) og FIN 15. januar 1993 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 deltakerlignet selskap. Oppløsningen må anses å ha funnet sted på det tidspunkt det blir sittende igjen bare en eier i «selskapet».

Et selskap anses oppløst dersom alle andelene i selskapet er eid av flere aksjeselskaper, men alle andelene samles på en hånd som følge av at aksjeselskapene fusjonerer til ett selskap. Se FIN 5. mars 1996 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 deltakerlignet selskap inngår ekteskap, skal selskapet lignedes som enkeltpersonforetak 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 eiendeler eller foretas noe oppgjør for skatteposisjonene etter sktl. § 14-48.

Selskapet skal imidlertid anses skattemessig oppløst hvis ektefeller som lignedes felles eller særskilt (ikke atskilt) erverver alle andelene i et deltakerlignet selskap.

Videre kan et selskap med to deltakere anses oppløst om den ene deltakeren overdrar sin andel til et mindreårig barn, siden et mindreårig barn ikke kan være selskapsdeltaker. Om unntak i arvetilfellene, se emnet «[Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning](#)», [pkt. 1.4](#).

##### 3.4.2 Overgang fra selskap til enkeltpersonforetak, gave

Det anses som oppløsning av selskapet at de andre deltakerne overfører sine andeler til en av deltakerne ved gaveoverføring, selv om dette isolert sett ikke er en realisasjon. En bør imidlertid praktisere en forsiktig omgjøringsadgang tilbake til deltakerlignet selskap for deltaker som ikke har vært oppmerksom på at hans passive mottakelse av andeler fra de andre fører til oppløsning av selskapet, jf. FIN 14. februar 1994 i Utv. 1994/292.

### 3.4.3 *Overgang fra selskap til enkeltpersonforetak, 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. I praksis godtas også at selskapet består dersom arvingen overdrar den arvede andel helt eller delvis til tredjemann innen en måned etter sin egen overtakelse (ved utlodning eller udelt boovertakelse), se FIN 14. februar 1994 i Utv. 1994/292.

### 3.5 *Omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap*

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 omdanning av deltakerlignet selskap når visse vilkår er oppfylt, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

### 3.6 *Deling av selskap*

Et selskap med f.eks. to deltakere anses for oppløst om det splittes i to enkeltpersonforetak. Splittes et selskap med tre deltakere i ett enkeltpersonforetak og i et deltakerlignet selskap, anses dette likt med at en av deltakerne går ut av selskapet mens de andre fortsetter.

## 4 *Ligning av selskapet i oppløsningsåret*

### 4.1 *Generelt*

Det må fastlegges et oppgjørstidspunkt for oppløsningen av selskapet av hensyn til tilordning av inntekter/kostnader og gevinst/tap. Inntekter/kostnader og gevinst/tap oppstått før dette tidspunktet er selskapets inntekt/fradrag.

Det samme oppgjørstidspunktet må legges til grunn for beregningen av utgangsverdien («vederlaget») hos deltakerne for realisasjonen av selskapsandelen ved oppløsningen. For deltakeren er dette tidspunktet også avgjørende for om verdier er overført til deltakeren i forbindelse med oppløsningen, slik at de inngår i gevinst-/tapsberegningen ved realisasjonen av andelen eller om det foreligger en utdeling som skal behandles etter sktl. § 10-42. Det samme tidspunktet må legges til grunn for selskapet ved fastsettingen av utgangsverdien ved gevinst-/tapsberegningen for de eiendeler som anses realisert i forbindelse med oppløsningen.

### 4.2 *Årets inntekt i selskapet*

Det skal på vanlig måte fastsettes inntekt i selskapet i oppløsningsåret frem til selskapet anses oppløst, se [pkt. 4.1](#). Ofte vil selskapet realisere sine eiendeler til en tredjemann eller til deltakeren til full omsetningsverdi før oppløsningen. Salgsvederlag/gevinst/tap i oppløsningsåret skal behandles etter de vanlige reglene. Alle skatteposisjoner skal gjøres opp i oppløsningsåret.

Om eventuell uttaksbeskatning av selskapet ved overdragelse til underpris, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

Resultatet av gevinst-/tapsberegningen mv. inngår i selskapets inntekt i oppløsningsåret og fordeles mellom deltakerne på vanlig måte. Dette gjelder også gevinst/tap ved realisasjon eller uttak av eiendeler til deltakerne i forbindelse med at andelene innløses. Denne inntekten skal også fordeles på deltakerne etter de vanlige reglene.

## 5 *Ligning av deltakerne ved oppløsningen*

### 5.1 *Generelt*

Oppløsning av selskapet behandles som en realisasjon av andelene fra deltakerne til selskapet. Om beregning av gevinst/tap ved realisasjonen, se emnet «[Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel](#)». Ved beregning av gevinst/tap ved oppløsningen vil verdien av selskapets formuesobjekter som overføres til deltakerne inngå i deres vederlag for andelen. Formuesobjektene verdsettes til omsetningsverdi.



## 5.2 Skjermingsfradrag

Det skal ikke beregnes skjermingsfradrag for oppløsningsåret.

## 5.3 Inngangsverdi for andelene

Inngangsverdien for andelen, jf. sktl. § 10-44 (3), fastsettes på samme måte som skjermingsgrunnlaget fastsettes. Det skal ikke beregnes skjermingsfradrag for oppløsningsåret, og det skal dermed ikke beregnes noe gjennomsnittlig innskudd dette året. Netto endringer i skjermingsgrunnlaget frem til oppløsningstidspunktet får likevel virkning for inngangsverdien. Såkalte «egentlige» innskudd/tilbakebetalinger som oppstår i oppløsningsåret, skal tas med som korreksjonsposter til inngangsverdien, jf. sktl. § 10-42 (7). Ubenyttet skjerming etter sktl. § 10-42 (9) påvirker ikke inngangsverdien, men kan føres til fradrag i en eventuell gevinst ved oppløsningen.

## 5.4 Deltakernes individuelle gevinst- og tapskonto

Deltakernes individuelle gevinst- og tapskonto påvirkes ikke av selskapets oppløsning. Deltakerne må fortsatt inntekts- og fradragføre fra konto etter de vanlige reglene, jf. sktl. § 14-45.

## 5.5 Konkurs

Slås et deltakerlignet selskap konkurs, anses dette som en oppløsning av selskapet. Det må foretas et gevinst-/tapsoppgjør for deltakerne. Gevinst-/tapsberegningen foretas på vanlig måte, se ovenfor og emnet «[Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel](#)».

Som utgangsverdi («vederlag» for andelen) ved gevinst-/tapsberegningen benyttes den reelle nettoverdien for andelen på konkursåpningstidspunktet, dvs. 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 formuesobjektene er skattefrie, jf. sktl. § 2-33 (1), skal verdistigning i denne perioden ikke påvirke utgangsverdien. Det samme gjelder for verdinedgang.

Inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget ved oppløsning ved konkurs fastsettes på samme måte som ved annen oppløsning, se [pkt. 5.2](#) og [pkt. 5.3](#).

## 5.6 Deltakers dekning av selskapets gjeld

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. innenfor rammen av det vedkommende er forpliktet til etter selskapsavtalens bestemmelser om den interne fordelingen mellom deltakerne, skal dette anses som et innskudd i selskapet. Dette gjelder også ved dekning av gjeld etter konkursbehandling.

Må en deltaker dekke selskapets gjeld mv. utover det vedkommende er forpliktet til etter den interne fordelingen i selskapsavtalen, har han krav på å få det overskytende tilbake fra de øvrige deltakerne (regressansvar). Den betalende deltakerens krav på de øvrige deltakerne er en fordring. Får skattyter ikke tilbake det overskytende fra de øvrige deltakerne pga. manglende betalingsevne, er tapet fradragberettiget hvis selskapet drev virksomhet. Tapet inngår ikke i beregning av gevinst/tap på andelen, men kommer til fradrag på det tidspunktet det er endelig konstatert, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

Om eventuelt bortfall av adgangen til underskuddsfremføring for de øvrige deltakerne ved ettergivelse av slik gjeld, se emnet «[Underskudd](#)».

## 5.7 Tilbakeføring av underskudd

Om tilbakeføring av underskudd hos deltakerne hvis virksomheten opphører i forbindelse med oppløsningen, se emnet «[Underskudd](#)».

### 5.8 Inngangsverdi mv. på overtatte formuesobjekter

Deltakerens inngangsverdi for de formuesobjektene vedkommende overtar som oppgjør ved oppløsningen, blir den verdien som er brukt på objektet ved fastsettingen av andelens utgangsverdi (vederlaget for andelen), jf. FIN 15. januar 1993 i Utv. 1993/489.

Deltakernes ervervstidspunkt for overtatt bolig eller jord- og skogbrukseiendom, er det tidspunktet deltakeren overtok eiendommen fra selskapet.

### 5.9 Eksempel

Balanse per 1. januar i oppløsningsåret

Driftsmidler	510 000	Egenkapital Guri	120 000
Kontanter	150 000	Egenkapital Erik	120 000
		Egenkapital Fred	120 000
		Gjeld	300 000
Sum eiendeler	660 000	Sum egenkapital og gjeld	660 000

Alle tall i eksemplet er skattemessige verdier.

Guri, Fred og Erik er deltakere med 1/3 hver. Selskapets resultat for tidligere år er kr 0. Egenkapitalen per 1. januar er derfor innbetalte beløp fra deltakerne.

Resultatet av driften i oppløsningsåret viser et overskudd på kr 90 000. Av dette har Fred krav på særskilt arbeidsgodtgjørelse med kr 60 000. Godtgjørelsen blir ikke utbetalt, men overført til hans kapitalkonto og først utbetalt i forbindelse med oppløsningen av selskapet per 1. september.

Som ledd i oppløsningen blir driftsmidlene solgt til Erik for kr 450 000, som tilsvarer virkelig verdi. Dette gir et tap på kr 60 000 (510 000 minus 450 000). Skattemessig resultat etter fradrag for tapet på driftsmidlene og etter at arbeidsgodtgjørelsen er fratrukket, gir et underskudd på kr 30 000 (driftsoverskuddet på kr 90 000 fradratt tapet på kr 60 000 og arbeidsgodtgjørelsen på kr 60 000).

Driftsmidlene anses realisert med skattemessig virkning for den skattemessige oppløsningen av selskapet. I balansen på oppløsningstidspunktet må derfor driftsmidlene settes til kr 0. Kontantene økes med overskudd av driften kr 90 000 og virkelig verdi av driftsmidlene kr 450 000, dvs. til kr 690 000. Underskudd til fordeling på deltakerne er kr 30 000, hvilket reduserer egenkapitalen av hver av deltakerne med kr 10 000. I tillegg er Freds egenkapital øket med ikke utbetalt arbeidsgodtgjørelse på kr 60 000.

Balanse på oppløsningstidspunktet den 1. september

Driftsmidler	0	Egenkapital Guri	110 000
Kontanter	690 000	Egenkapital Erik	110 000
		Egenkapital Fred	170 000
		Gjeld	300 000
Sum eiendeler	690 000	Sum egenkapital og gjeld	690 000

Inngangsverdien skal korrigeres for endring i skjermingsgrunlaget i eierperioden, jf. sktl. § 10-44 (3). (Det gis imidlertid ikke skjermingsfradrag for oppløsningsåret.) Endringene i skjermingsgrunlaget vil her være skattefordelen av årets underskudd (kr 10 000 x 28 % på hver), og ikke utbetalt arbeidsgodtgjørelse (kr 60 000 på Fred).

<i>Gevinstberegning Erik og Guri</i>		
Utgangsverdi (andel egenkapital ved oppløsningen)		110 000
- Inngangsverdi 1. januar	120 000	
- Reduksjon for skattefordel av underskudd (10 000 x 28 %)	2 800	117 200
= Tap		7 200

<i>Sammendrag av de skattemessige konsekvenser for Erik og Guri</i>		
Fradrag for andel underskudd, jf. sktl. § 10-41	10 000	
- Tap ved realisasjon, jf. sktl. § 10-44	7 200	
= Netto fradrag i alminnelig inntekt	17 200	

<i>Gevinstberegning Fred</i>		
Utgangsverdi (andel egenkapital ved oppløsningen)		170 000
- Inngangsverdi 1. januar	120 000	
- Reduksjon for skattefordel av underskudd (10 000 x 28 %)	2 800	
+ Innskudd (særskilt godtgjørelse)	60 000	177 200
= Tap		7 200

<i>Sammendrag av de skattemessige konsekvenser for Fred</i>		
Beskatning av arbeidsgodtgjørelse	60 000	
- Fradrag for andel underskudd (etter fradrag for arbeidsgodtgjørelse)	10 000	
- Tap ved realisasjon, jf. sktl. § 10-44	7 200	
= Netto til beskatning som alminnelig inntekt	42 800	

I tillegg får Fred beskatning av arbeidsgodtgjørelsen som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav f.

## Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel

- Sktl. § 10-44.
- FSFIN § 10-44-1 og § 10-48-1.

### 1 Innledning

I dette emnet behandles bare skatteplikt for gevinst/fradragrett for tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap. Om hvilke typer selskaper dette gjelder, se emnet «[Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning](#)». I dette emnet forutsettes at selskapet eksisterer før og etter realisasjonen.

Om skattemessige forhold ved oppløsning av et deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – oppløsning](#)».

Om skattemessige forhold ved etablering av deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – nyetablering](#)».

Om omdanning av deltakerlignet selskap fra en selskapstype til en annen, herunder til aksjeselskap, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

Om fusjon og fisjon av deltakerlignet selskap, se emnene «[Fisjon – innenlands](#)» og «[Fusjon – innenlands](#)».

Om uttaksbeskatning av andel i deltakerlignet selskap, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

## 2 Skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av andel

### 2.1 Generelt

Gevinst ved realisasjon av andel i et deltakerlignet selskap er som utgangspunkt skattepliktig som alminnelig inntekt for den som realiserer andelen. Tilsvarende er tap fradragsberettiget i alminnelig inntekt. Se sktl. § 10-44 (1).

For visse selskaper som er egne skattesubjekter, er det omfattende unntak fra skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved realisasjon eller uttak av andel i deltakerlignet selskap (fritaksmetoden), jf. sktl. § 2-38 (2) bokstav b, se emnet «[Fritaksmetoden](#)». For deltakerlignede selskaper gjelder tilsvarende regler, jf. sktl. § 10-41 (2), se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)», pkt. 3.3.1.

Gevinst og tap ved realisasjon av andel beregnes som utgangspunkt på grunnlag av salgssummen for andelen fratrukket selgerens inngangsverdi, jf. sktl. § 10-44 (2) og (3). For personlige deltakere skal gevinsten reduseres med ubenyttet skjerming, se [pkt. 3.9](#). For andeler ervervet før 1. januar 2006 er inngangsverdien fastsatt i samsvar med overgangsreglene, se FSFIN § 10-48-1 og Lignings-ABC 2006 «[Deltakerlignet selskap – beskatning ved utdeling](#)» pkt. 3.3. For andeler ervervet ved arv eller gave 1. januar 2006 eller senere, skal arververen videreføre arvelaterens eller giverens inngangsverdi, se [pkt. 3.4](#).

### 2.2 Realisasjon

Om hva som er realisasjon, herunder spørsmålet om det foreligger et vederlag som ikke er symbolsk og betydningen av overtakelse av andel av selskapets gjeld, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)». Se også nedenfor.

Salg av andel mot vederlag som ikke er symbolsk (gavesalg), anses som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 (1) bokstav a. Det samme gjelder ved innløsning av enkeltandeler.

Fullstendig oppløsning av et deltakerlignet selskap, herunder ved at en person eller selskap blir eier av alle andelene, behandles som realisasjon av andelene, se emnet «[Deltakerlignet selskap – oppløsning](#)». I disse tilfellene kreves ikke vederlag.

Etter deltakermodellen anses endring av eierandel ved opptak av deltakere mot innskudd eller ved forhøyelse av selskapskapitalen ikke som realisasjon, se Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) pkt. 1.10.3.

Realisasjon av alle andelene i selskapet må avgrenses mot realisasjon av selskapets eiendeler. Selges alle andelene med direkte oppgjør til deltakerne, anses dette som realisasjon av andelene i selskapet. Selges derimot alle eller en del av selskapets eiendeler med oppgjør til selskapet, behandles dette som selskapets realisasjon av eiendeler. Salgsvederlaget for eiendelene tilordnes selskapet og behandles etter de vanlige reglene om realisasjon av eiendeler.

### 2.3 Spesielt om gavesalg

Det foreligger gavesalg når en andel overdras mot et vederlag som er større enn symbolsk, men som er mindre enn omsetningsverdien for andelen. Gavesalg anses som realisasjon, men med tapsbegrensning for gaveelementet, se nedenfor. Fører den ordinære beregningen til at det foreligger en gevinst i forhold til det vederlaget som faktisk er ytet, er gevinsten skattepliktig på vanlig måte. Dette gjelder også om overdragelsen er betegnet

som arveforskudd. Overdragelse mot symbolsk vederlag behandles derimot ikke som gavesalg, men som gave.

Om eventuell uttaksbeskatning av andel ved overføring til underpris (gave eller gavesalg), se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

Eventuelt tap er bare fradragsberettiget i den utstrekning det foreligger et reelt tap. Ved gavesalg vil det bare foreligge et reelt tap hvor inngangsverdien for andelen er høyere enn den reelle omsetningsverdien. Deltakeren får ikke fradrag for det tapet som skyldes gaveelementet.

Om fastsetting av inngangsverdi for mottaker ved gavesalg, se [pkt. 3.4](#) og emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

#### **2.4 Spesielt om gave**

Overdras andelen som gave, enten vederlagsfritt eller mot symbolsk vederlag, er overdragelsen ikke realisasjon, jf. sktl. § 9-2 (3). Fører gaven til at gavemottakeren blir eeneier av det tidligere selskapets eiendeler/virksomhet, anses det som en oppløsning som skal behandles som realisasjon etter sktl. § 10-44 (1), se emnet «[Deltakerlignet selskap – oppløsning](#)», [pkt. 3.4](#). Eventuelt reelt tap vil likevel være fradragsberettiget for giver så lenge andelen er eid i virksomhet, f.eks. fordi det deltakerlignede selskapet driver virksomhet, se emnet «[Tap](#)», [pkt. 2.4](#).

Om fastsetting av inngangsverdi for mottakeren ved gave, se [pkt. 3.4](#).

#### **2.5 Spesielt om jordbruk og skogbruk**

Om skattefritak i visse tilfeller for gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap som er eier av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, se emnet «[Jordbruk – realisasjon](#)».

#### **2.6 Tap ved realisasjon av andel i kommandittselskap**

Realiserer en kommandittist sin andel i kommandittselskapet, er eventuelt tap ved realisasjonen fradragsberettiget uavhengig av fradragsrammen.

#### **2.7 Norsk deltakerlignet selskap med deltakere bosatt/hjemmehørende i utlandet**

Om skatteplikt til Norge for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av andel tilhørende utenlandsk deltaker i deltakerlignet selskap som driver virksomhet i Norge, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», [pkt. 5](#).

#### **2.8 Deltakerlignet selskap i utlandet med norske deltakere**

Reglene om gevinst/tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, gjelder i utgangspunktet også for norske deltakere i utenlandsk selskap. Om unntak, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», [pkt. 7](#).

### **3 Gevinst- og tapsberegning**

#### **3.1 Generelt**

Gevinst/tap ved realisasjon av andel skal beregnes for selskapsandelen som sådan og settes til differansen mellom utgangsverdien (vederlaget) for andelen og inngangsverdien for andelen. En gevinst kan reduseres med ubenyttet skjerming fra samme selskap. Det samme gjelder ubenyttet skjerming fra visse likeartede selskaper, jf. FSFIN § 10-42-3, se emnet «[Deltakerlignet selskap – utdeling](#)», [pkt. 10.2](#). Ubenyttet skjerming kan imidlertid ikke etablere eller øke et fradragsberettiget tap.

Andelens inngangsverdi skal som utgangspunkt beregnes som følger, jf. sktl. § 10-44 (3):

	Netto kostpris for selskapsandelen
+	Anskaffelseskostnader
+	Netto innskudd i selskapet på realisasjonstidspunktet
+/-	Endringer i skjermingsgrunnlaget i eierperioden etter sktl. § 10-42 (7)
=	Inngangsverdi

Med netto kostpris for selskapsandelen menes kjøperens vederlag til selger ved ervervet uten hensyn til gjeldsansvar som overtas gjennom selskapsandelen.

Oppstillingen gjelder hvor andelen er ervervet 1. januar 2006 eller senere. Hvis andelen er ervervet i 2005 eller tidligere, er det fastsatt en inngangsverdi per 1. januar 2006 etter overgangsreglene, se FSFIN § 10-48-1. Om fastsettingen av inngangsverdien per dette tidspunktet, se Lignings-ABC 2006 «Deltakerlignet selskap – beskatning ved utdeling» punkt 3.3.

Utgangsverdien utgjør vederlaget ved realisasjonen, fratrukket realisasjonskostnader.

### 3.2 Netto kostpris ved erverv av andel

Inngangsverdien for andeler beregnes med utgangspunkt i deltakerens netto kostpris ved ervervet av andelen. Denne vil være den samme som benyttes ved fastsetting av skjermingsgrunnlaget, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 3.3. Hvis andelen er ervervet ved stiftelse av selskapet, skal eventuelle innskudd i selskapet som foretas i forbindelse med stiftelsen, behandles som innskudd, se nedenfor.

Realiseres en del av andelen, beregnes kostpris for denne delen forholdsmessig av den totale kostprisen på andelen. For andeler i deltakerlignet selskap gjelder ikke FIFO-prinsippet, sml. sktl. § 10-36. Er andelen ervervet i flere omganger, regnes kostprisen på den realiserede andelen forholdsmessig av den totale kostprisen på andelen.

#### Eksempel

*A eier 10 % i selskap X. Av dette er en 5 %-andel ervervet i år 1 til en kostpris kr 1 000, mens den andre 5 %-andelen er ervervet i år 2 med kostpris kr 1 500.*

*I år 3 selger A halvparten av sin andel (dvs. 5 % andel i X).*

*Kostpris på 5 %-andelen som realiseres, utgjør således 50 % av total kostpris, dvs. kr 1 250 (5/10 x (1 000 + 1 500)).*

### 3.3 Anskaffelseskostnader

Kostnader som deltakeren har hatt ved anskaffelse av andelen øker inngangsverdien. Dette kan for eksempel være kostnader til megler som gebyrer, provisjoner mv. De samme kostnadene inngår ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 3.4.

### 3.4 Netto kostpris for andel ervervet ved arv eller gave

Deltaker som har ervervet andel ved arv eller gave, skal tre inn i arvelaters/givers inngangsverdi, jf. sktl. § 10-46. Det samme gjelder for dødsbo. Dette gjelder i den grad inngangsverdien beregnet på denne måten er lavere enn arveavgiftsgrunnlaget, jf. sktl. § 9-7. Om disse reglene, se emnet «Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave», og FIN 22. mars 2006 i Utv. 2006/752.

### 3.5 Netto innskudd

Netto innskudd som deltakeren har foretatt i selskapet fra og med 1. januar 2006, medregnes som en del av andelens inngangsverdi. Med netto innskudd menes i denne sammenheng de innskudd som faktisk er innbetalt i perioden, fratrukket tilbakebetaling av innbetalt kapital, som skal redusere skjermingsgrunnlaget. Om grensen mellom utdeling og tilbakebetaling av innbetalt kapital, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 8.

Netto innskudd skal tas med i inngangsverdien uavhengig av om andelen er ervervet før eller etter 1. januar 2006 og uavhengig av om innskuddet skjer i forbindelse med stiftelsen av selskapet eller senere.

Om hva som anses som innskudd og tilbakebetaling av innbetalt kapital, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 3.6. Det er innskudd og tilbakebetalinger som foretas frem til realisasjonstidspunktet som skal tas med i inngangsverdien. Ved fastsettingen av inngangsverdien skal det ikke foretas noen beregning av årets gjennomsnittlige innskudd, slik det skal gjøres ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling».

### 3.6 Endringer i skjermingsgrunnlaget i eierperioden

I følge sktl. § 10-44 (3) skal inngangsverdien korrigeres med endringer i skjermingsgrunnlaget i eierperioden. Såkalte «uegentlige innskudd» og skattefordel av underskudd (uegentlig tilbakebetaling), får ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget først virkning året etter inntektsåret. Dette gjelder hvor deltakeren dekker overskuddsskatt med egne midler, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 3.6.4, og hvor selskapet har underskudd, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 3.6.5. Ved fastsettingen av inngangsverdien skal imidlertid slike endringer i skjermingsgrunnlaget regnes for hele eierperioden, også for realisasjonsåret frem til realisasjonstidspunktet.

Overskudd eller underskudd i realisasjonsåret skal fordeles forholdsmessig mellom kjøper og selger etter antall måneder. Overdragelsesmåneden henføres til kjøper. Se sktl. § 10-41 (3). Beregnet skattefordel av underskudd i realisasjonsåret, jf. sktl. § 10-42 (7), skal redusere selgerens inngangsverdi. Motsatt skal inngangsverdien øke hvis selgerens uttak er mindre enn skatt på hans andel av alminnelig inntekt (uegentlig innskudd).

### 3.7 Utgangsverdi (vederlaget)

Utgangsverdien utgjør netto vederlag ved realisasjonen, fratrukket realisasjonskostnader, se sktl. § 10-44 (2). Vederlaget er de verdiene som selgeren får for andelen direkte fra kjøperen. Ved gevinstberegningen tas det ikke hensyn til gjeldsansvar som overtas gjennom selskapsandelen.

### 3.8 Kommandittists andel av underskudd

For kommandittister skal et eventuelt underskudd i kommandittselskap som ikke er kommet til fradrag hos selgeren pga. fradragsrammen, redusere en eventuell gevinst. Slikt underskudd kan ikke etablere eller øke et fradragsberettiget tap.

### 3.9 Ubenyttet skjerming

#### 3.9.1 Generelt

Ubenyttet skjerming fra tidligere år fra samme selskap kan føres til fradrag i en eventuell gevinst ved realisasjon. Ubenyttet skjerming kan derimot ikke benyttes til å etablere eller øke et eventuelt tap. Ubenyttet skjerming som står igjen etter at hele andelen er realisert, faller bort.

Realiseres en del av andelen, kan all ubenyttet skjerming for andelen føres til fradrag i gevinst. For andeler i deltakerlignet selskap gjelder ikke FIFO-prinsippet, sml. sktl. § 10-36. Se Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) pkt. 1.8.3.3 s. 39 andre spalte.

Eventuell resterende ubenyttet skjerming etter at en del av andelen er realisert, kan fullt ut føres til fradrag i senere utdeling på gjenværende andel, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 10.1 og i eventuell gevinst ved realisasjon av gjenværende andel, jf. sktl. § 10-44 (2).

#### 3.9.2 Ubenyttet skjerming fra et annet deltakerlignet selskap

Gevinst ved realisasjon kan reduseres med ubenyttet skjerming fra visse likeartede deltakerlignede selskaper, se FSFIN § 10-42-3. Om vilkårene for dette, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 10.

### 3.9.3 Resterende ubenyttet skjerming

Ubenyttet skjerming som ikke kan utnyttes mot en gevinst, faller som hovedregel bort. Ubenyttet skjerming kan imidlertid i visse tilfeller utnyttes mot utdeling eller gevinst fra et annet deltakerlignet selskap, se FSFIN § 10-42-3. Om vilkårene for dette, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 10.

### 3.10 Eksempel på gevinst- og tapsberegning

Et deltakerlignet selskap har to innehavere, Arne og Berit, som eier 50 % hver. Arne kjøpte sin andel i år 1 for kr 300 000. Skjermingsrenten i år 1 var på 1,5 %, og skjermingsfradraget for år 1 var kr 4 500. Skjermingsgrunnlaget per 1. januar år 2 var således kr 304 500. I år 2 foretar selskapet en utdeling på kr 10 000 til hver av deltakerne. Utbetalingen anses ikke som tilbakebetaling av innbetalt kapital. Arne selger sin andel til Carl i november år 2 for kr 500 000. Selskapet har et overskudd i år 2 på kr 240 000. Av dette skal Arne i samsvar med sktl. § 10-41 (3) tilordnes 5/12 (50 % av 10/12), dvs. kr 100 000.

For år 2 får Arne en overskuddsskatt på kr 28 000. Siden han dette året bare har fått utdelt kr 10 000 fra selskapet, vil kr 18 000 kunne tillegges inngangsverdien. Gevinstberegningen for Arne blir da som følger:

Salgssum	500 000
- Netto kostpris for selskapsandelen	- 300 000
- Økning av inngangsverdien som følge av at uttaket i år 2 er mindre enn inntekts- skatten (uegentlig innskudd)	- 18 000
- Ubenyttet skjerming	- 4 500
Gevinst	177 500

## 4 Tidfesting

Gevinst ved realisasjon av andel skattlegges og tap kommer til fradrag i det året eien-  
domsretten overføres, uavhengig av tidspunktet for betaling. Gevinsten eller tapet kan  
ikke føres på gevinst- og tapskonto.

## 5 Skattested

Gevinst/tap ved realisasjon av selskapsandel beskattes fullt ut i deltakerens bostedskom-  
mune. Dette gjelder selv om selskapet eier fast eiendom eller driver virksomhet som  
skattlegges etter reglene om stedbunden beskatning, eller om andelen er eid som ledd i en  
stedbunden virksomhet hos deltakeren.

## 6 Virkning av realisasjon for selskapet

Realisasjon av andel har ingen virkning for selskapets inngangsverdier, skatteposisjoner  
mv.

## 7 Virkning av realisasjon for deltaker, tilbakeføring av underskudd

Om eventuell tilbakeføring av underskudd ved realisasjon av hele andelen i selskap som  
driver virksomhet, se emnet «Underskudd».

## 8 Overgangsregler ved overgangen til nettoligning per 1. januar 1992

Deltakere som eide andelen ved overgangen til nettoligning per 1. januar 1992 kan ha rett  
til oppregulering av inngangsverdien på aksjer og fast eiendom ved selskapets realisasjon  
av faste eiendommer, se emnet «Inngangsverdi». Slike skatteposisjoner påvirker ikke  
gevinst-/tapsberegningen ved realisasjon av selskapsandelen, men skatteposisjonene over-  
tas av arververen, jf. FSFIN § 10-44-1.



## 9 Formelle regler

Deltaker som realiserer andel, skal ta med gevinst eller tap ved realisasjon av andel i sin selvangivelse og i skjemaet «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i deltakerlignet selskap» (RF-1221). Dette gjelder selv om andelene realiseres per 1. januar i inntektsåret slik at deltakeren ikke skal tilordnes noen del av inntektsårets inntekt. Selskapet skal levere beregningen av gevinsten eller tapet i skjemaet «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i deltakerlignet selskap» (RF-1233). Er deltakeren uenig i denne beregningen må dette opplyses i eget vedlegg som leveres sammen med selvangivelsen.

# Deltakerlignet selskap – utdeling

- Sktl. § 2-38 (6) bokstav a annet punktum, § 10-42, § 10-48.
- FSFIN § 10-42-1, § 10-12-1, §§ 10-42-2 til 10-42-4, § 10-48.

## 1 Generelt

Deltaker i deltakerlignet selskap skal skattlegges for sin andel av overskudd/underskudd i selskapet, jf. sktl. § 10-41, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter netto-metoden](#)». Foretas det en utdeling (vederlagsfri overføring) til en personlig deltaker i et deltakerlignet selskap, skal det dessuten beregnes et tillegg i alminnelig inntekt hos deltakeren, jf. sktl. § 10-42. Det skal ikke beregnes noe slikt tillegg hos deltaker som er selskap.

I dette emnet behandles reglene om tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-42 ved utdeling til personlig deltaker. Overføringer til deltakerne som ikke har karakter av vederlagsfrie overføringer, følger andre regler. Om den nærmere avgrensningen, se [pkt. 7](#). Ved utdeling til deltaker som omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 2-38 (1) skal mottaker foreta sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen, jf. sktl. § 2-38 (6) bokstav a annet punktum. Dette gjelder også ved utdeling til deltakerlignet selskap hvor fritaksmetoden gis tilsvarende anvendelse, se sktl. § 10-41 (2). Nærmere om hvordan grunnlaget for inntektsføringen etter treprosentregelen fastsettes, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», [pkt. 4.2](#).

Tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling beregnes på grunnlag av verdien av utdelingen fratrukket skatt som faller på deltakerens overskuddsandel og en beregnet skjerming, jf. sktl. § 10-42 (3). Skjerming utgjør skjermingsgrunnlaget multiplisert med skjermingsrenten, jf. sktl. § 10-42 (5). Skjermingsgrunnlaget fastsettes på grunnlag av andelens kostpris samt senere innskudd i selskapet, arbeidsgodtgjørelse som ikke er utbetalt og tillegg etter sktl. § 10-42 (7) (uegentlig innskudd/tilbakebetaling) tillagt ubenyttet skjerming fra tidligere år jf. sktl. § 10-42 (6). For andeler ervervet før 1. januar 2006, vil det være fastsatt en inngangsverdi basert på selskapets skattemessige verdier. Om fastsetting av skjermingsgrunnlaget, se [pkt. 3](#). Skjermingsrenten fastsettes årlig av FIN, jf. FSFIN § 10-12-1 og [pkt. 4](#). Om beregning av skjerming, se [pkt. 5](#).

## 2 Anvendelsesområde

### 2.1 Hvilke selskaper som omfattes

Tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling beregnes ved utdeling fra deltakerlignet selskap (DLS). Om hvilke selskaper dette gjelder, se emnet «[Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning](#)». Det er ikke avgjørende om selskapet er registrert som selskap i Foretaksregisteret.

Reglene gjelder også utdelinger fra norske selskaper som driver virksomhet i utlandet og fra utenlandske selskaper til deltakere som er skattepliktige i Norge. Om begrensninger i skatteplikten i slike tilfeller, se [pkt. 2.2.2](#), [pkt. 2.2.3](#) og emnene om utland.

## 2.2 Hvilke deltakere som omfattes

### 2.2.1 Personlig deltaker

Reglene om beskatning ved utdeling gjelder for personlig deltaker i et deltakerlignet selskap, se [pkt. 2.1](#). Tilsvarende gjelder for dødsbo, personlig deltakers konkursbo og administrasjonsbo.

### 2.2.2 Personlig deltaker i selskap med virksomhet i utlandet

Personlig deltaker skattepliktig som bosatt i Norge er også skattepliktig for utdeling motatt fra norsk selskap med virksomhet i utlandet og fra utenlandsk selskap med virksomhet i utlandet. Skatteplikten kan være begrenset i skatteavtale. Se nærmere i sktl. § 10-47 og emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», [pkt. 7.5](#).

### 2.2.3 Personlig deltaker bosatt i utlandet

Personlig deltaker bosatt i utlandet som eier andel i norsk eller utenlandsk deltakerlignet selskap som driver virksomhet i Norge, vil være skattepliktig til Norge for deltakelsen etter sktl. § 2-3 (1). Dette gjelder også i forhold til reglene om beskatning ved utdeling. Skatteplikten kan være begrenset av skatteavtale. Se nærmere i sktl. § 10-47 og emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», [pkt. 5.3](#).

### 2.2.4 Indirekte eie

Reglene om beskatning ved utdeling gjelder ikke der en person eier andel ved indirekte eie, for eksempel der andelen eies gjennom et aksjeselskap eller et annet deltakerlignet selskap. Utdelingsbeskatning vil først være aktuelt ved utdeling fra det mellomliggende selskap til den personlige deltakeren. Om beskatning av utbytte fra aksjeselskap mv., se emnet «[Aksjer – utbytte](#)».

## 3 Skjermingsgrunnlaget

### 3.1 Generelt

Skjermingsgrunnlaget skal som utgangspunkt beregnes som følger, jf. sktl. § 10-42 (6):

Netto kostpris for selskapsandelen
+ Anskaffelseskostnader
+ Ubenyttet skjerming fra tidligere år (gjelder ikke hvor andelen er ervervet i inntektsåret)
+ Gjennomsnittlig innskudd i selskapet (beregnet kvartalsvis), se FSFIN § 10-42-2
= Skjermingsgrunnlag

Med netto kostpris for selskapsandelen menes vederlag til selger som betales ved erverv av andel i annenhåndsmarkedet, uten hensyn til gjeldsansvar som overtas gjennom selskapsandelen. Erverves andelen ved innskudd i selskapet ved stiftelse eller senere kapitalutvidelse, skal dette innskuddet inngå ved beregningen av deltakerens gjennomsnittlige innskudd.

Nærmere om beregningen av deltakerens innskudd i selskapet, herunder gjennomsnittsberegningen, se [pkt. 3.6](#).

Om fastsetting av skjermingsgrunnlag i forbindelse med innføring av nye skatteregler per 1. januar 2006, se Lignings-ABC for 2006 i emnet «[Deltakerlignet selskap – beskatning ved utdeling](#)» punkt 3.3.

Hvis deltakeren øker sin eierandel i løpet av inntektsåret, skal skjermingsgrunnlaget økes med kostprisen og eventuelle ervervskostnader for den ervervede andelen. Reduserer deltakeren sin eierandel, reduseres skjermingsgrunnlaget forholdsmessig.

### 3.2 **Negativt skjermingsgrunnlag**

Skjermingsgrunnlaget kan bli negativt eller positivt. Negativt skjermingsgrunnlag kan for eksempel oppstå dersom gjennomsnittlig innskudd blir negativt som følge av tilbakebetaling av innbetalt kapital. Hvis skjermingsgrunnlaget er negativt, skal årets skjerming settes til null, jf. sktl. § 10-42 (10). Den negative verdien må fylles opp, for eksempel i form av innskudd, før skjermingsgrunnlaget kan bli positivt.

### 3.3 **Netto kostpris ved stiftelse av selskap eller kjøp av andel**

#### 3.3.1 *Generelt*

Skjermingsgrunnlag for andeler beregnes med utgangspunkt i deltakerens netto kostpris ved ervervet av andelen. Hvis andelen er ervervet ved stiftelse av selskapet skal eventuelle innskudd i selskapet som foretas i forbindelse med stiftelsen, behandles som innskudd, se nedenfor. Ved fastsettingen av netto kostpris skal det være tatt hensyn til at erververen ved ervervet av andelen overtar en andel av gjeld som påhviler selskapet. Det skal således ikke korrigeres for andel av selskapets gjeld.

Har deltakeren ervervet andeler i flere omganger i samme selskap skal det fastsettes en felles kostpris for hele andelen.

#### 3.3.2 *Negativ kostpris*

Hvis kjøper får betalt for å overta andel med tilknyttet gjeldsansvar kan deltakerens kostpris bli negativ. Har deltakeren ervervet andre andeler i samme selskap hvor det er betalt vederlag, skal den negative kostprisen i så fall avregnes mot eventuell positiv kostpris. Årets skjerming kan uansett ikke settes lavere enn null, jf. sktl. § 10-42 (10).

### 3.4 **Anskaffelseskostnader**

Kostnader som deltakeren har ved anskaffelse av andel øker skjermingsgrunnlaget. Dette kan for eksempel være kostnader til meglere, gebyrer, provisjoner mv.

### 3.5 **Netto kostpris for andel ervervet ved arv eller gave**

Personlig deltaker som har ervervet andel ved arv eller gave, skal tre inn i arvelaters/givers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag, se sktl. § 10-46, jf. § 10-33. Det samme gjelder for dødsbo. Dette gjelder i den grad inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget beregnet på denne måten er lavere enn arveavgiftsgrunnlaget, jf. sktl. § 9-7. Om disse reglene vises det til emnet «Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave».

### 3.6 **Gjennomsnittlig innskudd i selskapet**

#### 3.6.1 *Generelt*

Gjennomsnittlig netto innskudd som deltakeren har i selskapet, medregnes som en del av andelens skjermingsgrunnlag. Dette gjelder uavhengig av om deltakeren har foretatt innskuddet i forbindelse med stiftelsen av selskapet eller senere. Gjennomsnittlig netto innskudd fastsettes ved å måle deltakerens innskudd i selskapet kvartalsvis per 1. januar, 1. april, 1. juli og 1. oktober, jf. FSFIN § 10-42-2. Det beregnes gjennomsnittlig innskudd for hele året også hvor selskapet er stiftet i løpet av året. «Innskudd» forut for stiftelsen settes da til kr 0. Hvis det i perioden er foretatt tilbakebetaling av innbetalt kapital, vil dette redusere innskuddet på det aktuelle måletidspunktet.

Om grensen mellom utdeling og tilbakebetaling av innbetalt kapital, se [pkt. 8](#).

Det er deltakerens faktiske netto innskudd som skal legges til grunn ved beregningen av skjermingsgrunnlaget. En forpliktelse til å foreta innskudd i selskapet regnes ikke med i skjermingsgrunnlaget hvis innskuddet ikke faktisk er foretatt. Det må vurderes konkret om innbetalingen skal anses som et lån eller et innskudd.

Innskudd kan være både kapitalinnskudd og tingsinnskudd. Ved tingsinnskudd skal verdien av innskuddet som utgangspunkt settes til omsetningsverdien av det innskutte på innskuddstidspunktet. I noen tilfeller vil innskuddet være foretatt med skattemessig kontinuitet, for eksempel etter reglene om skattefri omdanning eller etter reglene om skattefri fusjon og fisjon. I så fall skal den videreførte skattemessige verdien også legges til grunn ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget.

### 3.6.2 Deltaker dekker selskapets gjeld

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. innenfor rammen av det vedkommende er forpliktet til etter selskapsavtalens bestemmelser om den interne fordelingen mellom deltakerne, anses dette som innskudd i selskapet fra og med tidspunktet for innbetalingen.

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. utover det vedkommende er forpliktet til etter den interne fordeling i selskapsavtalen, og han har krav på å få det overskytende tilbake fra selskapet eller fra de øvrige deltakerne, anses dette som en fordring på selskapet, eventuelt på de øvrige deltakerne, og ikke som et innskudd i selskapet. Om fradragsrett fra tap på fordringer og om eventuelle skattemessige konsekvenser av at den ikke-betalende deltaker utelukkes fra selskapet, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 4.7 og emnet «Tap».

### 3.6.3 Uegentlig innskudd, arbeidsgodtgjørelse som ikke blir utbetalt

Arbeidsgodtgjørelse fra selskapet, jf. selskapsloven § 2-26, som ikke blir utbetalt til deltaker, men i stedet blir tillagt deltakerens kapitalkonto, skal regnes som uegentlig innskudd. Beløpet skal medregnes som innbetalt kapital fra og med 1. januar i året etter at godtgjørelsen er opptjent.

### 3.6.4 Uegentlig innskudd, dekning av overskuddsskatt med egne midler

Er inntektsårets skatt på deltakerens overskuddsandel, jf. sktl. § 10-41, større enn deltakers uttak fra selskapet i det samme inntektsåret, skal differansen anses som kapitalinnskudd (uegentlig innskudd). Beløpet skal medregnes som innbetalt kapital fra og med 1. januar i året etter inntektsåret.

### 3.6.5 Uegentlig tilbakebetaling, skattefordel av underskudd

Ved underskudd etter sktl. § 10-41 nedjusteres skjermingsgrunnlaget med deltakerens andel av underskuddet multiplisert med deltakerens skattesats på alminnelig inntekt (uegentlig tilbakebetaling), (28 % bortsett fra for personlige skattytere i enkelte kommuner i Troms og Finnmark som har 24,5 %).

Dersom deltakeren er kommandittist/stille deltaker, skal skjermingsgrunnlaget nedjusteres med den delen av hans underskuddsandel som ligger innenfor fradragsrammen, multiplisert med deltakerens skattesats på alminnelig inntekt. Beløpet skal gå til reduksjon av innbetalt kapital fra og med 1. januar i året etter inntektsåret.

### 3.6.6 Eksempel på beregning av gjennomsnittlig innskudd

Arne og Berit stifter et selskap den 1. mars. Arne betaler inn et innskudd på kr 2 mill. den 30. mars. Den 1. juni betaler han inn ytterligere kr 1 mill. 1. september betaler selskapet tilbake kr 600 000 til Arne. 1. november betaler han inn ytterligere kr 500 000. Årets innskudd for Arne beregnes som følger:

Innskudd 1. januar	0
Innskudd 1. april	2 000 000
Innskudd 1. juli	3 000 000
Innskudd 1. oktober	2 400 000
Sum	7 400 000
Gjennomsnittlig innskudd = 7 400 000: 4 = 1 850 000	

Innskuddet som foretas den 1. november regnes altså ikke med ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget dette året, fordi beløpet er innbetalt etter siste måletidspunkt. Dette innskuddet vil dermed først få betydning for fastsettingen av skjermingsgrunnlaget fra og med 1. januar i det påfølgende året.

### 3.7 **Ubenyttet skjerming fra tidligere år**

Ubenyttet skjerming fra tidligere år skal tillegges skjermingsgrunnlaget.

### 3.8 **Skattefri fusjon og fisjon**

Ved skattefri fisjon etter sktl. § 11-5 og skattefri fusjon etter sktl. § 11-3 videreføres skjermingsgrunnlaget uendret på andelene i det overtakende selskapet. Om vilkårene for skattefri fisjon, se emnet «**Fisjon – innenlands**». Om vilkårene for skattefri fusjon, se emnet «**Fusjon – innenlands**».

### 3.9 **Omdanning fra et deltakerlignet selskap til et annet**

Ved skattefri omdanning fra et deltakerlignet selskap til et annet etter sktl. § 11-20 videreføres skjermingsgrunnlaget uendret på andelene i det omdannede selskapet. Om skattefri omdanning fra et deltakerlignet selskap til et annet, se emnet «**Virksomhet – omdanning/skifte av eierform**».

### 3.10 **Omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap**

Ved skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap etter sktl. § 11-20 skal de skattemessige verdiene, redusert med eventuell gjeld som overtas fra enkeltpersonforetaket, danne grunnlag for inngangsverdien på andelen, og skal dermed også legges til grunn som skjermingsgrunnlag ved omdanningen. Om skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap, se emnet «**Virksomhet – omdanning/skifte av eierform**».

### 3.11 **Omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap**

Ved skattefri omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap etter sktl. § 11-20 videreføres skjermingsgrunnlaget for andelene uendret som skjermingsgrunnlag for aksjene. Om skattefri omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap, se emnet «**Virksomhet – omdanning/skifte av eierform**».

### 3.12 **Bare en del av virksomheten er skattepliktig til Norge**

Selskapets inntekt vil i noen tilfeller bare delvis være skattepliktig til Norge. Dette gjelder norske selskaper med fast driftssted i utlandet, hvor utenlandsinntekten er unntatt fra norsk beskatning. Videre gjelder det utenlandske selskaper som driver virksomhet dels i Norge, dels i utlandet.

I slike tilfeller skal ikke skjermingsgrunnlaget som sådan avkortes, men det gis bare forholdsmessig fradrag for skjerming knyttet til den del av utdelingen som beskattes i Norge, se emnet «**Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)**», pkt. 7.5, og emnet «**Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet**», pkt. 5.3.

## 4 **Skjermingsrente**

SKD fastsetter skjermingsrenten for inntektsåret tidlig året etter inntektsåret, se skatteetaten.no.

## 5 **Årets skjerming**

Årets skjerming utgjør skjermingsgrunnlaget multiplisert med skjermingsrenten. Skjerming beregnes årlig, uavhengig av om det i løpet av året skjer en utdeling fra selskapet. Om utnyttelse av ubenyttet skjerming, se pkt. 10.

Er skjermingsgrunnlaget negativt settes årets fradrag for skjerming til null, jf. sktl. § 10-42 (10).

## 6 **Tilordning av skjerming**

Skjerming tilordnes den som er eier av andelen per 31. desember (kl. 24.00) i inntektsåret. En deltaker som selger andel i inntektsåret får dermed ikke tilordnet noe skjerming for dette året som kan utnyttes mot en eventuell utdeling som måtte ha skjedd forut for salget. Kjøperen får dermed tilordnet hele fradraget for skjerming for realisasjonsåret.

## 7 Utdeling (vederlagsfri overføring)

### 7.1 Generelt

Beskatning ved utdeling utløses ved enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til deltaker (sktl. § 10-42 (2)). Det er den faktiske overføringen av verdier som utløser beskatning. Det er ikke noe vilkår for skatteplikt at utdelingen bygger på en beslutning av selskapets organer. Også å konto utbetalinger utløser skatteplikt. Dersom en deltakers andel av egenkapitalen i selskapet konverteres til en fordring på selskapet, anses kapitalen å være tatt ut av selskapet. Nærmere om behandlingen av tilbakebetaling av innbetalt kapital, se [pkt. 8](#).

Alle typer verdioverføringer utløser beskatning ved utdeling, herunder kontantoverføringer, overføring av alle typer eiendeler, tjenesteytelser samt deltakerens helt eller delvis frie bruk av selskapets eiendeler. En ytelse anses som helt eller delvis vederlagsfri hvis den tilstås på gunstigere vilkår enn det kunder i virksomheten og andre tredjepersoner kan oppnå. På samme måte foreligger det en utdeling hvis deltakeren overdrar en vare eller tjeneste til selskapet til overpris. Ved uttak av formuesgjenstander, varer eller tjenester fra selskapet vil det være aktuelt med uttaksbeskatning på selskapet, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

Verdioverføringer som ikke har sammenheng med deltakerforholdet anses ikke som utdeling. Dette gjelder for eksempel rabatter, reklamemateriell mv. som gis vederlagsfritt til enhver tredjeperson.

Grunnlaget for beskatning ved utdeling utgjør summen av alle vederlagsfrie utdelinger som har funnet sted til deltakeren i løpet av inntektsåret. Utdelinger for å dekke deltakerens skatt likestilles med annen utdeling.

Det er uten betydning for skatteplikten om utdelingen

- skriver seg fra skattepliktig eller skattefri inntekt
- bare tilfaller enkelte av deltakerne, eller
- er i strid med selskapslovgivningen eller selskapsavtalen.

Om de tilfellene årets skatt på overskuddsandelen overstiger deltakerens uttak i samme inntektsår, se [pkt. 8.6](#).

Om unntak fra reglene om utdelingsbeskatning ved overføring av landbrukseiendom til underpris fra deltakerlignede selskaper, se emnet «[Jordbruk – realisasjon](#)», [pkt. 11.2](#).

### 7.2 Overføringer til andre enn deltakeren

Som utdeling til deltakeren anses også utdelinger fra selskapet til deltakerens ektefelle (gjelder ikke meldepliktige samboere) eller til personer som deltakeren er i slekt med eller i svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante (sktl. § 10-42 (2) annet pkt., jf. § 10-11 (2) siste pkt.). Overføringer til andre faller utenfor utdelingsbeskatningen. Om eventuell tilsidesettelse, se emnet «[Tilsidesettelse](#)».

### 7.3 Arbeidsgodtgjørelse

Deltakers særskilte godtgjørelse for arbeidsinnsats i henhold til selskapsl. § 2-26 behandles som alminnelig inntekt og personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav f og ikke som vederlagsfri overføring, se emnet «[Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap](#)».

### 7.4 Renter av kapitalinnskudd

Renter av kapitalandel som godskrives deltakere i henhold til selskapsl. § 2-25 utløser utdelingsbeskatning etter sktl. § 10-42 på det tidspunktet de faktisk utdeles.

### 7.5 Tilleggsvederlag ved fusjon og fisjon

Tilleggsvederlag som deles ut likt til alle deltakere ved fusjon/fisjon, jf. sktl. § 11-3 og § 11-5, behandles skattemessig som en vederlagsfri utdeling, så langt utdelingen ikke anses som en tilbakebetaling av innbetalt kapital.

### 7.6 Gaver

Gaver til deltaker eller til dennes nærstående, se [pkt. 7.2](#), anses som utdeling. Reglene om skattefrihet for visse gaver til ansatte mv., se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold](#)».

mv.», gjelder ikke for deltakere som arbeider i selskapet. Reglene om skattefrihet for visse gaver til ansatte vil likevel gjelde for kommandittister og stille deltakere som etter praksis får godtgjørelse for arbeidsinntekt skattlagt som lønn, se emnet «[Personinntekt – arbeids-godtgjørelse i deltakerlignet selskap](#)», pkt. 3.

### 7.7 *Vederlagsfri bruk av selskapets eiendeler*

Ved helt eller delvis vederlagsfri bruk av selskapets eiendeler, skal verdien av bruken som utgangspunkt settes til markedsleie. Den leien som selskapet vil kunne få på det åpne markedet, kan imidlertid ligge vesentlig under selskapets oppofrelse. I slike tilfeller er ikke ligningsmyndighetene bundet til å verdsette verdien av utdelingen til hva selskapet kunne fått ved utleie til andre. Slik skjønnsmessig verdsetting kan for eksempel være aktuelt dersom kjøpet av eiendelen er selskapsfremmed (ikke naturlig del av selskapets virksomhet) og vederlaget ikke gir dekning for selskapets gjennomsnittlige kostnader og en rimelig forrentning av egenkapitalen. Nærmere om vilkårene for slik skjønnsmessig verdsetting og prinsippene for verdsettingen, se emnet «[Tilsidesettelse](#)», pkt. 7.7.

### 7.8 *Fordekte verdioverføringer*

Overføringer mellom selskap og deltaker kan i visse tilfeller reelt sett innebære en større netto verdioverføring fra selskapet til deltakeren enn det partene har anført overfor ligningsmyndighetene. Som eksempler på slike fordekte verdioverføringer hvor utdelingsbeskatning normalt vil måtte foretas, nevnes:

- lån fra selskapet til en deltaker, når det ved utbetalingen eller senere må regnes med at beløpet ikke skal tilbakebetales, se emnet «[Lån fra arbeidsgiver/eget selskap](#)»
- ettergivelse av lån som deltakeren har fått (unntaksvis kan forholdene ligge slik an at det ikke er naturlig å anse ettergivelsen som utdeling)
- salg fra selskap til deltaker til underpris
- salg fra deltaker til selskap til overpris.

### 7.9 *Inntektstillegg ved 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 deltakerne. Nærmere om tilordning og klassifisering av slik inntekt, se emnet «[Tilsidesettelse](#)», pkt. 4.2.

### 7.10 *Bare deler av virksomheten er skattepliktig i Norge*

Hvis bare deler av virksomheten er skattepliktig til Norge, er det bare utdeling av den del av overskuddet som ikke er unntatt fra beskatning i Norge etter intern rett eller skatteavtale, som kan medføre beskatning ved utdeling.

Dette kan være aktuelt i følgende tilfeller:

- utenlandsk deltaker i norsk eller utenlandsk deltakerlignet selskap med virksomhet i Norge
- norsk deltaker i norsk eller utenlandsk deltakerlignet selskap med virksomhet i utlandet.

Se sktl. § 10-47, FSFIN § 10-47 og nærmere omtale i emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 7.5, og emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», pkt. 5.3.

## 8 *Hva regnes som innbetalt kapital*

### 8.1 *Generelt*

Tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital etter sktl. § 10-42 (4) faller ikke inn under reglene om skatteplikt ved utdeling. En tilbakebetaling av innbetalt kapital reduserer skjermingsgrunnlaget og inngangsverdien ved realisasjon av andelen, se [pkt. 3.6](#) og emnet «[Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel](#)». Nedenfor behandles avgrensningen av hvilken del av selskapskapitalen som kan defineres som innbetalt kapital. Videre omhandles hvilken del av kapitalen som skal anses å være tatt ut hvor selskapet har kapital som anses som innbetalt og kapital som ikke anses som innbetalt.

Innbetalt kapital beregnes særskilt for den enkelte andel. Størrelsen «innbetalt kapital» følger andelen ved eierskifte. Andelseierens kostpris i annenhåndsmarkedet har dermed ingen betydning for fastsettingen av skattemessig innbetalt kapital.

Realiseres en del av andelen, overtar kjøperen en forholdsmessig andel av innbetalt kapital. For andeler i deltakerlignet selskap gjelder ikke FIFU-prinsippet, sml. sktl. § 10-36. Har selgeren ervervet sin andel i flere omganger, regnes således den forholdsmessige andel av den totale innbetalte kapital på hele andelen.

#### Eksempel

*A eier 10 % i selskap X. Av dette er en 5 % -andel ervervet i år 1 med innbetalt kapital kr 100, mens en 5 % -andel er ervervet i år 2 med innbetalt kapital kr 150.*

*I år 3 selger A halvparten av sin andel til B (dvs. 5 % -andel i X).*

*Innbetalt kapital på 5 % -andelen som realiseres i år 3, utgjør således 50 % av total innbetalt kapital for A, dvs. kr 125 ( $5/10 \times (kr 100 + kr 150)$ ).*

### **8.2 Innbetalt kapital ved overgangen til deltakermodellen**

Innbetalt kapital per 1. januar 2006 utgjør deltakerens faktiske andel av selskapets skattemessige verdier per dette tidspunkt. Dette vil være samme verdi som er lagt til grunn ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget. Over- eller underpris har direkte påvirket inngangsverdien på andelen, men skal ikke tas hensyn til ved fastsettingen av innbetalt kapital.

### **8.3 Netto innskudd foretatt fra og med 1. januar 2006**

Netto innskudd som er foretatt i selskapet etter at deltakermodellen trådte i kraft, i forbindelse med stiftelse av selskapet eller på et senere tidspunkt, medregnes som en del av andelens innbetalte kapital. Det er det faktiske innskudd knyttet til andelen som skal legges til grunn. En forpliktelse til å foreta innskudd i selskapet anses ikke som innbetalt kapital før kapitalen faktisk er innbetalt.

### **8.4 Opptak av ny deltaker mot innskudd**

Ved opptak av ny deltaker mot innskudd skal det faktiske innskuddet anses som innbetalt kapital.

### **8.5 Arbeidsgodtgjørelse som ikke blir utbetalt**

Arbeidsgodtgjørelse fra selskapet til deltaker, jf. selskapsl. § 2-26, som ikke blir utbetalt, men i stedet blir tillagt deltakerens kapitalkonto, skal regnes som innbetalt kapital fra og med 1. januar året etter at vederlaget er oppjent.

### **8.6 Dekning av overskuddsskatt med egne midler**

Er inntektsårets skatt på deltakerens overskuddsandel, jf. sktl. § 10-41, større enn deltakers uttak fra selskapet i det samme inntektsåret, skal differansen anses som innbetalt kapital fra og med 1. januar i året etter inntektsåret.

### **8.7 Underskudd**

Ved underskudd etter sktl. § 10-41 skal andelens innbetalte kapital reduseres med deltakerens andel av underskuddet multiplisert med deltakerens skattesats for alminnelig inntekt. (I dag lik 28 % bortsett fra for personlige skattytere i enkelte kommuner i Troms og Finnmark som har 24,5 %). Nedjusteringen får virkning fra og med 1. januar året etter at underskuddet har oppstått.

Dersom deltakeren er kommandittist/stille deltaker, skal skjermingsgrunnlaget nedjusteres med den delen av hans underskuddsandel som ligger innenfor fradragsrammen, multiplisert med deltakerens skattesats på alminnelig inntekt.



## 9 Hva som anses tatt ut, vederlagsfri overføring eller tilbakebetaling av innbetalt kapital

Hvis det er innbetalt kapital knyttet til andelen, kan deltakeren som utgangspunkt velge om en utdeling skal anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital eller som en vederlagsfri overføring. Hvis selskapet har en bestemt selskapskapital, må det som utgangspunkt foreligge et særskilt vedtak om kapitalnedsettelse for at denne kapitalen skal anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital, jf. sktl. § 10-42 (4) annet punktum. Dette gjelder i forhold til formelle selskapsinnskudd. Etter selskapsloven er det et krav om at kommandittselskaper skal ha en bestemt selskapskapital, jf. selskapsl. § 3-1 (1). Noe slikt lovbestemt krav gjelder ikke for andre deltakerlignede selskaper. Bestemmelser om selskapskapitalen kan imidlertid fremgå av selskapsavtalen. Tilbakebetaling av hele eller deler av denne kapitalen betinger et særskilt vedtak og/eller en endring av selskapsavtalen for at selskapskapitalen skal anses tilbakebetalt. Innbetalt kapital som ikke har selskapsrettslig status som innbetalt kapital, men som anses som innbetalt kapital i skattemessig sammenheng, kan utdeles uten noe særskilt vedtak om kapitalnedsettelse. Dette gjelder for eksempel såkalte «uegentlige innskudd», jf. sktl. § 10-42 (4) siste punktum, jf. (7), se pkt. 8.5 og pkt. 8.6.

## 10 Ubenyttet skjerming

### 10.1 Generelt

Ubenyttet skjerming for den enkelte deltaker foreligger hvis årets skjerming er større enn utdelingen fratrukket løpende skatt på overskuddsandelen. Ubenyttet skjerming kan, innenfor rammen av årets skjerming, utnyttes på følgende måter:

- fremføres til fradrag i senere års utdeling fra samme selskap
- redusere gevinst ved realisasjon av andel i samme selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel», pkt. 2
- på visse vilkår overføres til fradrag i utdeling eller redusere gevinst ved realisasjon av andel i et annet deltakerlignet selskap, se pkt. 10.2.

Realiseres en del av andelen, kan den delen av ubenyttet skjerming som ikke anvendes ved realisasjonen fremføres til fradrag i senere utdeling på den gjenværende andelen i selskapet.

I tillegg skal ubenyttet skjermingsfradrag tillegges neste års skjermingsgrunnlag, se pkt. 3.1.

### 10.2 Fradrag i utdeling eller gevinst ved realisasjon av andel i et annet deltakerlignet selskap

#### 10.2.1 Generelt

Ubenyttet skjerming kan i visse tilfeller overføres til fradrag i utdeling eller gevinst fra et annet deltakerlignet selskap, jf. FSFIN § 10-42-3. Slik overføring kan skje når det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom virksomhetene, uavhengig av det samlede antall årsverk i virksomhetene, se nedenfor. Slik overføring kan likevel alltid foretas hvis begge selskapene driver virksomhet innenfor ett eller flere av følgende områder

- alminnelig gårdsbruk og bierverv knyttet til dette, f.eks. gårdsturisme, birøkt, fangst av dyr
- reindrift og bierverv knyttet til denne, f.eks. fiske i ferskvann, snarefangst og multeplukking
- alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk og/eller uttak av sand, grus, stein og torv fra jord/skogbrukseieendommen, såfremt den samlede årlige arbeidsinnsatsen ikke overstiger tre normalårsverk
- alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk og/eller fiske/fangst, såfremt den samlede årlige arbeidsinnsatsen ikke overstiger tre normalårsverk.

Overstiger arbeidsinnsatsen tre normalårsverk, kan likevel reglene om beregning under ett av jordbruk/reindrift og bierverv komme til anvendelse. Reglene for virksomheter med høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet vil også kunne brukes på alminnelig

gårdsbruk og annen virksomhet som skal ses under ett med gårdsbruket, selv om den samlede innsatsen overstiger grensen på tre normalårsverk.

Innenfor et selskap som inneholder flere virksomheter, skal skjermingen beregnes under ett. Skattyter kan ikke velge å la de enkelte virksomheter sees hver for seg.

#### 10.2.2 Tre normalårsverk

Tre normalårsverk er 750 dagsverk eller 5 625 arbeidstimer i året. Deltakerens egen innsats, familiens innsats og innsats fra leid hjelp inngår i beregningen. Arbeidsinnsatsen må vurderes for hvert enkelt år.

Landbruksdepartement har i forbindelse med tilskuddsordningene utarbeidet normtall for årsverksberegning i jordbruket.

I skogbruket er det ikke årets faktiske arbeidsinnsats som er avgjørende, men den årlige normalinnsatsen i forhold til gjennomsnittlig drift i skogen.

#### 10.2.3 Innholdsmessig og økonomisk nærhet

Ved vurdering av om det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet, må en legge vekt på en rekke momenter som ikke hver for seg er avgjørende. Følgende momenter trekker i retning av innholdsmessig og økonomisk nærhet, nemlig at de virksomheter som vurderes, helt eller delvis

- bruker samme anlegg og/eller driftsmidler
- har de samme personene til å utføre arbeid
- har felles administrasjon, f.eks. felles ledelse, felles innkjøp og/eller salgsorganisasjon
- har samme kundekrets
- omsetter og/eller produserer samme art av varer og/eller tjenester
- kompletterer hverandre med sikte på å gi et tilbud av varer og tjenester som hører sammen
- har felles regnskapsføring, og
- har felles finansiering.

Oppregningen er ikke uttømmende. Det må foretas en samlet vurdering hvor ingen av momentene alene vil være avgjørende. Nærmere om hvor strengt kravet til innholdsmessig og økonomisk nærhet skal tolkes, se HRD i Utv. 2005/6 (Rt. 2004/1860). (Det forelå en høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom en regnskapsførervirksomhet og en utleievirksomhet. Det ble bl.a. lagt vekt på at virksomhetene var fullstendig integrert og at regnskapsvirksomheten også omfattet forretningsførsel av utleieeiendommer for klienter.)

Driver for eksempel det ene foretaket elektrisk forretning og det andre foretaket elektrisk installasjon, vil det være avgjørende om virksomhetene drives fra samme lokaler, med felles varelager, felles administrasjon og felles regnskap.

Foretak som for eksempel driver henholdsvis hotell og skiheis kan etter omstendighetene komplettere hverandre på en slik måte at det må anses å være høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet.

På en typisk jord- og skogbrukseiendom vil det normalt være innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom virksomhetene, selv om den samlede innsatsen er over tre normalårsverk.

## 11 Fastsettingen av inntektstillegget ved utdeling

Inntektstillegget utgjør verdien av utdelingen, fratrukket

- det beløpet som fremkommer når overskuddsandel som tilfaller deltakeren etter sktl. § 10-41, multipliseres med deltakerens skattesats for alminnelig inntekt samt eventuell skattesats for grunnrenteinntekt. Eventuell arbeidsgodtgjørelse etter selskapsloven § 2-26 (1) skal ikke inngå i grunnlaget for inntektstillegget, se for øvrig emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 4.3.
- skjerming beregnet i samsvar med pkt. 5
- eventuell ubenyttet skjerming fra tidligere år, se pkt. 10.1

**Eksempel**

- Deltakerens andel av årets overskudd er kr 300 000.
- Utdeling er kr 200 000.
- Ubenyttet skjerming fra tidligere år er kr 20 000.
- Skjermingsgrunnlaget kr 1 000 000 inkluderer kr 20 000 i ubenyttet skjerming fra tidligere år.
- Skjermingsrenten er 1,5 %.

Utdeling		kr	200 000
- Beregnet skatt på overskudd	$kr\ 300\ 000 \times 28\ %$	kr	84 000
- Årets skjermingsfradrag	$kr\ 1\ 000\ 000 \times 1,5\ %$	kr	15 000
- Ubenyttet skjerming fra tidligere år		kr	20 000
= Inntektstillegg		kr	81 000

Verdien av utdelingen utgjør omsetningsverdien av det utdelte på tidspunktet for den faktiske utdelingen.

Deltakerens skattesats for alminnelig inntekt utgjør den skattesatsen som deltakeren skattlegges etter, normalt 28 %. Det har ingen betydning om skattyteren ikke er i skatteposisjon. Hvis skattyteren skattlegges etter en annen sats, for eksempel fordi han er bosatt i Finnmark eller Nord-Troms hvor skattesatsen for alminnelig inntekt utgjør 24,5 %, er det denne skattesatsen som gjelder.

## Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi

- Sktl. § 6-10, § 14-40, § 14-43, § 14-50 og § 14-52.

### 1 Generelt

Dette emnet omfatter hovedreglene for behandling av inngangsverdi for formuesobjekter anskaffet og/eller tatt i bruk som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, både i og utenfor virksomhet, enten driftsmiddelet er ervervet mot vederlag, er egentilvirket eller er ervervet ved arv eller gave. Emnet omfatter både avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler og materielle og immaterielle driftsmidler.

Om behandlingen av inngangsverdi for formuesobjekt anskaffet for salg og ikke tatt i bruk som driftsmiddel av skattyteren (omsetningsgjenstander), se blant annet emnet «Varebeholdning» og emnet «Virksomhet - arbeider under utførelse».

Om hva som er inngangsverdi, se emnet «Inngangsverdi».

### 2 Hva er et driftsmiddel

#### 2.1 Generelt

Et driftsmiddel er et formuesobjekt (fysisk eller immaterielt) som hovedsakelig er anskaffet til, eller faktisk brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet). Formuesobjekt anskaffet for salg anses som omløpsmiddel (vare), og er derfor ikke driftsmiddel. Formuesobjekt anskaffet for salg kan senere tas i bruk som driftsmiddel, og må da omklassifiseres fra omløpsmiddel til anleggsmiddel.

#### 2.2 Dels brukt i inntektsgivende aktivitet, dels utenfor

For å være driftsmiddel må et formuesobjekt hovedsakelig brukes i inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet).

Dersom et driftsmiddel dels brukes i inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet) dels til andre formål, f.eks. privat bruk, skal det som hovedregel ikke deles opp, men

enten er hele formuesobjektet et driftsmiddel eller ingen del, jf. sktl. § 14-41 (2). Se likevel om egen boligdel i avskrivbart bygg i emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**».

Formuesobjektet vil bare være driftsmiddel dersom bruken av formuesobjektet i inntektsgivende aktivitet utgjør mer enn halvparten av den totale bruken. Er det grunn til å anta at gjenstanden hovedsakelig dekker private behov, er ikke formuesobjektet et driftsmiddel for noen del. Dette vil ofte gjelde gjenstander som er vanlig i privat eie, som f.eks. TV, dvd-spiller og stere oanlegg.

Om skjønsmessig fradrag når formuesobjekter brukes hovedsakelig privat og noe i inntektsgivende aktivitet, se [pkt. 4.2](#).

Det gjelder spesielle regler for når følgende gjenstander skal anses som driftsmidler

- biler, se emnet «**Bil – fradrag for bilkostnader**»
- campingvogner, se emnet «**Campingvogner**»
- innbo ved møblert utleie, se emnet «**Innbo og løsøre**»

### 2.3 Særlig om bruk i lønnet erverv

Også en lønnstaker kan ha driftsmidler som han bruker i sitt arbeid, for eksempel en skogsarbeiders motorsag eller en journalists bærbare PC. Det er et vilkår at det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom bruken av driftsmiddelet og utøvelsen av inntektservervet. Hva som skal anses som driftsmiddel må vurderes konkret i forhold til arten av lønnstakerens arbeidsoppgaver. Det kan ikke oppstilles som et generelt krav at skattyter er pålagt av arbeidsgiveren å gå til anskaffelse av driftsmiddelet, eller at han må anskaffe det for å få eller beholde stillingen. Det kan heller ikke stilles krav til at skattyter påviser inntektsøkning, men han må kunne sannsynliggjøre at gjenstanden hovedsakelig nyttes i yrket. Normalt 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 gjenstanden hovedsakelig benyttes i yrket. Dette kan normalt legges til grunn hvis gjenstanden står på arbeidsstedet og det er overveiende sannsynlig at den forblir der fremover i tid. Er vilkårene for øvrig oppfylt, kan gjenstanden være et driftsmiddel selv om denne står hjemme hos lønnstakeren. I disse tilfellene vil imidlertid 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 være et driftsmiddel. Dette vil ofte kunne være tilfelle for gjenstander som er vanlig i privat eie, slik som TV, dvd-spiller, stereoutstyr, kamera, pc, lesebrett mv. Om et tilfelle hvor lønnstakers anskaffelse av flygel ble ansett som driftsmiddel, se URD 17. juni 1986 i Utv. 1988/3.

Kostnadene vil normalt inngå i minstefradraget, se sktl. § 6-30 og emnet «**Minstefradrag**».

### 2.4 Avtaler

Kontrakt om kjøp av et driftsmiddel er ikke et driftsmiddel. Det samme gjelder for opsjoner på kjøp av driftsmidler.

Leiekontrakt til f.eks. bygg eller grunn i inntektsgivende aktivitet, anses som et immaterielt driftsmiddel.

### 2.5 Grunnareal

Grunnareal brukt som opplagstomt, parkeringsplass mv. i inntektsgivende aktivitet regnes som driftsmiddel. Det samme gjelder naturlig arrondert tomt til bygg som hovedsakelig brukes i inntektsgivende aktivitet. Jord- og skogbruksarealer som inngår i/er en del av jordbruks-/skogbrukseieendom hvor virksomheten ikke er nedlagt og hvor arealet ikke er omdisponert til annet formål regnes som driftsmiddel. Grunnarealer anskaffet for videre salg anses som omsetningsgjenstand (vare), og ikke som driftsmiddel.

Om klassifisering hvor tomten ikke var tatt i bruk, se FIN 26. november 1980 i Utv. 1981/72. Om klassifisering hvor tomten ikke har vært brukt i en lengre periode, se HRD i Utv. 1981/331 (Rt. 1981/534).

## 2.6 Returemballasje

Returemballasje er emballasje som følger med ved salget, men som forutsettes returnert. Slik emballasje betales det derfor pant for, f.eks. et bryggeris flasker og kasser. Returemballasje kan etter skattyterens valg enten behandles som driftsmiddel eller som varer, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 16.22 og emnet «Varebeholdning».

## 2.7 Reservedeler

Reservedeler til egne driftsmidler kan etter skattyterens valg enten behandles som driftsmidler eller som varer, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 16.21 og emnet «Varebeholdning».

## 2.8 Demonstrasjonsvarer

Varer anskaffet for salg og som midlertidig brukes til demonstrasjon og som deretter skal tilbake til lager for omsetning som salgsvare, anses ikke som driftsmiddel. Demonstrasjonsbiler kan vanligvis ikke anses som driftsmidler bestemt til varig bruk. I de aller fleste 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.

## 2.9 Buskap, oppdrettsfisk mv.

Buskap på gårdsbruk, reinsdyr i reindriftsnæring, pelsdyr i pelsdyrnæring og fisk i oppdrettsvirksomhet, er ikke driftsmiddel, jf. sktl. § 8-1 (4). Dette gjelder også for dyr/fisk som er brukt til avl.

# 3 Skille ett eller flere driftsmidler

## 3.1 Generelt

Fysiske eiendeler som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet, regnes normalt som ett driftsmiddel. Det må ifølge praksis foretas en konkret vurdering av om det er slik sammenheng mellom eiendelene at det er naturlig å anse dem som en enhet. Eiendeler som kan brukes hver for seg, regnes normalt som flere driftsmidler.

Bygninger og grunn behandles som forskjellige driftsmidler.

Faste tekniske installasjoner i bygg anses som egne driftsmidler atskilt fra bygget, jf. sktl. § 14-43 (1) bokstav j.

I seksjonert bygning behandles hver seksjon som egen enhet.

Se for øvrig emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 6 og FIN 4. oktober 2005 i Utv. 2005/1172.

## 3.2 Oppdeling av et driftsmiddel

Som utgangspunkt vil kostpris for deler som til sammen er ett driftsmiddel, se ovenfor, ikke kunne deles opp, for eksempel for direkte fradragføring for de enkelte delers vedkommende. F.eks. kan ikke en bil splittes opp i sine enkelte bestanddeler, slik som støtdempere, eksosanlegg, dekk mv. Dette vil også gjelde om driftsmiddelet kjøpes i deler og så settes sammen. Utskifting av mindre, varige deler av driftsmiddelet vil bli betraktet som vedlikehold og skal normalt fradragføres direkte.

Faste tekniske installasjoner i bygg skal behandles atskilt fra bygget, jf. sktl. § 14-43 (1) bokstav j.

Se også emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 6.10.

## 3.3 Beholdning av driftsmidler

Utgangspunktet er at hvert driftsmiddel skal vurderes individuelt, også i forhold til beløpsgrensen i sktl. § 14-40 på kr 15 000. Imidlertid kan innkjøp av ikke-betydelige driftsmidler (hver enhet koster mindre enn kr 15 000) unntaksvis vurderes samlet som én beholdning, slik at den totale kostpris aktiveres.

Ved vurderingen av om ikke-betydlige driftsmidler skal vurderes samlet, sees det hen til den fysiske og funksjonelle sammenhengen mellom driftsmidlene, herunder om de utfører samme funksjon og hvor likeartede de er, slik at det er naturlig å se dem som en enhet. Det må være en nær sammenheng mellom gjenstandene og de må brukes sammen for at man skal nyttiggjøre seg av dem. Dette kan for eksempel være tilfelle ved innkjøp av kafébord og -stoler, senger til et hotell og innkjøp av dvd-er for utleie. Se også BFU 12/2012 (Et nettselskaps investering i strømmålere ble ansett som én beholdning av driftsmidler. Det ble blant annet pekt på at alle strømmålerne hadde en funksjonell sammenheng både i forhold til de ulike kundene, men og for nettselskapet som sådan.)

## 4 Prinsipper for fradragsføring av inngangsverdi

### 4.1 Driftsmidler hovedsakelig brukt i inntektsgivende aktivitet

#### 4.1.1 Generelt

Skattemessig inngangsverdi (kostprisen) for driftsmidler anskaffet hovedsakelig til og/eller hovedsakelig brukt i inntektsgivende aktivitet, herunder lønnet erverv, skal som hovedregel enten

- fradragsføres direkte, se emnet «[Driftsmiddel – direkte fradragsføring](#)»
- aktiveres og fradragsføres ved avskrivning etter saldoreglene, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)»
- aktiveres og fradragsføres ved lineær avskrivning, dvs. med like store årlige beløp fordelt over driftsmiddelets antatte levetid, se emnene «[Kraftforetak](#)» og «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)»
- aktiveres og avskrives med skjønnsmessig beløp, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)», eller
- aktiveres uten fradragsføring, verken direkte eller gjennom avskrivning, se nedenfor. I slike tilfeller kommer inngangsverdien til fradrag ved eventuell senere gevinst-/tapsberegning ved realisasjon eller uttak av driftsmiddelet, se emnene «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)» og «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)»

#### 4.1.2 Krav til risikoen for driftsmiddelets verdifall for rett til avskrivning/direkte fradragsføring

Rett til avskrivning/direkte fradragsføring er begrunnet i at eieren har risikoen for driftsmiddelets 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 driftsmiddelet (salgsopsjon) til selgeren eller en tredjemann, for samme pris som det ble kjøpt for. Eieren har da ingen rett til å fradra inngangsverdien verken ved

- direkte fradragsføring, eller
- avskrivninger,

se HRD i Utv. 1997/13 (Rt. 1996/1270), Utv. 1997/23 (Rt. 1996/1256) og Utv. 1998/298 (Rt. 1998/46). I disse tilfellene vil skattyter bare kunne få fradrag for driftsmiddelets inngangsverdi ved gevinst-/tapsberegningen ved realisasjon av dette. Skattyteren vil i disse tilfellene kunne ha den finansielle risiko for innfrielsen av forpliktelsen, men dette medfører ikke at skattyteren får noen rett til direkte fradragsføring eller avskrivning.

Ved restverdileasing er bortleaser sikret å få tilbake en del av sin investering ved utløpet av leasingperioden. Fradrag for avskrivninger begrenses likevel ikke på bakgrunn av dette, se FIN 31. oktober 2005 i Utv. 2005/1249.

Får selger eller tredjemann ved ervervet en rett til å kjøpe driftsmiddelet (kjøpsopsjon), vil dette i utgangspunktet ikke innvirke på adgangen til å kostnadsføre direkte eller avskrive på dette driftsmiddelet. 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 fradragsføring eller avskrivning. Dersom sikringen faller bort, slik at skattyteren på normalt vis får hele risikoen for reduksjonen av driftsmiddelets verdi, kan skattyteren fra dette tidspunkt direkte fradragsføre eller avskrive etter de vanlige regler og satser.

Den rett et deltakerlignet selskap har til direkte fradragsføring eller avskrivning på driftsmidlers inngangsverdi, influeres ikke av at deltakere har en garanti som sikrer dem mot verdiforringelse av sin selskapsandel.

Et aksjeselskaps rett til direkte fradragsføring eller avskrivning på driftsmidlers inngangsverdi, influeres ikke av at aksjonærene har en rettslig garanti som sikrer dem å få tilbake aksjenes historiske kostpris.

#### **4.2 Eiendeler brukt for en mindre del i inntektsgivende aktivitet**

Eiendeler som bare for en mindre del er brukt i inntektsgivende aktivitet (ikke hovedsakelig bruk), følger ikke reglene for driftsmidler og kan ikke fradragsføres direkte eller ved avskrivning. Er vedkommende eiendel av en art som kunne vært fradragsført direkte eller avskrevet om det hadde vært driftsmiddel, kan eieren fradragsføre en del av verdiforringelsen som etter en skjønnsmessig vurdering faller på bruken i inntektsgivende aktivitet. For biler er verdiforringelsen inkludert i fradragssatsen for yrkeskjøring med privatbiler. Om slik fradragsføring i jordbruket, se emnet «[Jordbruk – allment](#)» f.eks. under [pkt. 10.9](#), [pkt. 10.24](#) og [pkt. 10.48](#).

#### **4.3 Eiendeler ikke brukt i inntektsgivende aktivitet**

Inngangsverdien til eiendel som ikke er anskaffet for eller senere tatt i bruk i inntektsgivende aktivitet, skal ikke komme til fradrag ved direkte fradragsføring eller avskrivning, men kommer til fradrag ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap.

#### **4.4 Nedlegging av driften i virksomheten**

Om opphør av rett til avskrivninger ved nedlegging av driften i virksomheten, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)», [pkt. 3.1.2](#).

### **5 Oversikt over hovedregler**

#### **5.1 Fysiske driftsmidler som verdiforringes**

##### **5.1.1 Varige og betydelige driftsmidler**

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler som

- verdiforringes ved slit og/eller elde
  - er betydelig, dvs. har en inngangsverdi på kr 15 000 eller mer, se emnet «[Inngangsverdi](#)», og
  - er varig, dvs. har en levetid på 3 år eller mer,
- skal aktiveres og normalt avskrives etter saldoreglene dersom alle vilkårene ovenfor er oppfylt. jf. sktl. § 14-40 (1). Om lineær avskrivning for visse driftsmidler i kraftverk, se emnet «[Kraftforetak](#)».

Inngangsverdien for fysisk driftsmiddel som skattyteren tar inn i norsk beskatningsområde etter å ha brukt det som driftsmiddel utenfor norsk beskatningsområde, skal i visse tilfeller avskrives lineært, se emnet «[Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)».

##### **5.1.2 Når er et driftsmiddel betydelig**

Nærmere om grensebeløpet på kr 15 000, se emnet «[Driftsmiddel – direkte fradragsføring](#)».

##### **5.1.3 Når er et driftsmiddel varig**

Nærmere om når et driftsmiddel er varig, se emnet «[Driftsmiddel – direkte fradragsføring](#)».

##### **5.1.4 Ikke-varige og/eller ikke-betydelige driftsmidler**

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler som verdiforringes ved slit og/eller elde, men som

- er ikke-varig, dvs. har en levetid under 3 år, og/eller
- er ikke-betydelig, dvs. har en inngangsverdi som er lavere enn kr 15 000,

kan som hovedregel fradragsføres direkte, jf. sktl. § 14-40 (2).

Er driftsmidlet betydelig, men ikke-varig, kan skattyter velge å fradragsføre inngangsverdien fordelt over antatt levetid. Er driftsmidlet ikke-betydelig, men varig, kan skattyteren velge å føre inngangsverdien på saldo for avskrivning. Er et slikt driftsmiddel ikke-betydelig og ikke-varig, skal inngangsverdien fradragsføres i ervervsåret.

## 5.2 Fysiske driftsmidler som ikke verdiforringes

### 5.2.1 Generelt

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler som ikke verdiforringes gjennom slit og/eller elde, skal som hovedregel aktiveres uten fradragsføring, verken direkte eller gjennom avskrivning. Dette gjelder selv om driftsmiddelet har en inngangsverdi under kr 15 000.

### 5.2.2 Hvilke driftsmidler verdiforringes ikke ved slit og/eller elde

Driftsmidler som ved vanlig vedlikehold ikke verdiforringes ved slit, elde, uhensiktsmessighet, teknisk utvikling osv., vil blant annet være

- grunn
- veier
- boligeiendommer, og
- kunstgjenstander, se HRD i Utv. 1980/618 (Rt. 1980/1429). (Kunstverket som saken gjaldt ble ikke verdiforringet ved slit og elde.)

Enkelte typer kunstgjenstander kan imidlertid være så preget av dagsaktuelle strømninger at man på tidspunktet for utarbeidelsen kan forutse at de med tiden vil bli foreldet.

Antikviteter verdiforringes normalt ikke, men vil i enkelte tilfeller kunne være utsatt for bruk som medfører fysisk slitasje. I disse tilfellene vil antikvitetene etter en konkret vurdering kunne anses som avskrivbare.

Nedgang i verdien pga. konjunktursvingninger tas ikke i betraktning ved vurderingen av om et driftsmiddel er avskrivbart, se HRD i Rt. 1920/884. Se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

## 5.3 Forretningsverdi (goodwill)

### 5.3.1 Egen opparbeidet forretningsverdi

Det er ingen særskilte regler for behandling av kostnader som fører til opparbeidelse av forretningsverdi (goodwill). Slike kostnader fradragsføres etter de regler som gjelder for vedkommende kostnad.

### 5.3.2 Ervervet forretningsverdi

Om behandling av inngangsverdi for ervervet forretningsverdi, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

## 5.4 Immaterielle driftsmidler utenom forretningsverdi

### 5.4.1 Tidsbegrensede rettigheter

Inngangsverdien for immaterielle driftsmidler som er tidsbegrensede rettigheter (f.eks. patentrett, opphavsrett, tidsbegrenset lisensavtale, tidsbegrenset leierett, tidsbegrenset konsesjon), med varighet utover ervervsåret, skal aktiveres. Den nedre grense for aktiveringsplikt i saldoreglene gjelder ikke for slike immaterielle driftsmidler, verken beløpsgrensen eller varighetsgrensen. Er rettigheten brukt i inntektsgivende aktivitet kan inngangsverdien avskrives lineært, dvs. med like årlige beløp fordelt over den tid rettigheten er i kraft, eventuelt over den kortere tid rettigheten har økonomisk verdi.

### 5.4.2 Immaterielle driftsmidler utenom forretningsverdi og tidsbegrensede rettigheter

Inngangsverdien av andre immaterielle driftsmidler enn forretningsverdi og tidsbegrensede rettigheter skal aktiveres såfremt driftsmiddelet er varig og betydelig, se sktl. § 14-40 og pkt. 5.1.1. Se også FIN 30. mai 2005 i Utv. 2005/833 og FIN 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487.

Om hva som er immaterielle driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».



Om eventuell avskrivning på slike driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

Om behandlingen av egne forsknings- og utviklingskostnader, se emnene «[Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag](#)» og «[Forsknings- og utviklingskostnader – skattefunn](#)».

### **5.5 OPS-kontrakt (Offentlig-Privat Samarbeid)**

Om fradragsføring av utbyggingskostnadene i forbindelse med OPS-kontrakt (Offentlig-Privat Samarbeid), se FIN 4. september 2002 i Utv. 2002/1298.

## **6 Hvem skal ha fradrag**

### **6.1 Hovedregel**

Direkte fradragsføring eller fradrag for avskrivning kan som hovedregel bare gis den som privatrettslig anses som den reelle eier av driftsmiddelet.

I tilfeller hvor den privatrettslige eier ikke får avskrivning fordi han ikke har risikoen for verdiforringelsen, se [pkt. 4.1.2](#), er det ingen andre som kan få fradrag for avskrivning på vedkommende objekt.

Nærmere om hvem som anses som eier, se emnet «[Eierbegrepet](#)».

### **6.2 Deltakerlignet selskap**

Avskrivning i deltakerlignet selskap, beregnes hos selskapet med virkning for alle deltakerne. Den enkelte deltaker kan ikke foreta avskrivning.

### **6.3 Bruttolignet sameie**

I sameie som skal deltakerlignes etter bruttometoden, er det den enkelte sameier som skal foreta avskrivninger i forhold til sin inngangsverdi og eierandel, se emnet «[Sameie – ligning etter bruttometoden](#)».

### **6.4 Avbetalingskjøp**

Ved avbetalingskjøp er det kjøperen som kan foreta avskrivninger.

### **6.5 Ektefeller**

Det er uten betydning for retten til avskrivning hvem av ektefellene som er eier av driftsmidlene.

### **6.6 Leid driftsmiddel**

Avskrivning på driftsmidler som leies ut skal foretas hos utleieren, mens leietakeren får fradrag for betalt leie.

Påkostet leietaker leid driftsmiddel blir han normalt ikke eier av påkostningen. Kostnadene til påkostning kan derfor ikke saldoavskrives hos leietakeren. Påkostningene anses som en del av leiekostnaden, og føres til fradrag jevnt fordelt over leieperioden. Opphører leieforholdet, kan restbeløpet føres direkte til fradrag.

Skal 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 tilføres samme saldogruppe som det påkostede driftsmiddel. Påkostninger i forretningsbygg må f.eks. 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. Tidfesting av inntektsføringen skal skje når påkostningen er foretatt av leietaker, se HRD i Utv. 1986/304 (Rt.1986/97). I praksis kan det også godtas tidfesting over den resterende leieperioden. Den skattepliktige fordel kan være et annet beløp enn leietakers kostnader. Utleieren kan aktivere den skattlagte fordel for avskrivning.

Om behandling av vedlikeholdskostnader på leid formuesobjekt som fører til at objektet blir i bedre stand enn ved starten på leieperioden, se emnet «[Vedlikehold](#)», [pkt. 9.2](#).

## 6.7 Leasing

Om hvem som kan avskrive et leaset driftsmiddel, se emnet «Leasing».

## 6.8 Dødsfall

Om avskrivning i forbindelse med dødsfall, se emnet «Enkeltpersonforetak – ligning i dødsåret».

## 6.9 Konkurs

Om avskrivning i forbindelse med konkurs, se emnet «Konkurs».

## 6.10 Opphør av virksomhet

Om avskrivning i forbindelse med opphør av virksomhet, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

# Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo

- Sktl. § 6-10, §§ 14-30 til 14-48 og § 19-2 (3) bokstav c.
- Forskrift 29. august 1984 nr. 1582 om overgangsregler ved innføring av nye avskrivningsregler mv. (sktl. 1911 avsnitt II).
- FFSFIN § 14-41 Overgangsregel til skatteloven § 14-41 første ledd bokstav j.

## 1 Oversikt

Saldogruppe	Avskrivningssats
a (kontormaskiner)	30 %
b (ervertet forretningsverdi)	20 %
c (vogntog, varebil mv.)	20 %
d (personbiler, maskiner, inventar mv.)	20 %
e (skip, rigger mv.)	14 %
f (fly, helikopter)	12 %
g (anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft mv.)	5 %
h (bygg og anlegg, hoteller mv.)	4 (10) (6) %
i (forretningsbygg)	2 %
j (fast teknisk installasjon i bygninger)	10 %

Om når satsen på 10 % skal brukes for saldogruppe h, se pkt. 9.2.2. Om når satsen på 6 % skal brukes for saldogruppe h, se pkt. 9.1.

## 2 Hvilke driftsmidler omfattes av saldoreglene

### 2.1 Fysiske driftsmidler

Reglene om aktivisering av kostpris i saldogrupper og avskrivning etter saldoreglene gjelder ifølge sktl. § 6-10 (1), jf. § 14-40 (1) bokstav a for fysiske driftsmidler som

- er anskaffet hovedsakelig til bruk i økonomisk aktivitet, herunder lønnet arbeid, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi»

- verdiforringes ved slit og/eller elde. (Om hvilke fysiske driftsmidler som ikke anses å verdiforringes ved slit og/eller elde, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)»)
- er betydelige, dvs. har en inngangsverdi på kr 15 000 eller mer, se emnet «[Driftsmiddel – direkte fradragsføring](#)», og
- er varige, dvs. har en total gjenværende fysisk/økonomisk levetid på minst 3 år ved ervervet, se emnet «[Driftsmiddel – direkte fradragsføring](#)».

Alle vilkårene ovenfor må være oppfylt.

Om når en beholdning av flere objekter som hver for seg ikke er betydelige, må ses under ett som ett driftsmiddel, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 3.3.

Om behandling av kostpris for andre fysiske driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)».

## 2.2 Forretningsverdi (goodwill)

Om når forretningsverdi kan avskrives etter saldoreglene i saldogruppe b, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

## 3 Driftsmidler som ikke omfattes av saldoreglene

Saldoreglene gjelder ikke for

- fysiske driftsmidler som ikke verdiforringes ved slit eller elde, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)»
- fysiske driftsmidler og ervervet forretningsverdi med kostpris under kr 15 000 og/eller fysisk/økonomisk varighet under 3 år ved ervervet, se emnet «[Driftsmiddel – direkte fradragsføring](#)»
- andre immaterielle driftsmidler enn ervervet forretningsverdi, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)»
- påkostning på driftsmiddel som skattyter leier, bortsett fra de tilfellene hvor leietaker unntaksvis blir ansett som eier av påkostningen, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)»
- driftsmiddel som etter å ha vært brukt av skattyteren utenfor norsk beskatningsområde, tas inn i norsk beskatningsområde, se emnet «[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 emnet «[Kraftforetak](#)».

## 4 Krav til bruk

Om krav til bruk, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)».

## 5 Krav om risiko for oppofrelse av økonomiske verdier

Om krav til økonomisk oppofrelse (risiko for verdiforringelse), se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)».

## 6 Inndeling i saldogrupper

### 6.1 Generelt

Om hva som er ett eller flere driftsmidler, se [pkt. 6.12](#) og emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)».

Driftsmidler som avskrives etter saldoreglene plasseres i en av de saldogrupperne som er nevnt i sktl. § 14-41, se [pkt. 1](#). Det alminnelige utgangspunktet er at et avskrivbart driftsmiddel ikke deles opp, men plasseres i den saldogruppen som det etter en helhetsvurdering har mest til felles med og som ligger nærmest driftsmidlets antatte tekniske og økonomiske levetid, se Ot.prp. nr. 19 (1983-1984) s. 17. Om unntak, se [pkt. 6.12](#).

Driftsmidler som inngår i saldogruppe a, b, c og d avskrives på samlesaldoer for hver gruppe, jf. sktl. § 14-41 (4) første punktum.

Driftmidler i saldogruppe j, (fast teknisk installasjon i bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l.) avskrives på egen samlesaldo for hver enkelt bygning, jf. sktl. § 14-41 (4) fjerde punktum.

Driftsmidler som inngår i de øvrige saldogruppene føres på egen saldo for hvert enkelt driftsmiddel, jf. sktl. § 14-41 (4) tredje punktum.

## 6.2 *Saldogruppe a, kontormaskiner o.l.*

### 6.2.1 *Generelt*

Saldogruppe a omfatter kontormaskiner o.l. Følgende driftsmidler regnes som kontormaskiner

- kopimaskiner
- makuleringsmaskiner
- skannere
- lokale telefonsentraler, telefonapparater utenom mobiltelefoner, telefonsvarere og telefaks-maskiner
- videokonferanseutstyr, fremviser
- kasseapparat og kortterminaler og utstyr (hardware) knyttet til hjelpefunksjoner for kasseapparat mv.
- datamaskin, se likevel pkt. 6.2.2

Følgende driftsmidler regnes ikke som kontormaskiner

- kantineutstyr, som f.eks. oppvaskmaskin, stekeovn og kaffekoker, selv om dette utstyret er plassert i kontorlokaler
- rengjøringsutstyr
- stemplingsur. Er stemplingsuret koblet til et datasystem, vil dette datasystemet i visse tilfelle kunne regnes som kontormaskiner
- alarmanlegg/overvåkingsanlegg
- fotoutstyr og utstyr til fremkalling
- lege- og tannlegeinstrumenter.

### 6.2.2 *Spesielt om datamaskiner*

For enkelte driftsmidler avhenger det av hva de faktisk blir brukt til om de går inn i saldogruppe for kontormaskiner o.l. eller en annen gruppe. Dette gjelder f.eks. for datamaskiner. Brukes datamaskin med tilhørende skjermer, skrivere mv. til kontorrelatert arbeid, regnes den som kontormaskin. Brukes datamaskin kun i ikke-kontorrelatert arbeid, for eksempel industriproduksjon, regnes den ikke som kontormaskin. Brukes datamaskinen til ulike formål, regnes den som kontormaskin dersom kontorbruken utgjør den vesentligste delen.

## 6.3 *Saldogruppe b, ervervet forretningsverdi*

Om behandlingen av inngangsverdi for ervervet forretningsverdi, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

## 6.4 *Saldogruppe c, varebiler, vogntog, lastebiler mv.*

### 6.4.1 *Generelt*

Saldogruppe c omfatter vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøy 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 *Kjøretøy for transport av funksjonshemmede*

Med «kjøretøy for transport av funksjonshemmede» menes kjøretøy som tilfredsstiller tekniske krav for løyve til transport av funksjonshemmede, jf. forskrift 26. mars 2003 nr. 401 om yrkestransport innenlands med motorvogn og fartøy (yrkestransportforskriften) § 1 bokstav e. Forskriften er gitt i medhold av lov 21. juni 2002 nr. 45 (yrkestransportlova). Dette vil fremgå av vognkortet.

En bil som eies av en funksjonshemmet for egentransport, anses ikke som «kjøretøy for transport av funksjonshemmede».

### 6.5 *Saldogruppe d, personbiler, maskiner, inventar mv.*

#### 6.5.1 *Generelt*

I saldogruppe d inngår alt løsøre som ikke går inn i de andre saldogruppene, som f.eks. personbiler, traktorer, andre rullende maskiner og materiell, andre maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv. Gruppen kan for eksempel omfatte elektroniske installasjoner i bygninger som ikke er knyttet til bygningens brukelighet som bygning (saldogruppe j), og som heller ikke anses som kontormaskiner (gruppe a). Dette kan for eksempel være teknisk utstyr for trådløst nettverk til bruk i publikumsarealer som trafikkterminaler, ventehall mv.

#### 6.5.2 *Personbiler, herunder kombinerte biler*

Med personbiler menes biler som er registrert som personbil, herunder stasjonsvogner, campingbiler og kombinerte biler. Registreringen vil fremgå av vognkortet.

#### 6.5.3 *Maskiner, redskaper mv.*

Med maskiner, redskaper mv. menes traktorer, dumpere, veiskrapere, mobilkraner, lifter og andre anleggsmaskiner, snøscootere, motorsykler mv.

### 6.6 *Saldogruppe e, skip, fartøyer, rigger mv.*

Saldogruppe e omfatter skip, fiske- og fangstfartøy, flytedokker, flytende innretninger i tilknytning til oljeutvinningsvirksomhet som f.eks. flyttbare borerigger.

### 6.7 *Saldogruppe f, fly, helikopter*

Saldogruppe f omfatter fly, helikopter mv.

### 6.8 *Saldogruppe g, anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak og slike driftsmidler benyttet i annen virksomhet*

Saldogruppe g omfatter anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak. Gruppen omfatter også slike driftsmidler benyttet i annen virksomhet. Nærmere om hvilke driftsmidler dette omfatter, se emnet «**Kraftforetak**». Se også Prop. 1 LS (2011-2012) pkt. 17.2.3, og LRD 23. april 2008 i Utv. 2008/981 (Hydro Aluminium AS)

### 6.9 *Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv.*

Saldogruppe h omfatter bygg og anlegg, hoteller mv. I gruppen inngår bl.a. lagerbygg og visse produksjonsanlegg, avskrivbare arbeider- og funksjonærboliger, samt utleiehytter. Som anlegg regnes i denne sammenheng også tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrieanlegg m.v., herunder renseanlegg, trykkluftanlegg, kjølesystemer og lignende, jf. sktl. § 14-41 (1) bokstav h annet punktum (i kraft fra og med inntektsåret 2012). Felles for slike anlegg er at de normalt ikke utgjør en del av selve produksjonsmaskineriet, men innehar hjelpefunksjoner som går ut på å bringe innsatsfaktorer fram til produksjonsmaskineriet eller på annen måte bistå i produksjonen. Slike driftsmidler har i alminnelighet

en størrelse, funksjon og selvstendighet i forhold til andre driftsmidler som gjør det naturlig å anse dem som selvstendige driftsmidler som skal avskrives på egen saldo i saldo-gruppe h. En slik installasjon vil ofte bestå av flere komponenter. Et renseanlegg kan for eksempel bestå av rør, tanker, filtre, utstyr for fortløpende rensing av filtre og vifter. Til sammen vil disse komponentene utgjøre et eget anlegg.

LRD 23. april 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/981 (Hydro Aluminium AS) omhandler grensedragningen mellom saldo-gruppe d og h. Retten la her til grunn at det er driftsmidlets fysiske beskaffenhet som er det sentrale kriterium for allokeringen, og at funksjonelle kriterier kan få betydning i tilfelle tvil. Retten fant at de aktuelle investeringene utgjorde flere separate enheter, selv om de inngikk i samme produksjonsprosess. Brannvarslings- og slukningsanlegg samt andre elektroinstallasjoner som skulle betjene bygningene og deres infrastruktur, måtte aktiveres på saldo for vedkommende bygninger. Dommen gjelder inntektsår for innføring av saldo-gruppe j. Se også LRD 6. oktober 2011 (Hålogaland) i Utv. 2011/1512 (Alcoa Norway ANS). Etter någjeldende regler skal brannvarslingsanlegg mv. aktiveres på saldo-gruppe j. Grensedragningen mellom saldo-gruppe d og h som ble lagt til grunn i Hydro Aluminiumdommen, er forutsatt videreført etter ikrafttredelsen av sktl. § 14-41 (1) bokstav h annet punktum, se Prop. 1 LS (2011-2012) pkt. 17.2.3.

I LRD 29. mars 2006 (Gulating) i Utv. 2006/581 ble et distribusjonsnett for naturgass ansett som ett anlegg og skulle inngå i saldo-gruppe h. Nærmere om skillet mellom løsøre, faste installasjoner og bygning/anlegg se [pkt. 6.12.3](#).

Om administrasjonsbygg innenfor et fabrikkområde, se [pkt. 16.5.5](#).

Saldo-gruppe h omfatter også «hoteller, losjihus og bevertningssteder mv.». Denne ordlyden kan ikke fortolkes utvidende, se HRD i Utv. 2005/465 (Rt. 2005/306).

### **6.10 Saldo-gruppe i, forretningsbygg**

Saldo-gruppe i omfatter forretningsbygg. Med forretningsbygg menes bygg som benyttes hovedsakelig til kontorer, salgsvirksomhet og tjenesteyting, med unntak av overnattings- og serveringsvirksomhet. Virksomhet med undervisning og drift av helsestudio anses som tjenesteyting i denne forbindelse, se HRD i Utv. 2005/465 (Rt. 2005/306). Således vil sykehus, barnehager, skoler, alders- og sykehjem mv. falle inn under gruppen forretningsbygg.

Bygg som utelukkende er brukt til lager, er ikke å anse som forretningsbygg. Lager tilknyttet butikk vil normalt anses som en del av butikken ved vurdering av saldo-gruppe.

### **6.11 Saldo-gruppe j, fast teknisk installasjon i bygninger**

#### **6.11.1 Generelt**

Faste tekniske installasjoner som er integrert i bygningen og som tjener bygningens generelle brukelighet som bygning, skal aktiveres og avskrives på egen saldo-gruppe j med én samlesaldo for hver bygning. Saldo-gruppe j omfatter faste tekniske installasjoner i bygninger, herunder varme- og ventilasjonsanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg og lignende, jf. sktl. § 14-41 (1) bokstav j.

Saldo-gruppe j omfatter ikke faste tekniske installasjoner som er selvstendige anlegg eller installasjoner som er integrert i anlegg. For eksempel må tekniske installasjoner i et renseanlegg bestående som egen lokalitet, avskrives i saldo-gruppen for anlegg (saldo-gruppe h).

Driftsmidler som er installert i bygning hovedsakelig av hensyn til produksjonen av varer og tjenester i den aktuelle virksomheten, skal normalt ikke anses som faste tekniske installasjoner i bygg. Slike installasjoner må i stedet enten henføres til saldoen for bygget, anses som selvstendig anlegg, eller som maskiner. Kjøle- og fryseanlegg mv. som ikke er fastmontert i bygningen, anses ikke som fast teknisk installasjon, se LRD 25. juni 2009 (Frostating) i Utv. 2009/1158 (Hamat AS). (Ikke-fastmontert kjøle- og fryseanlegg i en dagligvareforretning skulle avskrives i saldo-gruppe d. Retten la vekt på at kjøleutstyret som besto av prefabrikerte elementer (med vegger, gulv og tak for kjøle- og fryserom) lett kunne demonteres og fjernes.)

### 6.11.2 Eierskifte

For bygninger som skifter eier i inntektsåret, skal selgers utgangsverdi/kjøpers inngangsverdi fordeles mellom bygningssaldo og saldo for faste, tekniske installasjoner etter omsetningsverdi.

## 6.12 Oppdeling av et driftsmiddel

### 6.12.1 Generelt

Normalt vil kostpris for et driftsmiddel som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet, ikke kunne fordeles på forskjellige saldogrupper. Om fast teknisk installasjon i bygning som likevel avskrives på egen saldo, selv om installasjonen fysisk er en del av bygningen, se [pkt. 6.11](#).

Om et tilfelle hvor komponenter i en produksjonslinje måtte anses som egne driftsmidler, se LRD 6. oktober 2011 (Hålogaland) i Utv. 2011/1512 (Alcoa Norway ANS). Dersom en komponent i en sammensatt produksjonsinnretning må anses som et eget driftsmiddel, må det foretas en tilordning av komponenten til korrekt saldogruppe ut fra en vurdering av hvor den naturlig hører hjemme. Dette må vurderes ut fra gjenstandens fysiske beskaffenhet, funksjonalitet, nærhet til produksjonsprosessen og levetid. Nærmere om tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrianlegg som skal avskrives på egen saldo i saldogruppe h, se [pkt. 6.9](#).

### 6.12.2 Fast eiendom

Kostpris for fast eiendom med eiertomt skal fordeles på bygninger og grunn. Bare den delen av kostprisen som faller på bygning og faste tekniske installasjoner i denne, kan tas inn på saldo for avskrivning. Tilsvarende skal kostpris for bygning på festet grunn fordeles mellom bygning og faste tekniske installasjoner på den ene side, og eventuelt vederlag for festeretten på den annen side. Har eiendommen flere bygninger og/eller bygning som er seksjonert, skal hver bygning/seksjon inn på egen saldo og vurderes for seg i forhold til saldogrupperingen. Eventuelle faste tekniske installasjoner skal avskrives på egen samle-saldo for hver bygning/hver seksjon, se [pkt. 6.11](#).

Om egen boligdel i avskrivbart bygg, se [pkt. 16.5.3](#).

Om andre spørsmål vedrørende avskrivning på bygg, se [pkt. 16.5](#).

### 6.12.3 Skillet mellom løsøre, faste installasjoner og bygning/anlegg

Fast teknisk installasjon i bygning skal avskrives i saldogruppe j på egen samlesaldo for hver bygning/seksjon. Dette gjelder installasjoner som varme- og ventilasjonsanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg og lignende, jf. sktl. § 14-41 (1) bokstav j. Saldogruppe j omfatter bare driftsmidler som til og med inntektsåret 2008 etter sin art var avskrevet i saldogrupperne for bygg og anlegg og forretningsbygg (saldogrupperne h og i). En forutsetning er at anleggene er en integrert del av bygningen, se LRD 25. juni 2009 i Utv. 2009/1158 (Frostating). Avgrensningen mellom løsøre på den ene siden, og fast teknisk installasjon og bygning på den andre siden ble ikke endret ved innføringen av saldogruppe j.

Produksjonsmaskiner kan føres i saldogruppe d, selv om de er fast installert. Bygningsmessige arbeider som har funksjonell sammenheng med produksjonsmaskiner på nye og bestående bygg, som for eksempel spesielle rørplegg, spesielle elektriske anlegg, avskjermingsutstyr, samt spesielle fundamentet og forsterkninger som blir oppført sammen med bygget før produksjonsmaskineriet, kan anses å være gjort i forbindelse med montering av produksjonsmaskinene, og avskrives sammen med maskinene, jf. sktl. § 14-41 (3). Se FIN 20. april 2005 i Utv. 2005/697 og FIN 4. oktober 2005 i Utv. 2005/1172. Slike anlegg mv., skal ikke avskrives i saldogruppe j selv om de er av teknisk art, da de ikke anses å tjene bygningens funksjonalitet som bygning, se Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 13.3 side 100 andre spalte. Alternativet til saldogruppe d, vil i slike tilfeller være saldoen for bygningen (gruppe h eller i). Det må trekkes et skille mellom bygningsmessig arbeid ved montering avproduksjonsmaskineri, jf. sktl. § 14-41 (3), og tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner som skal avskrives som egne anlegg i saldogruppe

h, jf. sktl. § 14-41 (1) bokstav h annet punktum. Nærmere om slike tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrianlegg mv., se pkt. 6.9.

Om skillet mellom bygning/anlegg og annet selvstendig formuesobjekt som løsøre og fast teknisk installasjon i forhold til grensen mellom utskifting og vedlikehold, se emnet «Vedlikehold».

#### 6.12.4 Fiskefartøyer med utstyr

I praksis godtas det fordeling av kostpris for fiskefartøyer og kostpris for teknisk/elektronisk utstyr, som kraftblokk, fiskepumpe, ekkolodd, asdic, radar, navigasjonsutstyr og radiotelefonanlegg mv. på henholdsvis saldogruppe e (skip mv.) og saldogruppe d (driftsløsøre).

Er teknisk/elektronisk utstyr i fiskefartøy mv. ført på saldogruppe d (driftsløsøre) i ervervsåret, skal kostnadene til utskifting av slikt utstyr aktiveres på saldo. Skattyter kan imidlertid velge enten å tilføre utskiftingen til saldogruppe e (skip mv.) eller d (driftsløsøre).

#### 6.12.5 Kommune, fylkeskommune, stat og skattefrie institusjoner

Bruker kommune, fylkeskommune, stat eller skattefrie institusjoner en bygning 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.

### 6.13 Oppretting av saldoer

#### 6.13.1 Hovedregel

Driftsmidler i saldogruppene a-d samles på én saldo for hver saldogruppe (samlesaldoer) i hver atskilt virksomhet. Det er ikke anledning til å opprette flere saldoer i samme virksomhet innenfor hver av saldogruppene a-d, når virksomheten drives innenfor én kommune. Drives derimot samme virksomhet i flere kommuner, og virksomheten omfattes av reglene om stedbunden skattlegging, skal det opprettes saldoer for hver kommune, jf. sktl. § 14-41 (4) annet punktum.

Driftsmidler i saldogruppene e-i føres inn på hver sin saldo som bare inneholder vedkommende driftsmiddel (egen saldo), jf. sktl. § 14-41 (4) tredje punktum. Det er ikke anledning til å lage samlesaldoer (mer enn et driftsmiddel på saldoen) i saldogruppe e-i.

Driftsmidler i saldogruppe j, (fast teknisk installasjon i bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg og lignende), skal avskrives på egen samlesaldo for hver bygning/hver seksjon der slike driftsmidler er installert, jf. sktl. § 14-41 (4) fjerde punktum.

Ved kjøp av andeler i samme driftsmiddel på forskjellige tidspunkter, skal de forskjellige andelene inn på samme saldo. Det samme gjelder påkostning på forskjellige tidspunkter på et driftsmiddel.

#### 6.13.2 Deltakerlignet selskap

I deltakerlignet selskap, er det selskapet som skal opprette saldoer, jf. sktl. § 10-41 (1). Det skal ikke opprettes saldoer for hver deltakers andel av driftsmidlene.

#### 6.13.3 Bruttolignet sameie og kraftselskap

I sameie og kraftselskap som deltakerlignes etter bruttometoden, jf. sktl. § 10-40 (2) annet punktum, skal hver deltaker opprette hver sine saldoer som omfatter vedkommendes andel av sameiegenstandene.

#### 6.13.4 Flere virksomheter

Driver enkeltpersonforetak/ansvarlig selskap flere virksomheter, skal det for saldogruppene a-d lages saldoer for hver av virksomhetene for de driftsmidlene som brukes i vedkommende virksomhet.

Bruker eieren et driftsmiddel i mer enn én heleid virksomhet, skal hele driftsmidlet likevel føres inn på saldo i bare én av virksomhetene.



### 6.13.5 Ektefeller

Ektefeller som driver atskilte virksomheter, skal opprette saldoer for hver sine virksomheter. Felles bedrift anses som én virksomhet i forhold til saldoreglene.

## 6.14 Driftsmiddel plassert i feil saldogruppe mv. tidligere år – endring av ligning

Om endring av ligning der et driftsmiddel tidligere år er behandlet uriktig i forhold til avskrivningsreglene, se emnene «Endringssak – endring uten klage» og «Endringssak – klage».

## 7 Grunnlag for avskrivning/inntektsføring

### 7.1 Generelt

Grunnlaget for beregning av årets avskrivninger i saldogruppe a-j og for inntektsføring av negativ saldo i gruppe a, c, d og j, er saldoverdien ved utgangen av inntektsåret etter eventuelt tillegg for tilgang av driftsmidler og fradrag for eventuell nedskrivning av realisasjonsvederlag/uttaksverdi, men før fradrag for årets saldoavskrivning.

Overfører skattyteren et driftsmiddel i saldogruppene a-d eller j fra en virksomhet til en annen virksomhet, herunder til ektefellens virksomhet, skal rest nedskrevet verdi skilles ut fra saldo i den opprinnelige virksomheten og tilføres saldo i den andre virksomheten med samme beløp. Dette gjelder selv om rest nedskrevet verdi er under kr 15 000.

### 7.2 Forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984

#### 7.2.1 Generelt

For forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984 er avskrivningsgrunnlaget opprinnelig inngangsverdi (kostpris) for bygning eksklusiv tomt, redusert med skattemessige avskrivninger i 1984 eller senere. Samlede av- og nedskrivninger før og etter 1. januar 1984, skal likevel ikke overstige opprinnelig kostpris. Dette innebærer at avskrivningen skal stoppe når avskrivningsgrunnlaget er lik summen av skattemessige avskrivninger før 1984 (nedre grense). På dette tidspunktet har hele kostprisen kommet til fradrag.

Ved fordeling av saldo i henhold til overgangsregelen i FSFIN § 14-41-1 skal 40 % av både saldogrunnlaget og den nedre grensen for avskrivning være overført til saldogruppe j for faste tekniske installasjoner per 31.12. 2008, se «Meldingen om likningen for inntektsåret 2009» (SKD 1/2010), pkt. 11.1.3.

#### 7.2.2 Eieren tar i bruk en del av bygget til egen bolig

Dersom eieren bosetter seg i et forretningsbygg som er ervervet før 1. januar 1984, skal den forholdsmessige delen av saldoverdien (avskrivningsgrunnlaget) per 1. januar i inntektsåret som knytter seg til egen boligdel, skilles ut. Nedre grense for avskrivning må reduseres tilsvarende. Dette gjelder både bygningssaldoen og saldoen for faste tekniske installasjoner i bygningen (saldogruppe j).

#### 7.2.3 Påkostninger etter 1. januar 1984

Påkostninger etter 1. januar 1984 på forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984 tillegges både avskrivningsgrunnlag og restbeløp til nedskrivning.

Er forretningsbygget nedskrevet til nedre grense før påkostningen, vil avskrivningsgrunnlaget bestå av nedre grense for avskrivning, tillagt senere kjøp/påkostninger, redusert med av- og nedskrivninger etter påkostningen.

### 7.3 Ikke levert selvangivelse

Ved skjønnslikning i forbindelse med ikke levert selvangivelse skal det ikke tas hensyn til avskrivning, se emnet «Selvangivelse mv. – skjønnslikning ved manglende og mangelfull selvangivelse mv.». Derimot skal det tas hensyn til inntektsføring av negativ saldo.

Når skattyteren leverer selvangivelse og avskrivningsskjema for året etter at skjønnslikning er foretatt, skal skattyter som inngående verdi føre opp de utgående saldoverdiene som var godkjent ved siste ligning etter oppgave tillagt senere kjøp/påkostninger. Var sist kjente saldoverdi negativ, skal den negative verdien reduseres med pliktig inntektsføring i de år skjønnslikning 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, d og j.

### 8.2 Driftsmidler ervervet i året

#### 8.2.1 Tidspunkt for inntak på saldo

Saldoverdien for samlesaldo i saldogrupperne a til d skal tillegges inngangsverdi (kostpris) for driftsmidler som er ervervet i løpet av året, se sktl. § 14-42 (2) bokstav a, jf. § 14-41 (4) første punktum. Inngangsverdi for ny fast teknisk installasjon i bygninger i saldogruppe j, tillegges den samlesaldoen som er knyttet til bygningen som driftsmidlet skal installeres i, se sktl. § 14-42 (2) bokstav a, jf. § 14-41 (4) fjerde punktum. For saldogrupperne e til i, opprettes det ny saldo for hvert driftsmiddel som er ervervet i året, jf. sktl. § 14-41 (4) tredje punktum.

Et driftsmiddel anses ervervet

- ved kjøp, gavemottakelse o.l., når det er levert i forhold til avtale mellom partene (risikoen er gått over, se emnet «Eierbegrepet»)
- ved egen tilvirkning: når det er ferdig, eller
- ved arv hvor virksomheten fortsetter:
  - for gjenlevende ektefelle/enearing som overtar boet udelte: dødsfallstidspunktet
  - i andre tilfeller: fra det tidspunktet vedkommende overtar eierrådigheten (oppebærer inntektene/ansvar for kostnadene).

Det kreves ikke at et levert driftsmiddel er tatt i bruk for at inngangsverdien skal kunne tas inn på saldo.

Erverver skattyter en gjenstand som senere skal inngå som del av et driftsmiddel, skal denne aktiveres, men ikke tilføres saldo før den inngår i det ferdige driftsmidlet.

Ved etappevis levering/tilvirkning av et driftsmiddel, f.eks. ved oppføring av bygning, kan kostprisen for det som er tatt i bruk tilføres saldo i vedkommende år. Det er ikke tilstrekkelig at det er inngått kontrakt. Det er også uten betydning når driftsmidlet betales. Således kan ikke forskuddsbetaling tilføres saldoen for år forut for leveringsåret.

Det har ikke betydning om leverandører har sikret seg salgspant (eiendomsforbehold) i gjenstanden.

#### 8.2.2 Hva skal tilføres saldo

Saldo skal tilføres driftsmidlets inngangsverdi. Om hva som er driftsmidlets inngangsverdi, se emnet «Inngangsverdi».

#### 8.2.3 Egen boligdel i avskrivbart bygg, generelt

I kombinerte avskrivbare bygg skal egen boligdel ikke være med i saldo for bygningen, jf. sktl. § 14-42 (3). Som egen boligdel regnes enhver bolig som disponeres av eieren til egen bruk, selv om det ikke er eierens faste bolig. Bygget inngår på saldo med en forholdsmessig del av inngangsverdi (kostpris/nedskrevet verdi) av bygning eksklusiv tomt, regnet etter forholdet mellom utleieverdiene, 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 pkt. 16.5.3.

#### 8.2.4 Egen boligdel i avskrivbart bygg, bruttolignet sameie

Eies et ikke-seksjonert bygg/seksjon av flere skattytere i sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, og en eller noen av eierne bor i bygget/seksjonen, skal likevel hele bygningen/seksjonen vurderes under ett med hensyn til om det er avskrivbart. Ved vurdering av hvilken saldogruppe driftsmidlet skal inn på, vurderes bygget/seksjonen under ett, eksklusiv boligdel som eierne bor i innenfor rammen av vedkommendes eierandel.

Egen boligdel skal ikke tas inn på saldo (eventuelt tas ut ved innflytning) for de av sameierne som bosetter seg i bygget. En slik sameiers andel av byggets inngangsverdi/saldoverdi reduseres med boligdelens andel av hele bygget, jf. FIN 30. januar 1986 i Utv. 1986/53.

#### Eksempel

*Kjøper fire skattytere et avskrivbart bygg sammen (med 25 % hver) og en av sameierne bor i 20 % av bygningen, skal de som ikke bor i bygningen tilføre sin saldo 25 % av byggets kostpris. Den sameier som bor der skal tilføre saldoen for avskrivning 25 % minus 20 %, dvs. 5 % av kostprisen.*

*Dersom en sameier som eier 25 % bor i 30 % av bygningen, skal hver av de andre sameierne likevel tilføre sine saldoer 25 % av byggets kostpris. Den som bor der kan ikke tilføre saldoen noen del av kostprisen, fordi egen boligdel er større enn eierandelen.*

#### 8.2.5 *Deltakerlignede selskap, deltaker bor i selskapets bygning*

Om selskapets avskrivninger når deltaker bor i bygning tilhørende selskapet, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 4.6.3.

### 8.3 **Påkostning i året på avskrivbart driftsmiddel**

#### 8.3.1 *Generelt*

Påkostning i året på avskrivbart driftsmiddel skal tilføres saldo. Dette gjelder selv om påkostningen isolert sett er under kr 15 000, eller har en varighet på under 3 år, jf. sktl. § 14-40 (3). Påkostningen tilføres saldo i den utstrekning påkostningen er levert/ferdig i inntektsåret.

#### 8.3.2 *Egen boligdel*

Bor eieren i et avskrivbart bygg, skal påkostninger som utelukkende gjelder egen boligdel ikke tilføres saldo. Påkostninger som utelukkende gjelder avskrivbar del av bygget, tilføres saldoen i sin helhet. Påkostninger som gjelder begge deler av bygget fordeles etter reelle leieverdier slik de er etter påkostningen.

### 8.4 **Omdisponering av formuesobjekt fra omløpsmiddel til driftsmiddel**

Ved omdisponering av formuesobjekt fra omløpsmiddel til driftsmiddel, skal den verdien som er lagt til grunn ved inntektsføringen ved omdisponering av omløpsmidlene tilføres saldo, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester», pkt. 2.3.6.

### 8.5 **Regnskapsmessig nedskrivning av driftsmidler**

Nedskrivning av driftsmidler etter regnskapsloven har ingen virkning for saldoverdien. Det samme gjelder reversering av slik nedskrivning og endring av regnskapsmessige verdier ved skattefrie omdanninger.

### 8.6 **Behandling av saldo ved realisasjon av avskrivbare driftsmidler**

#### 8.6.1 *Generelt*

Ved realisasjon av driftsmidler, kan skattyter velge å inntektsføre vederlaget, helt eller delvis, jf. sktl. § 14-44 (1) første punktum. I den utstrekning salgsvederlag mv. for driftsmidler ikke inntektsføres i realisasjonsåret, skal vederlaget

- i saldogruppene a-d og j; nedskrives på saldo i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 (2). Negativ saldo i saldogruppe b (forretningsverdi) overføres til gevinst og tapskonto. Om inntektsføring av negativ saldo i saldogruppe a, c, d og j, se nedenfor
- i saldogruppene e-i; være utgangspunkt for å beregne gevinst/tap i forhold til saldoverdien, jf. sktl. § 14-44 (3). Hver saldo i disse saldogruppene inneholder bare ett driftsmiddel og saldoen gjøres opp i realisasjonsåret. Beregnet gevinst/tap på saldoen skal overføres til virksomhetens felles gevinst/tapskonto

«Realisasjonsåret» i relasjon til sktl. § 14-44 (1) første punktum er det året eiendomsretten til det realiserte formuesobjektet opphører hos den tidligere eieren, for eksempel ved at det overføres til erververen (realisasjon som tidfestingsprinsipp). Avtale om realisasjon er ikke tilstrekkelig, se emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 2.2.

### 8.6.2 Utrangering av driftsmiddel som innebærer realisasjon

Utrangering av avskrivbart driftsmiddel i saldogruppene a, c, d og j fører ikke til at saldoen skal reduseres. Ved utrangering av avskrivbart driftsmiddel i saldogruppene e-i skal saldoen gjøres opp og restverdien overføres til gevinst-/tapkonto. Selges f.eks. driftsmidlet som skrap, behandles vederlaget på samme måte som ved vanlig salg av driftsmidler.

Nærmere om når utrangering innebærer realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

Om realisasjon av avskrivbare driftsmidler som ikke saldoavskrives, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

### 8.7 Uttak av driftsmidler

Ved skattepliktig uttak av driftsmidler, behandles den fastsatte uttaksverdien på samme måte som et salgsvederlag, jf. sktl. § 14-44 (5) og ovenfor.

Om skatteplikt og skattemessig behandling ved uttak av driftsmidler til egen bruk eller til gaveoverføring, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

### 8.8 Flytting av driftsmiddel

Ved flytting av hele virksomheten til en annen kommune, skal saldoene overføres uendret. Ved flytting av driftsmiddel fra en virksomhet til en annen virksomhet hos samme eier, skal nedskrevet verdi av driftsmidlet flyttes uendret til den andre virksomheten, se nedenfor.

### 8.9 Reduksjon av saldo med rest nedskrevet verdi for driftsmiddel

#### 8.9.1 Når skal saldoen reduseres

I visse tilfeller skal en saldo reduseres helt eller delvis med driftsmidlers rest nedskrevet verdi uten kostnadsfradrag. Dette vil bl.a. kunne gjelde når

- gjenlevende ektefelle oppvurderer halvparten av driftsmidlene til omsetningsverdi ved dødsfallet, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)»
- skattyter overfører driftsmidlene uten skattlegging til deltakerlignet selskap eller eget aksjeselskap etter reglene om skattefri omdanning, se FSPIN § 11-20-6 (2) og emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)»
- skattyter selger jordbrukseiendom, for så vidt angår rest nedskrevet verdi vedrørende driftsbygningene og annet hvor gevinsten er helt eller delvis skattefri, se emnet «[Jordbruk – realisasjon](#)»
- driftsmiddel helt eller delvis slutter å være avskrivbart, f.eks. fordi utleiebolig i avskrivbart bygg utseksjoneres, skattyteren tar i bruk del av avskrivbar bygning til egen bolig, se ovenfor, eller et forretningsbygg ikke lenger er avskrivbart fordi det leies ut til boligformål
- skattyter opphører med virksomhet og har samlesaldo som splittes i «tom positiv saldo» som kan avskrives og resterende saldo som ikke kan avskrives. Se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)», pkt. 3.1.2 og pkt. 3.1.3
- driftsmiddel skal flyttes fra en saldo til en annen innen samme virksomhet, f.eks. pga. seksjonering av bygning eller bruksendring fra industribygg til forretningsbygg
- driftsmiddel flyttes fra en virksomhet til en annen
- driftsmiddel går over til et annet aksjeselskap i forbindelse med skattefri fisjon
- et driftsmiddel inndras fordi det har vært brukt i forbindelse med en straffbar handling, se emnet «[Ulovlige inntekter, fradrag for bestiktelser mv.](#)»
- skattyter går konkurs, når det gjelder de driftsmidlene som trekkes inn i boet, se emnet «[Konkurs](#)»
- skattyter overfører driftsmiddel til ektefelle enten for bruk i ektefellens egen virksomhet eller i forbindelse med skifte av fellesbo ved separasjon/skilsmiss
- driftsmidler overføres skattefritt til annet selskap i konsern, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)»
- eieren tar driftsmidlet ut til egen bruk og omsetningsverdien er lavere enn nedskrevet verdi (ikke-fradragsberettiget tap), se emnet «[Tap](#)», pkt. 2.5
- uttak av driftsmidler til egen bruk eller gaveoverføring ikke er skattepliktig, f.eks. gaveoverføring av hel virksomhet ved generasjonsskifte.

### 8.9.2 Beregning av rest nedskrevet verdi

For driftsmidler i saldogruppe e-i vil rest nedskrevet verdi for hele driftsmidlet være lik saldoverdien. Ved oppdeling av bygning, f.eks. pga. seksjonering, skal nedskrevet verdi for hele bygget fordeles forholdsmessig etter leieverdien for de enkelte seksjoner. Eventuell saldo i saldogruppe j (faste tekniske installasjoner i bygningen), jf sktl. § 14-41 (1) bokstav j og (4), må også fordeles på samme måte.

For driftsmidler i saldogrupperne a-d og j (samlesaldoer) vil rest nedskrevet verdi i visse tilfeller gi seg selv. For eksempel dersom

- den saldoen driftsmidlet står på er kr 0 eller negativ. Ingen driftsmidler på vedkommende saldo vil da ha rest nedskrevet verdi
- alle driftsmidlene på en saldo overdras, eller det overdras en ideell andel av alle driftsmidlene på saldoen. Rest nedskrevet verdi vil da vanligvis være saldoverdien eller den forholdsmessige andelen av denne
- saldoen var kr 0 eller negativ da driftsmidlet ble tilført saldo og det senere ikke er tilført andre driftsmidler på saldoen. Er saldoverdien positiv vil driftsmidlets nedskrevne verdi være lik saldoverdien
- driftsmidlet er anskaffet i året. Rest nedskrevet verdi vil da være opprinnelig kostpris fratrukk offentlige tilskudd som skal fradras, 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 eller j) sammen med driftsmidler som fortsatt skal være på saldoen. Dersom skattyteren har ført et fullstendig skatteregnskap for hvert enkelt driftsmiddel, skal den nedskrevne verdien som fremgår av dette regnskapet legges til grunn. Dersom slikt skatteregnskap ikke foreligger, kan rest nedskrevet verdi beregnes ved en oppstilling som viser hvilke av- og nedskrivninger som er foretatt på det enkelte driftsmiddel.

Rest nedskrevet verdi kan likevel ikke settes høyere enn den verdien driftsmidlet er tilført saldo med inkl. påkostninger, men etter nedskrivning f.eks. med tilskudd.

Om særregler for deling av saldo ved overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskaper innenfor et konsern, og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)».

## 8.10 Innflytting ilutflytting fra egen boligdel i kombinert bygg

### 8.10.1 Innflytting

Flytter skattyteren i år etter anskaffelsesåret inn i egen boligdel i kombinert bygg, må saldoverdiene for både bygningen og for faste tekniske installasjoner justeres, såfremt boligdelene ikke er skilt ut som egen seksjon. Saldoene skal reduseres med den delen av nedskrevet verdi som faller på egen boligdel. Denne delen beregnes som en forholdsmessig del av bygningens/tekniske installasjoners nedskrevne verdi på uttakstidspunktet, regnet etter leieverdiene.

### 8.10.2 Utflytting

Flytter eieren ut av egen boligdel i avskrivbart bygg/seksjon, skal tidligere utskilt beløp, tillagt eventuelle påkostninger, tas inn på saldo i utflyttingsåret. Beløp som er utskilt i 2008 eller tidligere, må ved inntak på saldo splittes opp i en del som vedrører bygningen og en annen del som gjelder tekniske installasjoner før beløpene tillegges de respektive saldoene

Blir boligdelen leid ut til boligformål, kan eieren velge å la være å ta tidligere utskilt beløp inn på saldo så lenge han kan realisere boligdelen skattefritt, se for øvrig emnet «[Bolig – realisasjon](#)».

## 9 Avskrivning på positiv saldo

### 9.1 Generelt

De lovbestemte avskrivningssatsene i tabellen nedenfor angir bare øvre grense for avskrivning de enkelte år. Skattyteren kan hvert år for hver gruppe velge om han vil avskrive og hvor stor avskrivning han vil foreta innenfor maksimalsatsene. Unnlatt avskrivning et år

kan ikke tas igjen ved avskrivning utover maksimalsatsene et senere år. Det kan foretas full avskrivning etter de fastsatte årssatsene for driftsmidler, uansett på hvilket tidspunkt i inntektsåret de er ervervet/levert.

De lovbestemte avskrivningssatsene gjelder selv om et driftsmiddel var brukt da det ble ervervet.

Saldoene i gruppene a-d og j skal fortsatt avskrives selv om de ikke inneholder driftsmidler (tom positiv saldo). Det kan ikke foretas avskrivning i saldogruppe e-i når eienomsretten til hele driftsmidlet er opphørt ved inntektsårets utgang.

Om hvilke driftsmidler som inngår i de enkelte saldogrupperne, se [pkt. 6](#).

## 9.2 Satsene

### 9.2.1 Generelt

Avskrivningssatsene fremgår av sktl. § 14-43 og er som følger:

Saldogruppe	Avskrivningssats
a (kontormaskiner)	30 %
b (ervervet forretningsverdi)	20 %
c (vogntog, varebil mv.)	20 %
d (personbiler, maskiner, inventar mv.)	20 %
e (skip, rigger mv.)	14 %
f (fly, helikopter)	12 %
g (anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft mv.)	5 %
h (bygg og anlegg, hoteller mv.) Om satsene i parentes, se <a href="#">pkt. 9.2.2</a> og <a href="#">pkt. 9.2.3</a>	4 (10) (6)%
i (forretningsbygg)	2 %
j (fast teknisk installasjon i bygninger)	10 %

### 9.2.2 Spesielt om bygg/anlegg med kort levetid/brukstid

Bygg (saldogruppe h) med kort levetid, dvs. bygg med så enkel konstruksjon at det må antas å ha en brukstid på 20 år eller mindre fra oppføringen, kan avskrives med inntil 10 %. Det samme gjelder anlegg med en brukstid på 20 år eller mindre fra det er nytt. Bestemmelsen om at anlegg med en brukstid på ikke over 20 år skal avskrives med inntil 10 %, gjelder ikke for anlegg som benyttes i petroleumsvirksomhet som går ut på utvinning av petroleumsforekomster i land utenfor EØS, jf. sktl. § 14-43 (2) siste punktum.

### 9.2.3 Spesielt om husdyrbygg i jord- og skogbruk

Husdyrbygg i jord- og skogbruk kan saldoavskrives med en sats på inntil 6 %, jf. sktl. § 14-43 (3). Avgrensningen til bygg i jord- og skogbruk innebærer at bygninger til hester i ridesentre, for turisme, trav og galoppsport mv. faller utenfor. Det samme gjelder bygninger som brukes til kennel og kattepensjonat.

For at en bygning skal kunne avskrives med forhøyet sats for husdyrbygg i jord- og skogbruk, må minst 50 % av arealet brukes til dette formålet. I denne sammenhengen skal alle arealer som brukes som ledd i husdyrholdet telle med, herunder fôrlager. Frittstående bygninger uten husdyrrom faller imidlertid utenfor selv om de brukes som ledd i husdyrholdet, for eksempel til fôrlager. Dersom bruken av en bygning har endret seg i løpet av året, er det bruken ved årsskiftet som er avgjørende. Vanlig, kortvarig opphold mellom gammel og ny dyrebesetning regnes ikke som bruksendring. Avskrivningssatsen på 6 % gjelder bare for bygninger med brukstid på over 20 år fra oppføringen. Om bygninger med kortere levetid, se [pkt. 9.2.2](#).

### 9.3 Fradragsføring av rest saldoverdi under kr 15 000

Er beregningsgrunnlaget for saldoavskrivningen ved årets utgang (før årets avskrivning) mindre enn kr 15 000 på den enkelte saldo, kan restverdien fradragsføres helt eller delvis etter skattyterens eget valg, jf. sktl. § 14-47 (1). Beløpsgrensen gjelder både i og utenfor virksomhet.

## 10 Inntektsføring av negativ saldo

### 10.1 Generelt

Er det negativ saldo ved utgangen av inntektsåret i saldogrupperne a, c, d eller j etter alle bevegelser, skal det dette året inntektsføres minst en så stor prosentandel av den negative saldoen som tilsvarer maksimal avskrivningssats for vedkommende saldogruppe, jf. sktl. § 14-46.

Negativ saldo ved et årsskifte i saldogruppe b overføres til gevinst og tapskonto, jf. sktl. § 14-44 (3) annet punktum.

### 10.2 Inntektsføring av rest negativ saldo under kr 15 000

Er negativ saldo ved årsskifte i en av saldogrupperne a, c, d eller j mindre enn kr 15 000 etter alle bevegelser unntatt årets inntektsføring, skal restsaldoen inntektsføres, jf. sktl. § 14-47 (2). Beløpsgrensen gjelder både i og utenfor virksomhet.

### 10.3 Inntektsføring av negativ saldo ved opphør av skatteplikt til Norge

Om inntektsføring av negativ saldo i saldogrupperne a, c, d og j ved opphør av skatteplikt til Norge, se [pkt. 14.3](#).

## 11 Når kan avskrivning foretas

Saldoavskrivning kan bare foretas ved utgangen av et inntektsår.

Ved overgang til eller fra avvikende regnskapsår skal det foretas særskilte avskrivninger for tidsrommet mellom det forrige regnskapsårets avslutning og det nye regnskapsårets begynnelse. Det gis fradrag for avskrivninger i denne perioden med en forholdsmessig del etter hvor mange påbegynte måneder det er mellom det forrige regnskapsårets avslutning og det nye regnskapsårets begynnelse, se sktl. § 14-1 (5).

Det er ikke anledning til å foreta saldoavskrivning

- i realisasjonsåret (året for eiendomsrettens opphør) for driftsmidler i saldogrupperne e-i
- i opphørsåret eller senere for driftsmidler i den opphørte virksomheten. Det kan likevel foretas avskrivning hvis virksomheten drives ut året, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)». Består saldoen av ikke-fradragsført tap på realisert driftsmiddel i saldogruppe a – d eller j, kan saldoavskrivninger fortsette for denne delen, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)», [pkt. 3.1.3](#)
- i dødsåret eller senere med virkning for avdødes inntekt, se emnet «[Enkeltpersonforetak – ligning i dødsåret](#)»
- i konkursåret eller senere år med virkning for konkursdebitor, når det gjelder driftsmidler som trekkes inn i konkursboet, se emnet «[Konkurs](#)»
- i det året aksjeselskap likvideres eller et deltakerlignet selskap oppløses.

## 12 Dødsfall

Ved dødsfall skal negativ saldo i gruppe a, c, d og j samt positiv gevinst- tapskonto føres til inntekt i dødsåret hos avdøde. Tilsvarende må positiv saldo i gruppe a-d og j hvor alle tilhørende driftsmidler er realisert før dødsfallet (tom positiv saldo) samt negativ gevinst- og tapskonto, føres til fradrag i dødsåret. Se sktl. § 14-48 (1).

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, jf. § 14-48 (1) tredje punktum.

Unntaket gjelder selv om virksomheten som sådan ikke videreføres. Se for øvrig emnene «Enkeltpersonforetak – 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 selskap, skal det foretas tilsvarende inntektsføring og fradragsføring som ved dødsfall, jf. sktl. § 14-48 (2). Se ovenfor.

### 14 Opphør av skatteplikt til Norge

#### 14.1 Driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde

Om skattemessig behandling når driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde uten at driftsmidlet skifter eier, se emnet «Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

#### 14.2 Tom positiv saldo i saldogruppene a, c, d, og j

Ved opphør av skatteplikt til Norge skal tom positiv saldo i saldogruppene a, c, d og j fradras i sin helhet i det året skatteplikten til Norge opphører. Om behandling av tapsaldo på gevinst- og tapskonto ved opphør av skatteplikt til Norge, se emnet «Gevinst- og tapskonto».

#### 14.3 Negativ saldo i saldogruppene a, c, d, og j

##### 14.3.1 Generelt

Utgangspunktet er at negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j skal inntektsføres i sin helhet det året skatteplikten til Norge opphører, jf. sktl. § 14-48 (3).

Er visse vilkår oppfylt, kan imidlertid negativ saldo i disse saldogruppene fortsatt inntektsføres etter vanlige regler når skattyter blir bosatt/hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 (4). Dette gjelder også når skatteplikten til Norge opphører ved en fusjon eller fisjon etter sktl. § 11-11 (1), jf. sktl. § 14-48 (5). Nærmere om reglene ved fusjon og fisjon, se henholdsvis emnet «Fusjon over landegrensene» og emnet «Fisjon over landegrensene».

##### 14.3.2 Vilkår for fortsatt inntektsføring

Ved opphør av skatteplikt til Norge, må følgende vilkår være oppfylt for at inntektsføringen kan skje etter de vanlige reglene:

- Personlig skattyter må bli/være skattepliktig som bosatt i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 (4) første punktum. Det er ikke noe krav om at personlig skattyter driver virksomhet.
- Selskap må bli hjemmehørende i annen EØS-stat. Blir selskapet hjemmehørende i lavskattelend innenfor EØS, må det være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i dette landet, se sktl. § 14-48 (4) første punktum, jf. sktl. § 10-64 bokstav b.
- Hvis Norge ikke har avtale, som nevnt i sktl. § 14-48 (4) femte punktum, om bistand til innfordring av skattekrav med det landet hvor personen blir bosatt eller selskapet blir hjemmehørende, må det stilles sikkerhet for skatteforpliktelsen. Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller på annen betryggende måte, jf. sktl. § 14-48 (4) tredje punktum. Det er skattekontoret som fastsetter kravet til sikkerhetsstillelse, jf. sktl. § 14-48 (4) fjerde punktum.

##### 14.3.3 Bortfall av retten til fortsatt inntektsføring

Retten til fortsatt inntektsføring etter vanlige regler faller bort, jf. sktl. § 14-48 (4) sjette og syvende punktum, hvis

- kravet til sikkerhet ikke lenger er oppfylt
- personen/selskapet blir bosatt/hjemmehørende i et land utenfor EØS
- et selskap flytter til et lavskattelend innenfor EØS og ikke er/blir reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der
- selskap som er hjemmehørende i et lavskattelend innenfor EØS opphører med reell økonomisk aktivitet i dette landet.



Ved bortfall av retten til fortsatt inntektsføring skal resterende negativ saldo i saldogrupperne a, c, d og j inntektsføres i sin helhet det første året vilkårene ikke lenger er oppfylt.

Om behandling av gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto ved opphør av skatteplikt til Norge, se emnet «*Gevinst- og tapskonto*».

## **15 Formelle krav**

### **15.1 Avskrivningsskjema**

#### *15.1.1 Generelt*

Alle som eier driftsmidler som kan avskrives etter saldoreglene, skal sammen med selvangivelsen levere spesifikasjon av saldo på skjemaet «Avskrivning» (RF-1084) (heretter kalt avskrivningsskjema). Det samme gjelder alle som har negativ saldo i saldogrupperne a, c, d eller j, eller tom positiv saldo i saldogrupperne a-d eller j. Det må også leveres avskrivningsskjema for år hvor det ikke kreves avskrivning. Skjemaet skal leveres selv om virksomheten er opphørt dersom vilkårene ovenfor er oppfylt.

Det skal leveres eget avskrivningsskjema for hver av saldogrupperne a-d og j. For driftsmidler i saldogrupperne e-i skal det leveres eget avskrivningsskjema for hvert driftsmiddel. Avskrivningsskjema skal leveres selv om saldoverdien er null eller negativ.

#### *15.1.2 Deltakerlignet selskap*

Deltakerlignet selskap skal levere avskrivningsskjemaer som omfatter selskapets samlede saldoverdi for driftsmidlene sammen med selskapsoppgaven. Deltakerne skal ikke levere avskrivningsskjema for sine eierandeler.

#### *15.1.3 Sameie*

I sameie som deltakerlignes etter bruttotometoden, skal hver av sameierne levere avskrivningsskjema. Avskrivningsskjemaet skal bare omfatte sameiernes andel av driftsmidlet. Har alle sameierne samme saldoverdi og bruker samme avskrivning, kan det av praktiske hensyn leveres avskrivningsskjema som omfatter den totale saldoverdien i fellesskapet og samlet avskrivning på den enkelte saldo.

#### *15.1.4 Ektefeller*

Ektefeller som driver atskilte virksomheter, skal levere hver sine avskrivningsskjemaer. I felles bedrift skal det leveres felles avskrivningsskjemaer for virksomheten.

#### *15.1.5 Flere atskilte virksomheter*

Drives flere virksomheter, skal det opprettes egne saldoer for hver av virksomhetene.

#### *15.1.6 Bruk av et driftsmiddel i flere virksomheter*

Bruker eieren et driftsmiddel i flere heleide virksomheter, skal det likevel bare benyttes ett avskrivningsskjema for driftsmidlet. Hvis flere personlige foretak eller selskaper eier et driftsmiddel i sameie uten at driftsmidlet benyttes i felles virksomhet, skal hver av dem ta med sin sameieandel av driftsmidlet på saldo.

## **16 Spesielt om diverse objekter (alfabetisk rekkefølge)**

### **16.1 Asfaltering**

Førstegangs asfaltering av vei skal aktiveres, og kan tilføres saldo for avskrivning når veien er anlagt hovedsakelig i forbindelse med økonomisk aktivitet. Det samme vil kunne gjelde ved asfaltering av parkeringsplasser, gårdsplasser mv. Inngangsverdien aktiveres på saldogruppe h. Senere asfaltering behandles normalt som vedlikehold.

### **16.2 Bensinstasjoner**

Brukes bygning på bensinstasjon bare til salg av drivstoff, varer mv., anses den som alminnelig forretningsbygg og skal avskrives i saldogruppe i, se uttalelse fra FIN 15. februar 1984 i Utv. 1984/201. Bygning som utelukkende brukes til verksted, smørehall og/eller vaskehall, avskrives i saldogruppe h. Kombinerte bygg må vurderes konkret.

Skilting som er festet til bygningene, og som forutsettes tatt ned ved flytting eller fornyelse av logoer, avskrives i saldogruppe d.

Det er i praksis lagt til grunn at drivstoffpumper med tilhørende betalingsterminaler skal avskrives i saldogruppe d. Drivstofftankene med rørframføring og fundamenter for drivstoffpumpene avskrives i saldogruppe h.

Flaggstenger, samt master for innfesting av skilter, prisen elektronikk, mv., avskrives i saldogruppe h. Selve skiltene med tilhørende elektronikk, avskrives i saldogruppe d.

Kasseapparater og betalingsterminaler (utenom betalingsterminaler fysisk tilnyttet selve drivstoffpumpene) samt systemplattform (hardware) tilknyttet disse driftsmidlene, avskrives i saldogruppe a som kontormaskiner og lignende.

## 16.3 Bil

### 16.3.1 Generelt

Om adgangen til å avskrive på personbil, stasjonsvogn, varebil, herunder varebil med åpent lasteplan, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)».

### 16.3.2 Demonstrasjonsbiler

Demonstrasjonsbiler kan vanligvis ikke anses som driftsmidler bestemt til varig bruk. I de aller fleste tilfellene vil disse bilene bli solgt etter kort tid, ofte etter bare noen måneder. Demonstrasjonsbilene anses derfor som en del av varebeholdningen som midlertidig tas ut til demonstrasjonsbruk for senere å gå tilbake til varebeholdningen uten reduksjon av inngangsverdien.

## 16.4 Biloppstillingsplass

I visse tilfeller pålegges huseiere å skaffe biloppstillingsplasser (parkeringsplasser). I noen tilfeller kan skattyteren fri seg fra denne plikten ved å betale et engangsbeløp til det offentlige. Slike beløp kan fradragføres direkte, se FIN 8. mars 1985 i Utv. 1985/269 om fradrag for gebyr til tilfluktsrom. I uttalelsen legges til grunn at beløpet må likestilles med avgift på fast eiendom, jf. sktl. § 6-15.

## 16.5 Bygninger

### 16.5.1 Generelt

Hovedregelen er at bygninger som brukes i økonomisk aktivitet kan avskrives, med unntak for boligbygg. Ved vurderingen av hvilken saldogruppe som skal benyttes, er det avgjørende hvilke aktiviteter som foregår i bygget. Se HRD i Utv. 2005/465 (Rt. 2005/306) og pkt. 6.

Om egen boligdel i avskrivbart bygg, se [pkt. 8.2.3](#). Grunnen under bygninger kan ikke avskrives, se likevel [pkt. 16.15](#).

Om skille mellom bygning og grunn, se [pkt. 16.15](#).

### 16.5.2 En eller flere bygninger

Frittstående bygninger anses som flere driftsmidler selv om de står på samme matrikelnummer og eies av samme skattyter. Bygninger som ligger inntil hverandre og med gjennomgang slik at de kan fungere som én bygning, anses som ett driftsmiddel med mindre de er seksjonert. Hvorvidt et bygningskompleks i andre tilfeller anses som en eller flere bygninger må vurderes konkret. I utgangspunktet må det legges vekt på om bygningskomplekset etter en eksteriørmessig bedømmelse framstår som ett eller flere bygg, den interiørmessige/bruksmessige tilknytning, og om bygget/bygningene er oppført samtidig.

Hver seksjon i en seksjonert bygning behandles som eget bygg.

### 16.5.3 Kombinerte bygg

Et kombinert bygg som ikke er seksjonert, kan avskrives dersom mer enn halvparten av leieverdien gjelder bruk som gir rett til avskrivning. Ved vurderingen av om bygget er avskrivbart, medregnes egen boligdel.

Når de enkelte delene av et avskrivbart bygg isolert sett kan henføres til forskjellige saldogrupper, eller deler av bygget ikke er avskrivbart (boligdel), bedømmes bygget under

ett i forhold til spørsmålet om henføring til saldogruppe. Ved denne vurderingen skal en holde egen boligdel utenfor, eventuelt utleid boligdel regnes med under saldogruppe i. Kan f.eks. 50 % av den samlede utleieverdien av bygget henføres til gruppen forretningsbygg, skal hele bygningen (inkl. eventuell utleiebolig, men ekskl. egen boligdel) avskrives i denne gruppen (gruppe i).

#### 16.5.4 Seksjonert bygg

Er bygget delt i eierseksjoner etter lov 23. mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner, bedømmes hver seksjon for seg når det gjelder spørsmålet om seksjonene er avskrivbare og hvilken saldogruppe seksjonene skal gå inn på. Dette gjelder selv om seksjonene eies av samme skattyter. Kostpris for seksjonens andel av fellesareal i bygget, tas inn på samme saldo som kostpris for seksjonen.

Et bygg anses seksjonert når seksjoneringen er tinglyst. Ligningsmyndighetene er bundet av seksjoneringen, og av hva hver seksjon omfatter.

#### 16.5.5 Administrasjonsbygg

Administrasjonsbygg betraktes som forretningsbygg. Slike bygninger som ligger innenfor et område hvor det foregår industriell produksjon, og som inngår som ledd i den samlede produksjonsvirksomheten, skal likevel henføres til saldo for bygg og anlegg.

#### 16.5.6 Boligbygg, generelt

Regelen om at boligbygg ikke kan avskrives gjelder i utgangspunktet for alle slags boligbygg, herunder pendlerboliger, fritidsboliger, leiegårder, våningshus, kårboliger og forpakterboliger på gårdsbruk. Når boligen ikke kan avskrives, kan heller ikke faste tekniske installasjoner i bygget avskrives.

#### 16.5.7 Boligbygg, kortidsutleie av boliger og hytter

Boliger og hytter som nyttes til kortidsutleie, med stadig skifte av leieboere, kan avskrives. Dette gjelder f.eks. hoteller, asyl- og flyktningemottak mv. Det samme gjelder utleiehytter og bedriftshytter med stadig skifte av brukere når denne bruken er av betydelig omfang. Om utleiehytter, se emnet «[Jordbruk – allment](#)». Om gjeterhytter i reindriftsnæringen, se emnet «[Reindrift](#)», pkt. 7.16.

#### 16.5.8 Boligbygg, arbeider-/funksjonærboliger

Funksjonær- og arbeiderboliger kan avskrives når disse ved en samlet vurdering er så nær tilknyttet bedriftens virksomhet at de naturlig kan likestilles med egentlige driftsbygninger. Avskrivningsretten er her også betinget av at bygningen(ene) er utsatt for særlig verdiforringelse dersom eierens bedrift legges ned. Er disse vilkårene ikke oppfylt, kan det ikke kreves fradrag for avskrivning på slike boliger. Se HRD i Utv. II/184 (Rt. 1923/96) (Sulitjelma – avskrivninger ble godtatt) og Utv. 1972/503 (Rt. 1972/874) (Viking–Askim – avskrivninger ble ikke godtatt). Funksjonær- og arbeiderboliger avskrives eventuelt i saldogruppe h (bygg og anlegg).

#### 16.5.9 Boligbygg, røkterbolig mv.

Om avskrivning på røkterbolig mv., se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 10.8.5.

#### 16.5.10 Boligbygg, skogskoie

Om avskrivning på skogskoie mv., se emnet «[Skogbruk](#)», pkt. 17.30.

#### 16.5.11 Flyttbare bygg

Flyttbare bygg avskrives normalt i saldogruppe h. Dette gjelder for arbeidsbrakker, plasthaller mv.

#### 16.5.12 Boligbygg, stabbur

Om avskrivning på stabbur, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 10.57.

## 16.6 Datautstyr

### 16.6.1 Generelt

Datamaskiner mv. (hardware) må normalt anses å ha en levetid på over tre år. Masseproduserte dataprogrammer behandles som fysisk driftsmiddel og følger reglene i sktl. kap. 14. Slike programmer anses som eget driftsmiddel og må normalt anses å ha en levetid på over tre år. Ved kjøp av datamaskin og masseproduserte programmer under ett kan kostnadene for programvaren aktiveres sammen med kostnadene til datamaskinen.

Spesiallaget dataprogram (software) behandles som immaterielt driftsmiddel. Om eventuelle avskrivninger, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

Om når datamaskiner skal henføres til saldogruppe a eller d, se pkt. 6.2.

### 16.6.2 Kabler

Innkapslete eller veggfaste kabler mellom veggkontakter og selve veggkontaktene til bruk i datanettverk, må anses som fast teknisk installasjon i bygningen og avskrives i saldogruppe j.

## 16.7 Filmverk

Filmverk, dvs. originaleksemplar av filmverk samt de immaterielle rettighetene som er nødvendig for å utnytte filmverket, må anses som et immaterielt driftsmiddel. Om eventuelle avskrivninger, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

## 16.8 Fiskeoppdrett (akvakultur)

Om inndeling i saldogrupper for driftsmidler i fiskeoppdrett (akvakultur), se emnet «Akvakultur (fiskeoppdrett mv.)».

## 16.9 Flytebrygger

Flytebrygger avskrives normalt i saldogruppe h. Er flytebryggene tilvirket på en slik måte og med bruk av materialer som tilsier at de må antas å ha en brukstid på 20 år eller mindre, kan de avskrives med inntil 10 %, jf. sktl. 14-43 (2).

## 16.10 Flytedokk

Flytedokk avskrives i saldogruppe e.

## 16.11 Garasje

Om garasje i tilknytning til boligeiendom, eller i avskrivbart bygg, se emnet «Bolig – garasje».

## 16.12 Gassdistribusjonsnett for naturgass

Distribusjonsnett for naturgass avskrives i saldogruppe h, se LRD 29. mars 2006 i Utv. 2006/581.

## 16.13 Gjødselkummer

Om avskrivning/fradragsføring av gjødselkummer, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 10.5.

## 16.14 Golfbane

Kostnader vedrørende grøfting og nedgraving av rør for vanning på golfbane aktiveres på saldogruppe h. Vannspredere aktiveres på saldogruppe d. Kostnader til vegetasjon og opparbeidelse av selve terrenget med vanddammer og gressmatte er ikke fradragsberettiget verken direkte eller gjennom avskrivning.

## **16.15 Grunnbygning**

### **16.15.1 Grunn**

Inngangsverdien (kostpris) for grunn kan ikke avskrives eller fradragsføres, men må aktiveres. Inngangsverdi for grunn hvor eiendomsretten er tidsbegrenset, f.eks. konsesjon med hjemfallsrett, kan likevel føres til fradrag fordelt over eierperioden.

### **16.15.2 Kjøp av bebygget eiendom**

Ved kjøp av bebygget eiendom, skal kostprisen fordeles på bygning, faste tekniske installasjoner og grunn. Fordelingen foretas ved skjønn. Ved skjønnet skal grunnens andel av kjøpesummen, meglerprovisjon, dokumentavgift, tinglysningsgebyr og andre kostnader, settes inklusiv verdien av de rettigheter/påkostninger som skal tillegges grunnens kostpris ved opparbeiding, se nedenfor.

### **16.15.3 Oppføring av bygning**

Ved oppføring/utvidelse av bygning skal kostnader som har direkte tilknytning til bygningen og faste tekniske installasjoner i denne, aktiveres på saldo for henholdsvis bygningen og på saldogruppe j. Kostnader til andre grunnarbeider som har varig verdi, må henføres til grunnens kostpris og aktiveres uten avskrivning.

Til bygget regnes etter dette kostnader på grunnen innenfor den del av grunnen som dekkes av bygningen, f.eks. kostnader til rydding, grunnboring, planering, bortsprengning av fjell, fylling av forsenkninger i terrenget, utgravning av kjeller, peling av grunnen, støping av grunnmur mv., oppføring av forstøtningsmur mot utrasing mv. og avløp for overvann. Kostnader til arkitekt, byggekonsulent o.l. skal normalt tilordnes bygget. Kostnader til for eksempel boring for fjellvarme til bygningen må imidlertid aktiveres på saldogruppe j (fast teknisk installasjon i bygninger). Kostnadene til arbeider f.eks. utført av hensyn til parkeringsplass, lagring/opplagsplass eller anlegg av vei, kai, båtslipp eller tørrdokk, kan ikke tilføres bygningen. Det må vurderes om anlegget eller deler av dette likevel kan avskrives, se f.eks. om asfalt [pkt. 16.1](#).

### **16.15.4 Veianlegg mv.**

Om kostnader til atkomstvei til bygningen, se [pkt. 16.30](#). Kostnadene til anlegg av fortau kan ikke henføres til bygningen. Asfaltering av fortauet og varmeanlegg kan avskrives i saldogruppe h.

### **16.15.5 Offentlig pålegg om utbedring/utbygging av infrastruktur på annens grunn**

I visse tilfeller får skattyter i forbindelse med utbyggingsprosjekt offentlig pålegg om å utbedre/utbygge infrastruktur i nærheten av skattyters utbyggingsprosjekt. Utbedringen/utbyggingen utføres på grunn som ikke tilhører skattyteren og sluttproduktet skal tilfalle offentlig myndighet. Kostnadene til slike arbeider skal aktiveres på tomtegrunnen uten rett til avskrivning. Dette gjelder uavhengig av om fordelingsnøkkelen ved fordelingen av kostnadene mellom grunneiendommene er basert på størrelsen av tomtene eller på bygningenes størrelse og utforming, se BFU nr. 1/2009.

### **16.15.6 Grøntanlegg mv.**

Kostnader til grunnarbeider ved anlegg av grønntanlegg/hage/park rundt bygningen aktiveres uten avskrivning. Kostnader til nedgravde rør mv. for vanning av slike uteanlegg, skal aktiveres for avskrivning på saldogruppe h.

## **16.16 Grøfter**

Om avskrivning/fradragsføring av grøfter, se emnene «[Jordbruk – allment](#)» og «[Skogbruk](#)».

## **16.17 Kaianlegg**

Kaier/kaianlegg avskrives i saldogruppe h.

### 16.18 **Kraftanlegg**

Anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak avskrives i saldogruppe g. Det samme gjelder når slike driftsmidler benyttes i annen virksomhet, jf. sktl. § 14-43 første ledd bokstav g. Se for øvrig emnet «[Kraftforetak](#)».

### 16.19 **Kunstgjenstander**

Inngangsverdi for kunstgjenstander som ikke verdiforringes ved slit og/eller elde (malerier, skulpturer mv.) er ikke fradragberettiget verken ved direkte fradragføring eller ved avskrivning, se HRD i Utv. 1980/618 (Rt. 1980/1429).

### 16.20 **Plansiloer**

Om avskrivning/fradragføring av plansiloer, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 10.5.

### 16.21 **Reservedeler**

Reservedeler til driftsmidler kan etter skattyterens valg enten behandles som driftsmiddel eller som varer. Om reservedeler som er behandlet som varer, se emnet «[Varebeholdning](#)». Velger skattyteren å behandle reservedeler som et driftsmiddel, skal inngangsverdien for reservedeler som

- ikke er varig og/eller ikke betydelig, etter skattyters valg fradragføres direkte eller aktiveres på driftsmidlets saldo, se Ot.prp. 19 (1983-84) side 17, eller
- er varig og betydelig, aktiveres på driftsmidlets saldo.

Inngår reservedelene i en beholdning, skal beholdningen vurderes under ett med hensyn til om den er varig og betydelig.

### 16.22 **Returemballasje**

Returemballasje er emballasje som følger med ved salget, men som det er forutsatt skal returneres og som det derfor betales pant for, f.eks. et bryggeris flasker og kasser. Returemballasje kan etter skattyterens valg enten behandles som varelager eller som driftsmiddel. Behandles returemballasjen som driftsmiddel, skal

- utvidelse av beholdning av returemballasje anses som påkostning mens kostnader til erstatning av tapt returemballasje anses som vedlikehold, og
- utfakturert emballasje føres som depositumansvar, og tilbakekjøpt emballasje føres mot depositumkontoen. Størrelsen av kontoen for depositum må vurderes ved årets utgang. Emballasje som antas ikke å bli returnert, behandles som realisasjon av driftsmiddel.

### 16.23 **Snøscooter**

Om skattemessig behandling av snøscooter, se emnet «[Reindrift](#)», pkt. 7.27 og emnet «[Skogbruk](#)», pkt. 17.32.

### 16.24 **Spilleautomater**

Spilleautomater som f.eks. gevinstautomater og underholdningsautomater, jf. lov 24. februar 1995 om lotterier mv., avskrives i saldogruppe d.

### 16.25 **Strømmålere for nettselskaper**

Et nettselskaps beholdning av strømmålere installert hos sluttbrukerne skal skattemessig behandles som ett samlet driftsmiddel i saldogruppe d. En samlet utskifting av beholdningen må således aktiveres og avskrives selv om hver enkelt måler har en kostpris på under kr 15 000, se BFU 12/2012 (gjaldt utskifting av samtlige målere som følge av krav til ny funksjonalitet). Anskaffelse av nye målere som følge av økt antall målepunkter må også aktiveres. Kostnader til reparasjon og utskifting av defekte målere kan imidlertid fradras direkte som vedlikehold. Nærmere om når flere driftsmidler skal ses sammen som ett driftsmiddel, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 3.3.

### 16.26 Svømmebasseng

Utendørs svømmebasseng med pumpe og renseanlegg avskrives i saldogruppe h.

### 16.27 Tilfluktsrom

Innreder skattyter tilfluktsrom i bygget, skal ekstrakostnadene tilføres samme saldo som bygget. Det kan ikke foretas særskilt fradragføring av ekstrakostnadene. Gebyr som blir pålagt byggherren mot at han fritas for plikten til å bygge privat tilfluktsrom kan fradragføres direkte, se FIN 8. mars 1985 i Utv. 1985/269. I uttalelsen legges til grunn at beløpet må likestilles med avgift på fast eiendom, jf. sktl. § 6-15. Kostnader en bedrift har til erverv av rett til å bruke dertil innrettede lokaler som tilfluktsrom for sine ansatte, kan ikke fradragføres/avskrives, jf. FIN 21. oktober 1988 i Utv. 1989/580.

### 16.28 Tilkoblingsavgift for vann og kloakk

Tilkoblingsavgift for vann og kloakk skal aktiveres uten avskrivning.

### 16.29 Vannforsyningsanlegg/vanningsanlegg

Om avskrivning på vannforsyningsanlegg eller vanningsanlegg, se emnet «Jordbruk – allment».

### 16.30 Veianlegg

Veianlegg kan i alminnelighet ikke avskrives. Det kan stille seg annerledes ved anlegg av veier i forbindelse med tidsbegrenset konsesjon med hjemfallsrett. Det samme gjelder provisoriske veier i forbindelse med anleggsarbeid mv. Om asfaltering av veier, se pkt. 16.1. Om fradragføring av veier i skogbruk, se emnet «Skogbruk». Om veier som inngår i dyrkingsanlegg, se emnet «Jordbruk – allment».

### 16.31 Video, DVD

DVD beregnet for utleie anses som driftsmidler og avskrives i saldogruppe d. Ved vurdering av 15 000-kronersgrensen må den samlede utleiebeholdningen anses som ett driftsmiddel, også om beholdningen er anskaffet over noe tid. Ved senere utvidelser av antall enheter i beholdningen, må kostnadene aktiveres. Utskifting av enheter i beholdningen anses derimot som vedlikehold som kan fradragføres direkte uavhengig av om nyanskaffede enheter har samme tittel/innhold som de kasserte.

### 16.32 Vindmøller

#### 16.32.1 Vindmølle med gear, rotor, generator og styringsutstyr

Gear, rotor, generator og styringsutstyr mv. i vindmølle, avskrives i saldogruppe d.

#### 16.32.2 Tårn, anlegg og bygninger

Tårn hvor driftsmidler i vindkraftanlegget er montert, skal avskrives på saldogruppe h, bygg- og anleggsgruppen. Tilsvarende gjelder øvrige anlegg og bygninger.

#### 16.32.3 Transformator og ledninger for oppkobling til kraftnettet

Elektroteknisk utrustning i vindkraftverk avskrives i saldogruppe g.

## Driftsmiddel – avskrivning utenom saldoreglene

Emnet er slått sammen med emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

# Driftsmiddel – direkte fradragsføring

- Sktl. § 6-1.
- Sktl. § 14-40 (2) og (3).

## 1 Hvilke driftsmidler kan fradragsføres direkte

### 1.1 Fysiske driftsmidler

#### 1.1.1 Fysiske driftsmidler som verdiforringes

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler kan fradragsføres i sin helhet i ervervsåret hvis driftsmidlet

- er anskaffet hovedsakelig for bruk i skattepliktig inntektsgivende aktivitet
- verdiforringes ved slit og/eller elde, (se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)»), og
- er ikke-betydelig og/eller ikke-varig, dvs. har en inngangsverdi på under kr 15 000 og/eller varighet på under tre år

Se sktl. § 6-1 og § 14-40 (2).

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 i stedet for direkte fradragsføring velge å fordele kostprisen til fradrag over driftsmidlets antatte levetid (maksimalt tre år).

Er et ikke-betydelig driftsmiddel varig, kan skattyteren velge å aktivere kostprisen på saldo for avskrivning etter saldoreglene.

#### 1.1.2 Fysiske driftsmidler som ikke verdiforringes

Om hvilke fysiske driftsmidler som ikke anses å verdiforringes ved slit og/eller elde, og derfor ikke kan direkte fradragsføres uansett kostpris, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)».

### 1.2 Forretningsverdi (goodwill)

Om hva som er forretningsverdi (goodwill), se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

Ervervet forretningsverdi med kostpris under kr 15 000 eller varighet under 3 år kan fradragsføres direkte i ervervsåret.

### 1.3 Immaterielle driftsmidler utenom forretningsverdi

Inngangsverdi for tidsbegrensede rettigheter som ikke har varighet utover ervervsåret, skal fradragsføres direkte.

Inngangsverdien for andre immaterielle driftsmidler enn tidsbegrensede rettigheter og forretningsverdi kan fradragsføres i sin helhet i ervervsåret hvis driftsmidlet

- er anskaffet hovedsakelig for bruk i skattepliktig inntektsgivende aktivitet
- verdiforringes
- er ikke-betydelig og/eller ikke-varig, dvs. har en inngangsverdi på under kr 15 000 og/eller varighet på under tre år

Se sktl. § 14-40 (2).

Forutsetningen er at alle betingelsene ovenfor er oppfylt. Således vil skattyteren ikke kunne kostnadsføre kostpris for driftsmidler som ikke verdiforringes, selv om driftsmidlets kostpris er under kr 15 000.

## 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. spesialtilpassede driftsmidler 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 16. april 1991 (Trondheim byrett) i Utv. 1991/649.

### **3 Når er et driftsmiddel ikke betydelig (under kr 15 000)**

#### **3.1 Generelt**

Inngangsverdien må være under kr 15 000 for at driftsmidlet i sin helhet kan fradragsføres i ervervsåret i stedet for å aktiveres. Om hva som inngår i inngangsverdien, se emnet «[Inngangsverdi](#)».

Inngangsverdien regnes før eventuelle nedskrivninger, f.eks. med betinget avsatt gevinst eller visse offentlige tilskudd.

Kjøpes flere atskilte driftsmidler under ett, må beløpsgrensen vurderes i forhold til hvert driftsmiddel, se likevel nedenfor om større førstegangsanskaffelser.

#### **3.2 Deltakerlignet selskap**

Er driftsmidlet ervervet av deltakerlignet selskap, skal grensen vurderes i forhold til selskapets samlede inngangsverdi.

#### **3.3 Sameie**

Er driftsmidlet ervervet i sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, skal beløpsgrensen vurderes i forhold til hver sameiers andel av inngangsverdien.

#### **3.4 Oppdeling av et driftsmiddel**

Om hva som regnes som ett driftsmiddel og om oppdeling av driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)».

#### **3.5 Påkostning**

Påkostning på et aktivert driftsmiddel må alltid aktiveres selv om påkostningen har en inngangsverdi under kr 15 000 eller har en varighet på under 3 år. Dette gjelder selv om det aktiverte driftsmidlet er skrevet ned til null, eller står på en saldo med negativt beløp.

Foretas det påkostning på et driftsmiddel som ved ervervet er fradragsført direkte, skal påkostningen bare aktiveres dersom driftsmidlet er varig og årets påkostning er kr 15 000 eller mer.

#### **3.6 Reservedeler**

Om tidfesting av fradrag for reservedeler til driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 16.21.

#### **3.7 Større førstegangsanskaffelser**

Førstegangsanskaffelser av større beholdning av varige driftsmidler, som inventar, verktøy, redskap, dvd og andre tilsvarende utleieprodukter, regnes som ett betydelig driftsmiddel dersom samlet inngangsverdi er kr 15 000 eller høyere, selv om hver gjenstand har en inngangsverdi under kr 15 000 (beholdningssynspunktet). Om utskifting og utvidelse av beholdning, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 16.31.

### **4 Tidfesting**

Om når direkte fradragsføring av driftsmidlets inngangsverdi tidfestes, se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

### **5 Flere kommuner**

Om i hvilken kommune inngangsverdien skal fradragsføres, se emnet «[Skattestedet](#)».

# Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel

- Sktl. § 4-2 (1) bokstav f, § 6-10 (1), (2) og (3), § 14-30 til § 14-48 og § 14-50 til § 14-52.
- Rl. § 5-7, 6-2 A I og § 7-14 (3).
- Foreløpig Norsk RegnskapsStandard (november 2003) om immaterielle eiendeler.

## 1 Generelt

Begrepet «immaterielle driftsmidler» er vidtrekkende og omfatter en uensartet gruppe formuesobjekter. I prinsippet dekker begrepet alle formuesobjekter av ikke-fysisk art som har en selvstendig økonomisk verdi. I tillegg til forretningsverdi (goodwill) omfattes begrensede rettigheter og ulike rettigheter som følger av åndsretten. Også ulike finansobjekter, herunder penger, fordringer og selskapsandeler omfattes i utgangspunktet av begrepet, men ettersom finansobjekter ikke er avskrivbare omfattes ikke disse av begrepet i denne sammenheng. Det skilles mellom identifiserbare immaterielle eiendeler/rettigheter (driftsmidler) og forretningsverdi (goodwill), jf. sktl. § 6-10 (2).

Typiske identifiserbare immaterielle eiendeler/rettigheter er for eksempel patenter, navnerettigheter, konsesjoner, produksjonslisenser, franchiseavtaler mv. Forretningsverdi defineres negativt og kan ikke fastsettes før en har fastsatt verdien av alle materielle og identifiserbare immaterielle eiendeler. Forretningsverdi er således den restverdi som eventuelt framkommer når en fra foretakets samlede verdi, trekker ut markedsverdien av alle identifiserbare eiendeler, herunder immaterielle eiendeler.

Skillet mellom forretningsverdi og identifiserbare immaterielle driftsmidler har betydning for retten til avskrivning. Etter sktl. § 14-43 (1) bokstav b, jf. § 14-40 (1) bokstav b, kan ervervet forretningsverdi saldoavskrives med inntil 20 %.

Identifiserbare immaterielle driftsmidler kan være tidsbegrensede eller tidsubegrensede (evigvarende). Etter sktl. § 6-10 (3) kan tidsubegrensede immaterielle driftsmidler som hovedregel ikke avskrives med mindre verdifallet anses åpenbart.

Er formuesobjektets levetid tidsbegrenset kan avskrivning foretas med like store beløp hvert år over driftsmiddelets levetid, jf. sktl. § 6-10 (3), jf. § 14-50.

Om fiskeritillatelser (konsesjon, deltakeradgang, strukturkvoter mv.), se emnet «Fiske», pkt. 8.11 flg.

Om konsesjon i akvakultur, se emnet «Akvakultur (fiskeoppdrett mv.)», pkt. 9.1.

## 2 Annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi

### 2.1 Begrepet

#### 2.1.1 Generelt

Skatteloven bruker begrepet «annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi», se sktl. § 6-10 (3). Det foreligger imidlertid ikke noen nærmere skattemessig definisjon av begrepet «immaterielt driftsmiddel». I Ot.prp. nr. 35 (1990-91) på side 116-117 er det lagt til grunn at begrepet «immaterielle driftsmidler» skal ha vid rekkevidde og omfatte en meget uensartet gruppe formuesobjekter. Det nærmere innholdet av begrepet må fastsettes ut fra alminnelige prinsipper for lovtolkning.

Innholdet i tilgrensende begreper på andre rettsområder kan utgjøre tolkningsmomenter. I regnskapsretten brukes begrepet «immaterielle eiendeler», se bl.a. rl. § 6-2 (1) A I. Begrepet er nærmere definert i «Foreløpig Norsk RegnskapsStandard (november 2003)» om immaterielle eiendeler. Den foreløpige regnskapsstandarden vil være et viktig tolkningsmoment ved anvendelse av sktl. § 6-10 (3). Dersom det i samsvar med den foreløpige regnskapsstandarden foreligger en immateriell eiendel og denne benyttes i inntektsgivende aktivitet, vil det som utgangspunkt kunne legges til grunn at det foreligger et «immaterielt driftsmiddel» i skattemessig forstand, jf. sktl. § 6-10 (3).

Fra pkt. 2.1.1 i den foreløpige standarden hitsettes

«Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og som:

- a) er identifiserbare og
- b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket.»

Standarden gjengir videre eksempler på «immaterielle eiendeler» som etter omstendighetene kan falle innenfor definisjonen av immaterielle eiendeler (ikke forretningsverdi). Nedenfor gjengis utdrag fra standarden

«Eksempler på immaterielle eiendeler som kan falle innenfor definisjonen er:

- a) varemerker
- b) forretningsnavn (trademarks)
- c) utgiverrettigheter
- d) edb programvare
- e) lisenser
- f) kopieringsretter (copyrights)
- g) patenter
- h) franchise rettigheter
- i) driftsrettigheter og konsesjoner
- j) modeller, prototyper, resepter, formler etc.

Edb programvare som utgjør en integrert del av fysisk driftsmiddel anses som en del av det fysiske driftsmidlet dersom dette utgjør den mest sentrale bestanddelen. Operativsystemer og styringssystemer er eksempler på slike. Øvrig edb programvare behandles som immateriell eiendel.

### Identifiserbar

Definisjonen krever at en immateriell eiendel skal være identifiserbar slik at den kan skilles fra goodwill. Goodwill, i økonomisk forstand, er fremtidige økonomiske fordeler knyttet til immaterielle verdier eller samvirkningen mellom identifiserbare eiendeler og immaterielle verdier.»

«En immateriell eiendel er utskilbar dersom foretaket kan selge, leie ut eller på annen måte overføre de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen. Dersom en immateriell verdi er utskilbar vil den alltid være identifiserbar. En immateriell eiendel kan imidlertid være identifiserbar selv om den ikke er utskilbar.»

### Kontroll

«Et foretak kontrollerer en eiendel dersom det kan sikre at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen tilflyter foretaket og kan hindre at andre får tilgang til disse fordelene. Kontroll kan være sikret gjennom juridisk beskyttelse, men juridisk beskyttelse er ikke en nødvendig forutsetning for kontroll.»

#### 2.1.2 Nærmere om kravet til identifiserbarhet

En immateriell eiendel kan være identifiserbar selv om den ikke kan omsettes særskilt. Konsesjoner anses for eksempel som identifiserbare eiendeler selv om de i prinsippet ikke kan overdras. Anleggs- og områdekonsesjon etter lov 29. juni 1990 nr. 50 om produksjon, omforming, overføring, omsetning, fordeling og bruk av energi m.m. (energiloven) kan for eksempel ikke overdras verken separat eller ved salg av anleggene. Siden kjøper av anleggene i praksis får ny anleggs- og områdekonsesjon på samme vilkår som selger hadde, innebærer dette reelt sett at rettigheten er utskilbar og identifiserbar i relasjon til sktl. § 6-10 (3), se HRD i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343) (Hafslund Nett AS), referert under [pkt. 7.1.2](#). Også en franchiserettighet eller agenturrett kan være et identifiserbart immaterielt driftsmiddel etter sktl. § 6-10 (3).

#### 2.1.3 Nærmere om kravet til kontrollerbarhet

For at det skal foreligge et immaterielt driftsmiddel må skattyter ha kontroll over inntektene fra driftsmiddelet. Det er imidlertid ikke noe krav at det immaterielle driftsmidlet er

rettsbeskyttet. Dersom det immaterielle driftsmiddelet ikke er rettslig beskyttet, for eksempel en opparbeidet kundekrets, vil skattyter normalt ikke ha tilstrekkelig kontroll i forhold til regnskapsrettens regler. Tilsvarende vil gjelde i forhold til hva som er et immaterielt driftsmiddel, jf. sktl. § 6-10 (3), se HRD i Utv. 2007/1631 (Rt. 2007/1543) (Scan-sales). Skattyter kan ha rettslig beskyttelse dersom vedkommende etter avtale har enerett til salg eller levering i et bestemt geografisk område. I slike tilfeller vil normalt også retten til provisjon for alle salg i området være vernet gjennom avtalen. Således kan for eksempel en agenturrettighet ha selvstendig verdi under skattyters kontroll på linje med andre rettigheter, som for eksempel en franchiserettighet eller krav på husleie. Tilsvarende kan en områdekonsesjon hvor skattyter er gitt enerett til å levere elektrisk energi til sluttbrukerne i et bestemt geografisk område anses å gi vedkommende tilstrekkelig kontroll over inntektsstrømmene fra kundene, se HRD i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343) (Hafslund Nett AS).

## 2.2 *Frdrag for kostpris*

### 2.2.1 *Generelt*

Om direkte fradragsføring av inngangsverdien for andre immaterielle driftsmidler enn forretningsverdi, se emnet «*Driftsmiddel – direkte fradragsføring*», pkt. 1.3.

Retten til avskrivninger stiller seg forskjellig for tidsbegrensede immaterielle driftsmidler og tidsubegrensede immaterielle driftsmidler. Tidsbegrensede immaterielle driftsmidler kan som utgangspunkt avskrives med like store beløp over driftsmidlets levetid, jf. sktl. § 6-10 (3) annet punktum jf. § 14-50. Tidsubegrensede immaterielle driftsmidler kan som hovedregel ikke avskrives, jf. sktl. § 6-10 (3) første punktum.

### 2.2.2 *Skillet mellom tidsbegrensede og tidsubegrensede immaterielle driftsmidler*

Tidsbegrensede immaterielle driftsmidler omfatter i denne sammenheng rettigheter ervervet og/eller hovedsakelig brukt som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, og som formelt sett har begrenset levetid. Rettigheter hvor bare den økonomiske levetiden er begrenset, anses ikke som tidsbegrensede i denne sammenheng. Grunnlaget for tidsbegrensningen kan være lov, forskrift, avtale mv. Rettighet som bare er oppsigelig fra rettighetshaverens side, må i alminnelighet betraktes som tidsubegrenset.

Tidsbegrensede immaterielle driftsmidler kan f.eks. være

- tidsbegrenset leieavtale for fast eiendom
- fraktavtale for skip
- patentrettigheter
- tidsbegrensede lisensavtaler
- opphavsretter etter åndsverksloven
- konsesjoner

### 2.2.3 *Avskrivning for tidsbegrensede immaterielle driftsmidler*

Inngangsverdien for tidsbegrensede immaterielle driftsmidler avskrives ved at den fordeles likt til fradrag over den tid rettigheten er i kraft, jf. sktl. § 14-50 første punktum. Høyere årlige avskrivninger gis bare hvis verdifallet åpenbart skjer hurtigere, jf. sktl. § 14-50 annet punktum. For at verdifallet åpenbart skal anses å skje hurtigere, må skattyter godtgjøre et markert avvik i verdifall, sett i forhold til en lineær avskrivning over driftsmidlets levetid, se HRD i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343) (Hafslund Nett AS).

Har skattyter godtgjort at verdifallet åpenbart skjer hurtigere enn den formelle løpetiden for rettigheten, kan fordelingen av objektets kostpris foretas over denne kortere tiden.

### 2.2.4 *Avskrivning for tidsubegrensede driftsmidler*

Inngangsverdien for tidsubegrensede driftsmidler kan i utgangspunktet ikke avskrives. Skattyteren har likevel krav på avskrivning på slike driftsmidler, dersom det immaterielle driftsmidlet har åpenbart verdifall i forhold til inngangsverdien, se sktl. § 6-10 (3).

Skattyteren må sannsynliggjøre at driftsmidlet har åpenbart verdifall. Spørsmål om hvorvidt det skal avskrives og avskrivningens størrelse vil normalt måtte vurderes for hvert år. Selv om et driftsmiddel ikke kunne avskrives i de første år etter at det ble ervervet, kan

mindre verdifall over flere år gi grunnlag for avskrivning når det akkumulerte verdifallet har blitt av en viss størrelse.

Kan skattyter godtgjøre at det tidsubegrensede driftsmidlet har en begrenset økonomisk levetid, vil det kunne avskrives lineært over driftsmidlets levetid. Se FIN 30. mai 2005 i Utv. 2005/833. Egenutviklede dataprogrammer, som for eksempel regnskapsprogrammer, nettlesere, spill osv. vil normalt ha en levetid på mer enn tre år. Økonomisk levetid vil imidlertid være begrenset. Se FIN av 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487. Der som det skjer en verdiøkning, får dette virkning først ved en eventuell realisasjon.

Hvor det er grunnlag for avskrivninger gjennomføres de årlige avskrivningene ved at formuesobjektets kostpris fordeles over objektets antatte økonomiske levetid ved ervervet. Er formuesobjektet ervervet i løpet av inntektsåret skal årsbeløpet beregnes forholdsmessig (12-deler) etter antall påbegynte måneder objektet har vært eid i løpet av året. Det kan tilsvarende foretas forholdsmessig avskrivning i år hvor eiendomsretten til formuesobjektet opphører hos den tidligere eier.

Unnlatt avskrivning et år kan ikke tas igjen med høyere avskrivning et senere år eller ved å forlenge perioden for avskrivninger, men kommer først til uttrykk ved en gevinst-/tapsberegning ved realisasjon.

### 2.3 Realisasjon

Om realisasjon av identifiserbare immaterielle driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

### 2.4 Formue

Generelt om formuesbeskatning av identifiserbare immaterielle driftsmidler, se emnet «[Formue](#)». Om formuesbeskatning av rettigheter i fast eiendom, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)». Om formuesbeskatning av konsesjon, deltakeradgang mv. i fiske, se emnet «[Fiske](#)».

## 3 Forretningsverdi (goodwill)

### 3.1 Fastsetting av forretningsverdi

Forretningsverdi er et immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel.

I en del tilfeller er det vanskelig å avgjøre om de ikke-fysiske verdiene som foreligger skyldes identifiserbare ikke fysiske formuesobjekter eller forretningsverdi. Ved overdragelse av virksomhet skal vederlaget først allokteres til samtlige materielle og identifiserbare immaterielle eiendeler. Bare dersom det etter dette kan påvises en restverdi, skal det vurderes om det foreligger forretningsverdi, jf. sktl. § 6-10 (2). Identifiserbare immaterielle eiendeler er ikke forretningsverdi, se HRD i Utv. 2000/722 (Rt. 2000/772) (Paulsen). Det samme gjelder eventuell andel av kjøpesum som av andre grunner kan klassifiseres som noe annet enn forretningsverdi, f.eks. forskuddsbetalt lønn til tidligere eier (earn-out), se emnet «[Tilsidesettelse](#)», pkt. 4.7.2. Forretningsverdien skal fastsettes som om selgeren tenkes borte, slik at den såkalte personavhengige forretningsverdien trekkes ut før den skatterettslige forretningsverdien fremkommer, se HRD i Utv. 2008/1537 (Rt. 2008/1307) (Alvdal Bygg AS).

Kjøper-spesifikke fordeler i form av synergieffekter, rasjonaliseringsgevinster, stor-driftsfordeler mv. anses ikke som ervervet forretningsverdi. Den merpris som kjøper betaler for et driftsmiddel på grunn av fordeler som han antar at han vil oppnå i egen virksomhet må normalt behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Se HRD i Utv. 2005/1279 (Rt. 2005/1461) (Firda Sjøfarmer AS). Tilordningen skal således skje til de driftsmidlene som skaper (økte) inntekter.

Konsesjon i form av enerett til distribusjon av kraft i et bestemt geografisk område skal anses som annet immaterielt driftsmiddel (ikke goodwill), se HRD i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343) (Hafslund Nett AS).

Momenter ved virksomheten mv. som kan tilsi at det foreligger verdier utover identifiserbare eiendeler, kan blant annet være

- en etablert og rasjonell organisasjon
- særlig kvalifiserte og erfarne ansatte

- gode kontorrutiner
  - et godt og profilert renommé
  - en kundekrets som har god bransjetilhørighet, sammensetning, soliditet mv.
  - at det er lite rom for nyetableringer innen bransjen, generelt eller i distriktet
- Momenter ved virksomheten mv. som kan tilsi at det ikke foreligger verdier utover identifiserbare eiendeler, kan blant annet være
- ny virksomhet
  - det gode renommé er knyttet til eierens person
  - manglende/dårlig renommé
  - en kundekrets som er ugunstig sammensatt
  - manglende soliditet i kundekretsen
  - rom for nyetableringer, generelt eller i distriktet
- Om vurdering av forretningsverdi knyttet til fiskefartøy, se emnet «Fiske», pkt. 8.12.

#### 4 Formue

Verdien av forretningsverdi er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav f. Dette gjelder selv om den er ervervet mot vederlag og er aktivert i regnskapet/står på saldogruppe b, jf. HRD i Utv. II/453 (Rt. 1931/191).

### 5 Avskrivning/fradragsføring

#### 5.1 Hovedregel

Hovedregelen er at inngangsverdien for ervervet forretningsverdi skal

- tilføres saldogruppe b for avskrivning dersom inngangsverdien er kr 15 000 eller mer, eller
- fradragsføres i ervervsåret dersom inngangsverdien er under kr 15 000.

Om avskrivning/inntektsføring på saldo, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

#### 5.2 Unntak

Inngangsverdien for forretningsverdi kan verken avskrives, fradragsføres eller nedvurderes med virkning for alminnelig inntekt enten når

- den er opparbeidet av skattyter selv (egenutviklet) uavhengig av når den er opparbeidet, eller
- den er ervervet fra andre, mot eller uten vederlag, før 1984, eller
- den er ervervet fra andre uten vederlag, dvs. ved arv eller gave, i årene 1984-1991.

Eventuell inngangsverdi skal i disse tilfellene aktiveres og inngå i en gevinst- og tapsbehandling ved eventuell senere realisasjon av forretningsverdien. Om behandling av kostnader som fører til opparbeidelse av forretningsverdi, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 5.3.1.

Forretningsverdi ervervet ved arv eller gave (uten vederlag) i 1992 eller senere kan bare avskrives, fradragsføres eller nedvurderes med virkning for alminnelig inntekt, dersom den inngikk i et arveavgiftsgrunnlag og dette medførte at mottakeren fikk fastsatt en inngangsverdi, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 5 og emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.6. Om særregler for gjenlevende ektefelle og samboer, se nedenfor.

#### 5.3 Gjenlevende ektefelle

Gjenlevende ektefelle betaler ikke arveavgift av eiendeler, herunder forretningsverdi, som erverves ved ektefellens død, jf. arveavgiftsloven § 4 (4). Gjenlevende ektefelle kan

- for den del som erverves ved dødsfallet: skrive opp inngangsverdien for denne del av forretningsverdien til omsetningsverdien. I praksis er det godtatt at gjenlevende avskriver denne delen av forretningsverdien på saldogruppe b
- for gjenlevendes boslodd: beholde ektefellens tidligere inngangsverdi for denne del av forretningsverdien. Avskrivningsretten følger de ordinære reglene, bedømt etter ektefellens opprinnelige ervervstidspunkt og ervervs måte, se ovenfor

Om hva som erverves ved dødsfallet og hva som er boslodd for ektefeller, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 5.3.

#### 5.4 Samboere

Om fastsetting av inngangsverdi for formuesobjekter som en samboer erverver ved arv fra den andre, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 5.4. Om fastsetting av inngangsverdi for formuesobjekter som erverves ved gave fra andre, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.6.

### 6 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, som da vil utgjøre tapet.

Ved enhver realisasjon av forretningsverdi skal vederlaget nedskrives på saldogruppe b i den grad beløpet ikke er inntektsført. Dette gjelder også for ikke avskrivbar forretningsverdi herunder egenutviklet forretningsverdi, og selv om skattyter tidligere ikke har hatt noen avskrivbar forretningsverdi og derfor ikke har opprettet saldogruppe b, jf. sktl. § 14-44 (2). Man slipper derfor å skille mellom hvilken del som er ervervet og hvilken del som er egenutviklet. Har den realiserte forretningsverdien inngangsverdi som ikke er gått inn på saldogruppe b, skal vederlaget reduseres med inngangsverdien før overføring til saldogruppe b. Om når dette er aktuelt, se pkt. 5.2.

Fører nedskrivningen med vederlaget til en negativ saldo, skal denne overføres gevinst- og tapskontoen, jf. sktl. § 14-44 (3) annet punktum. Er saldoen fortsatt positiv etter nedskrivningen, kan det fortsatt avskrives på denne.

### 7 Verdsetting

#### 7.1 Overdragelse mellom uavhengige parter

##### 7.1.1 Generelt

Ved overdragelser av foretak mv. mellom uavhengige parter må som utgangspunkt det totale vederlag som avtales legges til grunn. Partene anses ikke uavhengige hvis de har en felles interesse i å fastsette det totale vederlaget høyere eller lavere enn den reelle omsetningsverdien. Det kan være tilfelle hvis den tidligere eieren skal arbeide for foretaket i tiden fremover, se HRD i Utv. 2008/1537 (Rt. 2008/1307) (Alvdal Bygg AS) som er referert i pkt. 7.2.

Ligningsmyndighetene kan prøve partenes fordeling av det totale vederlag på de overdratte formuesobjekter, herunder immaterielle driftsmidler. Dersom det er noe igjen av vederlaget etter tilordning til materielle og andre identifiserbare immaterielle driftsmidler, vil dette være forretningsverdi.

Dersom en pålitelig måling av anskaffelseskost for immaterielle verdier ikke kan oppnås regnskapsmessig, skal eiendelen ikke balanseføres som en separat immateriell eiendel. Dette er likevel ikke avgjørende skattemessig. Ved den skattemessige verdsettingen må det da benyttes et skjønn, jf. lignl. § 8-1 nr. 1. Norsk RegnskapsStandards prinsipper for fastleggelse av anskaffelseskost for en immateriell eiendel er ikke avgjørende for tilordning etter sktl. § 6-10 (3).

##### 7.1.2 Eksempler på grensen mellom forretningsverdi og identifiserbare immaterielle driftsmidler

Nedenfor gis en oversikt over dommer som gjelder grensen mellom forretningsverdi og identifiserbare immaterielle driftsmidler:

- HRD i Utv. 2005/1279 (Rt. 2005/1461) (Firda Sjøfarmer AS). (Retten fant at det som var betalt for lokaliteter var en del av konsesjonsverdien i oppdrettskonsesjonen. Den merpris som kjøper betalte for et driftsmiddel på grunn av fordeler han antok å kunne oppnå i egen virksomhet skulle behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Retten fant videre at verdien av oppdrettskonsesjonen var så høy at det ikke kunne sies å være betalt noe for å overta en igangværende virksomhet. Skattyteren fikk derfor ikke avskrevet noen del av kjøpesummen som forretningsverdi etter sktl. § 6-10 (2), jf. § 14-41 (1) bokstav b.)

- HRD i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343) (Hafslund Nett AS). (Retten fant at av en kjøpesum på kr 1 564 millioner, hvor merverderlaget utover kostpris på anlegget utgjorde kr 441 millioner, skulle kr 325 millioner knyttes oppmot konsesjonen og anses som et immaterielt driftsmiddel etter sktl. § 6-10 (3). Konsesjonsvilkårene til kjøper var identiske med selgers tidligere konsesjon. Konsesjonen var en identifiserbar eiendel. Verdiene (kunde grunnlaget) var også kontrollerbar, i og med at konsesjonen var knyttet opp mot et bestemt geografisk område og ga enerett for selskapet til fysisk å levere elektrisk energi til samtlige sluttbrukere i området.)
- LRD 28. januar 2002 (Hålogaland) i Utv. 2002/471 (Ytterstad). (Retten kom til at en merpris på kr 20 millioner knyttet til kjøpers forventning om å overta ringnotkonsesjonene knyttet til fartøyet skulle avskrives etter reglene i sktl. § 6-10 (3). Det ble lagt vekt på at konsesjonen etter fast forvaltningspraksis ikke var tidsbegrenset. Anken ble nektet fremmet for Høyesterett av kjæremålsutvalget den 7. mai 2002. (HR-2002-482))

## 7.2 Overdragelse hvor det er interessefellesskap

Interessefellesskap kan for eksempel foreligge ved omdannelse av enkeltpersonforetak til aksjeselskap, ved overføring av virksomhet til et selskap hvor overdrageren eller dennes nærstående er (med)eier. Interessefellesskap kan også foreligge hvor kjøper og selger fremstår som uavhengige, men hvor det er avtalt eller forutsatt at selgeren skal fortsette å arbeide hos kjøperen. Partene kan da ha et felles skattemessig motiv om å klassifisere vederlaget for den fremtidige arbeidsinnsatsen som kapitalgevinst og som avskrivbar forretningsverdi.

Ved overdragelser mellom parter som har interessefellesskap skal det totale vederlaget utgjøre markedsverdien, dvs. den verdi som en uavhengig kjøper ville ha betalt, uten at den tidligere eier fortsetter å arbeide i foretaket. Dette gjelder selv om det totale vederlag må reduseres. Den skjønsmessige fastsettingen av markedsverdien må baseres på en helhetsvurdering av de konkrete forhold, hvor en blant annet tar hensyn til eventuell bransjenorm på det aktuelle området, tekniske beregninger av verdien og sammenlignbare salg hvor det ikke foreligger interessefellesskap mellom partene mv.

Ved erverv av immaterielle rettigheter ved arv eller gave kan ikke inngangsverdien settes høyere enn det beløpet som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen, jf. sktl. § 9-7.

Som eksempler på verdsettelse av immaterielle eiendeler og forretningsverdi ved overdragelser mellom parter som har interessefellesskap, se:

- HRD i Utv. 2000/722 (Rt. 2000/772) (Paulsen). (Verdien av goodwill ved overdragelse av revisorfirma fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap kunne fastsettes ved skjønn. Ligningsmyndighetenes skjønsmessige fastsatte verdi ble imidlertid opphevet.)
- HRD i Utv. 2001/1 (Rt. 2000/1865) (Nygård Regnskapservice DA). (Oppskrevne verdier av goodwill og inventar/utstyr ble ikke godkjent ved omdanning av regnskapsfirma fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap.)
- HRD i Utv. 2001/740 (Rt. 2001/640) (Alst). (Skattyterens prising av goodwill ved omdanning av kjeveortopedvirksomhet fra enkeltpersonforetak til heleid aksjeselskap, ble ikke godtatt.)
- HRD i Utv. 2007/1631 (Rt. 2007/1543) (Scansales). (Vederlag fra selskapet til eneaksjonær for verdien av opparbeidet kundekrets ble ansett som forretningsverdi etter sktl. § 6-2 (2).)
- LRD 15. januar 2007 (Agder) i Utv. 2007/348 (Fjelleie). (Retten la til grunn at uttaksrettighetene til stein (Larvikkitt) hadde økonomiske verdier utover det vederlag som ble betalt til grunneierne, og således tilfredstilte kravene som kjennetegnet et identifiserbart immaterielt driftsmiddel. Retten fant at rettighetene skulle avskrives etter reglene i sktl. § 6-10 (3) sammenholdt med sktl. § 14-50, ikke som forretningsverdi etter sktl. § 6-10 (2). Anken ble nektet fremmet for Høyesterett av kjæremålsutvalget den 17. april 2007. (HR-2007-688-U))
- HRD i Utv. 2008/1537 (Rt. 2008/1307) (Alvdal Bygg AS). (Malerfirma drevet som enkeltpersonforetak ble solgt til aksjeselskapet Alvdal Bygg AS, som var en uavhengig kjøper. Selgeren hadde tatt ansettelse hos kjøper og forpliktet seg til å arbeide der frem



til pensjonsalder. Retten fastholdt at deler av salgsvederlaget ble omklassifisert fra forretningsverdi (goodwill) til vederlag for fremtidig arbeidsinnsats, da deler av den påståtte forretningsverdien var personavhengig og direkte knyttet til at selger tok arbeid hos kjøper.)

- LRD 19. september 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/1343 (Helsfyr Hurtigtrykk AS). (Trykkerivirksomhet ble overført til nystiftet aksjeselskap med skattyteren og hans nærstående som aksjonærer. Ligningsmyndighetene hadde hjemmel for å anvende skjønn for å fastsette goodwill verdien, men skjønnet var beheftet med slike feil at vedtaket måtte oppheves som ugyldig.)
- LRD 23. juni 2004 (Frostating) i Utv. 2004/702 (Storstein & Holten Betong AS). (Skjønnsmessig fastsetting av goodwill ved overføring av murerivirksomhet fra ANS til AS, der eierne var eneste ansatte, ble opprettholdt.)
- LRD 11. februar 2005 (Eidsivating) i Utv. 2005/410 (Gjøvik Malerservice AS). (Skjønnsmessig fastsetting av goodwill ved omdanning av ANS til AS ble opprettholdt.)
- LRD 7. mars 2007 (Eidsivating) i Utv. 2007/856 (Roa medisinske senter AS). (To legevirkosomheter som var drevet som enkeltpersonforetak ble overdratt til et felles nystiftet aksjeselskap. Ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting av verdien av legepraksisene hvor forretningsverdien ble fastsatt til kr. 0, var vilkårlig. Den del av verdien som skyldtes fordelene ved å overta igangværende legepraksis hadde ingendirekte tilknytning til identifiserbare aktiva i virksomheten. Når ligningsmyndighetene hadde lagt til grunn at ingen del av overdragelsessummen kunne anses som forretningsverdi, måtte dette anses å bygge på en feil lovanvendelse.)

## Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde

- Sktl. §§ 14-60 til 14-66.
- FSFIN § 14-62.

### 1 Generelt

Sktl. §§ 14-60 til 14-66 og FSFIN § 14-62 har regler om fastsetting av inntaksverdi hvor driftsmidler tas inn i norsk beskatningsområde samt regler om tilbakeføring av meravskrivninger hvor driftsmidler tas ut av norsk beskatningsområde. Er vilkårene til stede, vil reglene om driftsmidler som tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde få anvendelse både for personer bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet og i Norge.

Reglene har forskjellig innhold, avhengig av om skattyter

- er bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat, eller
- er bosatt/hjemmehørende utenfor EØS.

Reglene gjelder bare for driftsmidler som er eid av samme person/selskap før og etter at driftsmidlet tas inn i eller ut av norsk beskatningsområde. Reglene kommer ikke til anvendelse ved kjøp inn i norsk beskatningsområde, selv om driftsmidlet er brukt av andre enn kjøperen utenfor norsk beskatningsområde, eller ved salg ut av norsk beskatningsområde. Dette gjelder også ved kjøp fra/salg til annet aksjeselskap i samme konsern.

Reglene gjelder bare for fysiske driftsmidler og ervervet forretningsverdi (goodwill), dvs. driftsmidler som omfattes av sktl. § 14-40 (1) og som skal avskrives etter saldometoden, se sktl. § 14-60 (4). Reglene gjelder således ikke for

- ikke-fysiske driftsmidler (unntatt forretningsverdi som kan saldoavskrives)
- driftsmidler som på anskaffelsestidspunktet har en levetid under 3 år
- driftsmidler som på anskaffelsestidspunktet har en inngangsverdi som er lavere enn kr 15 000
- driftsmidler brukt i forbindelse med utvinning av olje/gass eller rørledningstransport, se sktl. § 14-60 (1) annet punktum og petroleumsskatteloven § 3 (1) bokstav b.

Sktl. § 9-14 har regler om gevinstbeskatning ved uttak av visse eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde, se emnet «**Utland – uttak fra norsk beskatningsområde**». Hvor det skal foretas tilbakeføring av meravskrivninger ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-64, vil dette få betydning ved gevinstberegningen etter sktl. § 9-14, jf. sktl. § 9-14 (8) fjerde punktum.

## 2 Norsk beskatningsområde

### 2.1 Intern rett

Norsk beskatningsområde er ikke et geografisk avgrenset område, men en rettslig karakteristik av de tilfellene hvor inntekter er skattepliktig og kostnader og tap er fradragsberettiget etter norsk skattelovgivning.

Personer skattepliktig som 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. Se likevel nedenfor om de begrensninger som kan følge av skatteavtale.

For skattytere med begrenset skatteplikt til Norge vil et driftsmiddel være innenfor norsk beskatningsområde dersom det er knyttet til en virksomhet som er skattepliktig her eller dersom inntekten av driftsmidlet er skattepliktig her, jf. sktl. § 2-3 (1) og petroleumsskatteloven § 2.

### 2.2 Skatteavtale

Norsk beskatningsrett kan være begrenset av skatteavtale med et annet land. Dette gjelder dersom virksomheten drives gjennom et fast driftssted/fast sted i den annen stat. Se emnet «**Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)**». Dobbelbeskatning kan etter skatteavtalen være forebygget etter kreditmetoden eller fordelingsmetoden, se emnet «**Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning**».

Hvis kreditmetoden skal anvendes, anses et driftsmiddel å være innenfor norsk beskatningsområde uansett om det er knyttet til et fast driftssted i utlandet. Hvis fordelingsmetoden (unntaksmetoden) skal anvendes, vil et driftsmiddel som er knyttet til et fast driftssted i utlandet, være utenfor norsk beskatningsområde.

Norsk beskatningsrett kan også være begrenset av skatteavtaler for inntekt av virksomhet drevet i Norge av person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet, se emnet «**Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet**».

## 3 Driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde

### 3.1 Generelt

For driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde skal det fastsettes en inntaksverdi som skal danne grunnlag for avskrivninger innenfor norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-61 og § 14-62. Inntaksverdien fastsettes forskjellig avhengig av om skattyter

- er bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat, eller
- er bosatt/hjemmehørende utenfor EØS.

### 3.2 Når anses et driftsmiddel tatt inn i norsk beskatningsområde

Et driftsmiddel som er brukt utenfor norsk beskatningsområde av skattyteren, er tatt inn i norsk beskatningsområde når det senere gis en slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til driftsmidlet, jf. sktl. § 14-60 (2). 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 norsk-kontrollert og deltakerne mv. beskattes løpende for selskapets resultat. Om norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS), se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 17 og pkt. 8.

Et driftsmiddel som har vært avskrevet i Norge, omfattes av disse reglene dersom det i en periode har vært utenfor norsk beskatningsområde og tas inn igjen.

Driftsmiddel som anskaffes til bruk i Norge og ikke senere tas ut, eksempelvis importerte gjenstander, omfattes ikke av disse reglene.

### 3.3 *Inntakstidspunkt*

Inntakstidspunktet vil være det tidspunktet driftsmidlet får tilknytning til norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-60 (2).

### 3.4 *Inngangsverdi (inntaksverdi)*

#### 3.4.1 *Generelt*

Det skal fastsettes en inngangsverdi (inntaksverdi) for driftsmidlet på tidspunktet for inntaket i norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-61 og § 14-60 (5) bokstav a. Denne inngangsverdien er nedenfor kalt inntaksverdi. Inntaksverdien skal danne grunnlaget for videre avskrivninger mens driftsmidlet er innenfor norsk beskatningsområde, men slik at årlige lineære avskrivninger beregnes av opprinnelig kostpris. Se nærmere eksempel i [pkt. 3.5.2](#).

#### 3.4.2 *Driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat*

For driftsmidler som tilhører skattytere som er skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 eller anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale, skal inntaksverdien settes til eierens anskaffelsesverdi, redusert med maksimale saldoavskrivninger frem til 1. januar i inntaksåret. Se sktl. § 14-60 (5) bokstav a. Saldoavskrivningene i denne perioden beregnes etter de ordinære reglene i sktl. § 14-43, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)». Er det gjort påkostninger på driftsmidlet mellom anskaffelsen og inntaket, skal dette tas hensyn til ved beregningen av saldoverdien. Det er saldoavskrivningssatsen som gjelder for de aktuelle inntektsårene som skal benyttes, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 19.3.2. Det har ingen betydning for fastsettingen av inntaksverdien når i året inntaket i norsk beskatningsområde skjer.

Er driftsmidlet anskaffet i utenlandsk valuta, skal anskaffelsesprisen omregnes etter kjøperkurs på anskaffelsestidspunktet, jf. sktl. § 14-61 (1) annet punktum. Skattyter skal dokumentere anskaffelsesprisen.

Er det ved beskatning i Norge tidligere gjort fradrag for faktiske saldoavskrivninger eller lineære avskrivninger, kommer disse i stedet for beregnede saldoavskrivninger i tiden før inntaket, jf. sktl. § 14-61 (1) tredje punktum. Dersom det (i 2007 eller tidligere) er foretatt et inntektsoppgjør ved tidligere uttak av driftsmidlet fra norsk beskatningsområde, skal de lineære avskrivningene som ble lagt til grunn i inntektsoppgjøret, legges til grunn for perioden inntektsoppgjøret omfatter.

#### 3.4.3 *Driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS*

For driftsmidler som tilhører skattytere bosatt/hjemmehørende i land utenfor EØS, skal inntaksverdien som utgangspunkt settes til eierens anskaffelsespris, redusert med beregnede (hypotetiske) lineære avskrivninger i eiertiden fra ervervstidspunktet frem til inntakstidspunktet, jf. sktl. § 14-62. Om avskrivningssatsene, se [pkt. 3.5.2](#). For deler av år fastsettes den beregnede avskrivning forholdsmessig etter antall dager avskrivningen gjelder, jf. FSFIN § 14-62-4. Dette vil være aktuelt hvis driftsmidlet har vært utenfor norsk

beskatningsområde en del av året, se FSFIN § 14-62. Videre kan det være aktuelt for ervervsåret.

Er driftsmidlet anskaffet i utenlandsk valuta, skal anskaffelsesprisen omregnes etter kjøperkurs på anskaffelsestidspunktet, jf. sktl. § 14-61 (1) annet punktum. Skattyter skal dokumentere anskaffelsesprisen.

Har et driftsmiddel som tas inn i norsk beskatningsområde tidligere vært avskrevet i Norge, skal anskaffelsesprisen reduseres med de faktiske avskrivninger for dette tidsrommet i stedet for beregnede avskrivninger, jf. sktl. § 14-61 (1) tredje punktum. Slike faktiske avskrivninger kan være foretatt som lineære avskrivninger eller saldoavskrivninger. Dersom det er foretatt et inntektsoppgjør ved tidligere uttak av driftsmidlet fra norsk beskatningsområde, skal de lineære avskrivninger som ble lagt til grunn i inntektsoppgjøret, legges til grunn for perioden inntektsoppgjøret omfatter.

Skal driftsmidlet føres på saldo, er det den bokførte verdi basert på inntaksverdi, eventuelt redusert med lineære avskrivninger mens driftsmidlet har vært i Norge, som inngår på saldo.

### 3.5 Avskrivning innenfor norsk beskatningsområde

#### 3.5.1 Driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat

For driftsmidler som tilhører skattytere som er bosatt/hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 eller anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale, skal avskrivninger innenfor norsk beskatningsområde gjennomføres som ordinære saldoavskrivninger etter reglene i sktl. §§ 14-40 til 14-43, se sktl. § 14-60 (5) bokstav b. For inntaks- og uttaksåret skal det beregnes forholdsmessige saldoavskrivninger, basert på antall dager driftsmidlet har vært i norsk beskatningsområde, se FSFIN § 14-62-4.

Kostpris for ikke-varige og ubetydelige driftsmidler som ikke er gjenstand for saldoavskrivninger, jf. sktl. § 14-40 (2) og som tas inn i norsk beskatningsområde, kan bare fradragføres hvis driftsmidlet er anskaffet i det år driftsmidlet tas inn i norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-60 (5) bokstav c. Fradragsbeløpet utgjør da en forholdsmessig del av kostprisen, basert på antall dager driftsmidlet har vært innenfor norsk beskatningsområde. Det er ikke fradragsrett for kostprisen for slike driftsmidler, hvis driftsmidlet tas inn i norsk beskatningsområde i et senere inntektsår enn anskaffelsesåret.

#### 3.5.2 Driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS – lineære avskrivninger

For driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS skal avskrivninger som hovedregel beregnes lineært de første fire inntektsårene, fra og med inntaksåret, se sktl. § 14-62, jf. § 14-63 (1). Det årlige avskrivningsbeløp beregnes på grunnlag av opprinnelig kostpris på samme måte som ved fastsettingen av inntaksverdien. Det skal bare gis avskrivning for den tid driftsmidlet befinner seg i norsk beskatningsområde. For inn- og uttaksår skal det beregnes forholdsmessig avskrivning for antall dager driftsmidlet er i norsk beskatningsområde, jf. FSFIN § 14-62-4.

Avskrivninger skal som utgangspunkt beregnes som like store årlige fradrag over driftsmidlets levetid.

Det anvendes følgende avskrivningssatser (se FSFIN § 14-62-2)

- 20 % for kontormaskiner, verktøy, rekvisita o.l.
- 12 % for større dataanlegg, instrumenter, inventar, biler, vogntog o.l., rullende og faste maskiner og materiell med kostpris under 2 millioner kroner
- 10 % for rullende og faste maskiner og materiell, herunder dykkerutstyr, sveisestasjoner, kraner, pumper, kompressorer o.l., så fremt driftsmidlet har en kostpris på minst 2 millioner kroner
- 7 % for fly, helikopter o.l., spesialfartøyer benyttet i oljesektoren slik som dykkerfartøyer og fjernstyrte undervannsfartøyer
- 4 % for skip og fartøyer som ikke går inn under gruppen med 7 % avskrivning ovenfor, herunder passasjerskip og frakteskip bygget for spesialfart, rørleggingsfartøyer, rigger, floteller og lektere.

Ligningsmyndighetene kan forhøye/nedsette avskrivningssatsen for det enkelte driftsmiddel med inntil 50 % dersom særlige forhold gjør at driftsmidlets gjenværende levetid

må antas å være vesentlig kortere/lengre enn hva som ellers er vanlig for driftsmidler av tilsvarende alder og art, se FSFIN § 14-62-3.

Dersom driftsmidlet har en inntaksverdi lavere enn kr 15 000 kan inntaksverdien føres til fradrag i inntaksåret, jf. FSFIN § 14-62-2 (2).

#### Eksempel

*En kontormaskin ble kjøpt inn 1. januar år 1 for USD 100 000, tilsvarende NOK 562 000. 1. januar i år 3 flytter virksomheten til Norge, og kontormaskinen tas med. Den lineære avskrivningsraten for kontormaskiner er 20 %, jf. FSFIN § 14-62-2 (1) bokstav a.*

*Årlige avskrivninger utgjør  $(NOK\ 562\ 000 : 5) = NOK\ 112\ 400$ . Inntaksverdien blir da kr  $(562\ 000 - 224\ 800) = 337\ 200$ . Avskrivningene utgjør også kr 112 400 for de neste 3 årene innenfor norsk beskatningsområde, slik at kontormaskinen vil bli nedskrevet til kr 0 i år 5.*

#### 3.5.3 Driftsmidler tilhørende skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS – saldoavskrivninger

Et driftsmiddel tilhørende skattyter bosatt/hjemmehørende utenfor EØS og som er tatt inn i norsk beskatningsområde skal likevel avskrives etter reglene om saldoavskrivninger i følgende tilfeller, jf. sktl. § 14-63

- fra og med det fjerde hele inntektsår etter inntakstidspunktet. Dette gjelder bare hvis driftsmidlet ikke har vært tatt ut av norsk beskatningsområde i løpet av perioden
- fra et tidligere tidspunkt, dersom skattyter sannsynliggjør at driftsmidlet vil være innenfor norsk beskatningsområde utover det fjerde hele inntektsåret etter inntakstidspunktet. Opplysninger må foreligge for ligningsmyndighetene innen utløpet av skattyterens selvangivelsesfrist for det inntektsår saldoavskrivninger kreves. Senere gitte opplysninger skal først tas i betraktning fra neste inntektsår.

Overgangen fra lineær avskrivning til saldoavskrivning må skje i forbindelse med et nytt inntektsår.

Når driftsmidlet skal føres på saldo, er det den bokførte verdi basert på inntaksverdi, eventuelt redusert med samlede fradragførte lineære avskrivninger, som inngår på saldo.

Saldoavskrivning foretas etter de ordinære satser, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

Det kan ikke foretas saldoavskrivning i det året et driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde.

## 4 Driftsmidler som tas ut av norsk beskatningsområde

### 4.1 Generelt

Det skal i enkelte tilfeller foretas et inntektsoppgjør når et driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-64. Reglene gjelder både for driftsmidler som er tatt inn i norsk beskatningsområde, se ovenfor, og for driftsmidler som er anskaffet i Norge, f.eks. av person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge. Disse reglene gjelder ikke for skattytere som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 eller anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale, jf. sktl. § 14-60 (6). For disse skattyterne er det dermed ikke aktuelt å foreta noe inntektsoppgjør etter disse reglene ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde.

### 4.2 Når anses et driftsmiddel tatt ut av norsk beskatningsområde

Et driftsmiddel er tatt ut av norsk beskatningsområde når det mister tilknytningen til Norge slik at norsk skattelovgivning ikke lenger får virkning for inntekter og kostnader knyttet til driftsmidlet, jf. sktl. § 14-60 (3). 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 (unntaksmetoden)
- 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 tatt ut av norsk beskatningsområde dersom det tilhører et norsk-kontrollert selskap i et lavskatteland hvor deltakerne beskattes løpende for selskapets resultat, på det tidspunkt norsk kontroll av selskapet opphører. Om norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS), se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 17 og pkt. 8.

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 tatt ut når en skattyter med begrenset skatteplikt går over til å være alminnelig skattepliktig til Norge.

Driftsmiddel anses ikke som tatt ut av norsk beskatningsområde dersom det realiseres eller det tas ut til privat bruk eller gave og uttaket er skattepliktig i Norge. Dette gjelder uavhengig av om driftsmidlet overdras til et subjekt som er bosatt/hjemmehørende i Norge eller i utlandet. Gevinst/tap ved realisasjon og uttak behandles da etter de vanlige regler.

## Nytt for 2013

Fra og med inntektsåret 2013 innføres det i sktl. § 2-39 (1) fritak for skatteplikt ved utvinning av petroleum i utlandet. Kostnader og tap pådratt i tilknytning til slik inntekt vil heller ikke være fradragsberettiget, se sktl. § 2-39 (2). Selve innføringen av skattefritaket i sktl. § 2-39 medfører ikke at driftsmiddel, eiendel eller forpliktelse anses tatt ut av norsk beskatningsområde etter sktl. § 14-60, se overgangsregel til sktl. § 2-39. Derimot vil en senere overføring av driftsmidler, eiendeler eller forpliktelser fra skattepliktig norsk virksomhet til den skattefrie petroleumsvirksomheten i utlandet anses som et uttak fra norsk beskatningsområde.

### 4.3 Uttakstidspunkt

Uttakstidspunktet vil være det tidspunkt driftsmidlet ikke lenger har tilknytning til norsk beskatningsområde.

### 4.4 Inntektsoppgjør ved uttak

#### 4.4.1 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. For skip, fartøyer, rigger mv. i saldogrupper e i sktl. § 14-41, er fristen åtte år. Fristen skal beregnes ut fra den siste sammenhengende periode som driftsmidlet har vært innenfor norsk beskatningsområde, slik at tidligere perioder ikke medregnes. Dette gjelder også når driftsmidlet har vært tatt ut for en kortere periode enn ett år. Se sktl. § 14-64 (2).

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.

#### 4.4.2 Fastsetting av inntekt

Den skattepliktige inntekt skal settes til differansen mellom faktisk foretatte avskrivninger og beregnede lineære avskrivninger etter sktl. § 14-62 for perioden i norsk beskatningsområde. Den beregnede inntekten inntektsføres i uttaksåret. Negativ differanse gir ikke rett til inntektsfradrag.

## 5 Spesielt om andel i deltakerlignet selskap

For andel i deltakerlignet selskap som tas inn i norsk beskatningsområde, får reglene som er beskrevet ovenfor om fastsetting av inntaksverdi og avskrivninger innenfor norsk beskatningsområde, anvendelse for den forholdsmessige del av selskapets driftsmidler som andelen representerer, jf. sktl. § 14-65.

For andel i deltakerlignet selskap som tas ut av norsk beskatningsområde, gjelder reglene i sktl. § 14-64 om inntektsoppgjør ved uttak fra norsk beskatningsområde for den forholdsmessige del av selskapets driftsmidler som andelen representerer. Dette gjelder ikke for deltakere som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 eller anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale, jf. sktl. § 14-60 (6). Fireårsfristen etter sktl. § 14-64 (2) regnes fra utgangen av det år driftsmiddelet ble påbegynt avskrevet av selskapet. Ved inntektsoppgjøret etter sktl. § 14-64 (3) skal bare medregnes foretatte avskrivninger i vedkommende deltakers eiertid. Inntektsoppgjør ved uttak er ikke aktuelt for deltakere som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-1 eller § 2-2, eller anses hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteavtale.

# Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel

- Sktl. § 5-1 (2), § 5-30 (1) og (2), § 6-2 (1), kap. 9, § 14-2 og § 14-44.
- Forskrift om overgangsregler ved innføring av nye avskrivningsregler mv. 29. august 1984 nr. 1582 (sktl.).

## 1 Generelt

### 1.1 Skatteplikt

Gevinst ved hel eller delvis realisasjon av driftsmiddel er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 (2) og § 5-30 (1). Tap kommer til fradrag, jf. sktl. § 6-2 (1). Om de spesielle reglene som gjelder for jord- og skogbrukseiendommer, se emnet «[Jordbruk – realisasjon](#)».

### 1.2 Tidspunktet

Tidspunktet for realisasjon (innvinning) er tidspunktet for inngåelse av endelig og bindende avtale i de tilfellene eiendomsretten overføres til andre, se FIN 30. november 1998 i Utv. 1999/216. I andre tilfeller anses tidspunktet for realisasjon å foreligge når eiendomsretten opphører, f.eks. ved tilintetgjørelse, tyveri o.l. Se for øvrig emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

Realisasjonsåret som tidfestingstidspunkt i sktl. § 14-44 (1), er det år eiendomsretten opphører hos den tidligere eier, se HRD i Utv. 1997/738 (Rt. 1997/779). Om hvem som anses som eier og om tidspunktet for opphør av eiendomsrett, se emnet «[Eierbegrepet](#)».

## 2 Hvilke overdragelser dette emnet omfatter

Dette emnet omfatter bare realisasjon av driftsmiddel hvor realisasjonsåret (tidfesting) er senest det år den inntektsgivende aktiviteten/virksomheten opphører. Om hva som er realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)». Om behandling av vederlag for driftsmiddel hvor tidfestingen skjer i år etter at virksomheten er opphørt, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

Emnet omfatter ikke uttak av driftsmiddel, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)». Emnet omfatter heller ikke eventuell beskatning ved uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde, se emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)» og inntektsoppgjør ved uttak av driftsmiddel fra norsk beskatningsområde, se emnet «[Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)».

### 3 Hvilke driftsmidler dette emnet omfatter

#### 3.1 Generelt

Dette emnet omfatter i utgangspunktet realisasjon av ethvert driftsmiddel, enten driftsmidlet kan fradragføres direkte, avskrives etter saldoreglene, avskrives etter andre regler eller om det er ikke-avskrivbart. Det omfatter realisasjon av fysiske og ikke-fysiske driftsmidler. Emnet omfatter likevel ikke realisasjon av blant annet:

- eierandel i deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel](#)» (dette gjelder selv om selskapet eier driftsmidler)
- aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)»
- egen boligdel i avskrivbart bygg som eies av enkeltpersonforetak eller i bruttolignet sameie, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)»
- kontrakt om erverv av driftsmidler
- skogsbilvei, se emnet «[Skogbruk](#)»
- driftsmidler brukt i forbindelse med utvinning av olje/gass eller rørledningstransport, se petroleumsskatteloven § 3 bokstav b.

#### 3.2 Hva er et driftsmiddel

Nærmere om hvilke formuesobjekter som anses som driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 2.

#### 3.3 Driftsmiddel utenom virksomhet

Reglene om realisasjon av driftsmiddel omfatter også driftsmidler som ikke er knyttet til virksomhet. Dette kan f.eks. gjelde yrkesbil for lønntaker.

### 4 Samlet realisasjon av flere driftsmidler/deler som behandles forskjellig

#### 4.1 Generelt

Ved samlet realisasjon av flere driftsmidler som ikke er tatt inn på samme samlesaldo, må vederlaget fordeles og gevinst- eller tapsberegningen/nedskrivningen på saldo foretas separat for hvert driftsmiddel såfremt dette har betydning for skattleggingen. Om grensen mellom ett og flere driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)».

Om fastsetting av skattepliktig gevinst ved gavesalg av flere formuesobjekter under ett til arveberettiget mottaker, se emnet «[Enkeltpersonforetak – generasjonsskifte o.l.](#)», pkt. 3.2.2.

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 emnene «[Inngangsverdi](#)» og «[Jordbruk – realisasjon](#)».

#### 4.2 Bebygget tomtgrunn

Ved samlet salg av avskrivbart bygg med tomt i virksomhet, kan gevinst/tap beregnes under ett før eventuell overføring til gevinst/tapskonto, jf. sktl. § 14-52.

Utenfor virksomhet må grunnen under en bygning behandles som et annet driftsmiddel enn bygget, fordi gevinst/tap ved realisasjon av grunnen ikke kan/skal tas inn på gevinst- og tapskonto. Fordeling av vederlag på bygning og grunn foretas på grunnlag av omsetningsverdier.

#### 4.3 Egen boligdel i avskrivbart bygg

Bruker eier en del av et ikke-seksjonert avskrivbart bygg til egen boligdel, skal denne delen holdes utenfor saldo, jf. sktl. § 14-42 (3). Dette gjelder også om bygget er eid av et sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, se emnet «[Sameie – ligning etter bruttometoden](#)».



Ved realisasjon av hele eiendommen, skal egen boligdel følge reglene om salg av boligeiendom, se emnet «**Bolig – realisasjon**». Ingen del av tomten tilordnes egen boligdel. Den øvrige del av bygningen, herunder eventuell utleiebolig, samt hele tomten, behandles etter reglene for driftsmidler.

#### 4.4 Seksjonert bygg

Ved realisasjon under ett av to eller flere seksjoner i et seksjonert bygg, må det for hver seksjon vurderes om den er et driftsmiddel. Er seksjonen et driftsmiddel, vil seksjonens andel av tomten også være driftsmiddel. Når det er realisert flere seksjoner under ett i seksjonert bygg, skal vederlaget og inngangsverdi på tomten fordeles på seksjonene i samme forhold som sameiebrøkene fastsatt ved seksjoneringen. For at eventuell gevinst/tap vedrørende tomten kan/skal overføres til gevinst-/tapskonto, er det et vilkår at tomten er driftsmiddel i virksomhet. Dette må vurderes separat for hver seksjon.

### 5 Driftsmidler i saldogruppe a til d og j

Om realisasjon av forretningsverdi (saldogruppe b), se emnet «**Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel**».

Ved realisasjon av driftsmiddel i saldogruppe a, c, d og j kan skattyter velge å inntektsføre brutto vederlag/erstatning helt eller delvis i realisasjonsåret (det året eiendomsretten opphører), jf. sktl. § 14-44 (1) første punktum. Avskrivningene skal da fortsette som før.

I den utstrekning vederlag/erstatning ikke er inntektsført av skattyteren i realisasjonsåret, skal vederlaget/erstatningen skrives ned på den saldo som det realiserte driftsmidlet sto på, jf. sktl. § 14-44 (2). Dette gjelder selv om saldoen er negativ fra før. Det beregnes ikke gevinst eller tap på det enkelte driftsmiddel ved realisasjon av driftsmidler i saldogruppe a, c, d og j.

Selv om skattyteren har et fremførbart underskudd, kan likevel hele vederlaget/erstatningen skrives ned på saldo. Ved realisasjon under ett av flere driftsmidler, kan skattyteren velge hvilke vederlag/erstatninger han vil inntektsføre og hvilke han vil skrive ned på saldo.

Om avskrivning på rest positiv saldo og om inntektsføring av negativ saldo, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**».

### 6 Driftsmidler i saldogruppe e til i

#### 6.1 Generelt

##### 6.1.1 Hel realisasjon

Ved realisasjon av et driftsmiddel i saldogruppe e-i, kan skattyter velge å inntektsføre brutto vederlag/erstatning helt eller delvis i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 (1) første punktum.

Den del av vederlaget som ikke er direkte inntektsført i realisasjonsåret, skal inngå i gevinst/tapsberegning mot driftsmidlets saldoverdi i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 (2).

Er hele brutto vederlag/erstatning inntektsført, skal hele saldoverdien behandles som et tap. Det samme gjelder om driftsmidlet blir realisert ved hel ødeleggelse uten at skattyter får erstatning.

Gevinst/tap skal overføres til gevinst- og tapskonto, se sktl. § 14-44 (3) og emnet «**Gevinst- og tapskonto**». Dette gjelder både i og utenfor virksomhet.

##### 6.1.2 Delvis realisasjon

Ved delvis realisasjon av et driftsmiddel i saldogruppe e-i, kan skattyter velge å inntektsføre brutto vederlag/erstatning helt eller delvis i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-44 (1).

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 brutto vederlag/erstatning ved delvis realisasjon inntektsført i sin helhet, skal den delen av saldoverdien som skulle inngått i en gevinst-/tapsberegning tas ut av saldoen og behandles som et tap.

Gevinst eller tap skal overføres gevinst- og tapskontoen, jf. sktl. § 14-45 (3), uavhengig av om bruken av driftsmidlet har vært i eller utenfor virksomhet.

## 6.2 Forretningseiendommer ervervet før 1. januar 1984

Ved beregning av gevinst/tap ved realisasjon av forretningseiendom (saldogruppe i) ervervet før 1. januar 1984 skal saldoverdien settes til differansen mellom nedskrevet verdi på avskrivningsskjemaet og nedre grense for avskrivninger (nullpunktet, dvs. de skattemessig godkjente avskrivninger skattyteren har fått på eiendommen før 1. januar 1984).

## 7 Driftsmidler som ikke omfattes av saldoreglene

### 7.1 Generelt

Det skal foretas gevinst- eller tapsberegning i realisasjonsåret for driftsmidler som ikke kan saldoavskrives, men som enten

- er direkte fradragsført i ervervsåret
- avskrives etter andre regler enn saldoreglene, eller
- er ikke-avskrivbare.

Er driftsmidlet direkte fradragsført, vil inngangsverdien være null. Gevinsten vil da være lik vederlaget/erstatningen fradratt eventuelle salgskostnader.

### 7.2 Driftsmidler i virksomhet

Er driftsmidler som ikke kan saldoavskrives eid i virksomhet, kan skattyteren velge å inntektsføre gevinsten helt eller delvis i realisasjonsåret. Restgevinst eller tap overføres gevinst- og tapskonto i realisasjonsåret, se sktl. § 14-52 og emnet «Gevinst- og tapskonto».

Reglene omfatter i utgangspunktet følgende driftsmidler i virksomhet

- driftsmidler som avskrives etter andre regler enn saldoreglene
- ikke-avskrivbare driftsmidler (utenom finansielle eiendeler), herunder forretningsverdi som ikke kan føres på saldogruppe b
- fysiske driftsmidler som ved ervervet hadde en antatt levetid på under tre år
- fysiske driftsmidler som ved ervervet hadde inngangsverdi på under kr 15 000, og som ikke ble tilført saldo.

Reglene om overføring av gevinst/tap til gevinst- og tapskonto gjelder ikke for gevinst eller tap på finansielle eiendeler, herunder fordringer, aksjer og andre verdipapirer. Gevinst eller tap på andel i deltakerlignet selskap kan ikke overføres gevinst- og tapskonto. Gevinst/tap på finansielle eiendeler føres til inntekt/fradrag i realisasjonsåret.

### 7.3 Driftsmidler utenfor virksomhet

Er driftsmidler som ikke saldoavskrives eid utenfor virksomhet, skal gevinsten føres til inntekt og tapet føres til fradrag i realisasjonsåret, jf. sktl. § 14-2. Det samme gjelder realisasjon av driftsmidler i virksomhet i år etter at virksomheten er opphørt. Om realisasjon av grunnareal, f.eks. festetomt, på jordbruks-/skogbrukseiendom, se emnet «Jordbruk – realisasjon», pkt. 12.

Gevinst/tap på slike driftsmidler kan/skal ikke føres på gevinst-/tapskonto.

### 7.4 Særskilte driftsmidler i kraftverk

Om realisasjon av visse driftsmidler i kraftverk og av driftsmidler i kraftverk med hjemfallsrett, se emnet «Kraftforetak».

## **8 Hvem kan inntektsføre/nedskrive mv.**

### **8.1 Generelt**

Inntektsføring av vederlag/erstatning eller overføring til gevinst- og tapskonto, kan bare kreves av og foretas hos den tidligere eieren(e) av det realiserte driftsmiddel.

### **8.2 Deltakerlignet selskap**

I deltakerlignet selskap skal inntektsføring, nedskrivning på saldo, gevinst/tapsberegning foretas hos selskapet. Videre skal gevinst/tap eventuelt overføres til selskapets felles gevinst- og tapskonto.

### **8.3 Sameie**

I sameie som er deltakerlignet etter bruttometoden, skal inntektsføring, nedskrivning på saldo, gevinst eller tapsberegning foretas hos hver deltaker. Beregnet gevinst/tap skal eventuelt overføres til deltakerens gevinst- eller tapskonto.

### **8.4 Dødsfall**

Om driftsmiddel realisert i dødsåret, se emnet «[Enkeltpersonforetak – ligning i dødsåret](#)».

### **8.5 Konkurs**

Om driftsmiddel realisert etter konkursåpning, se emnet «[Konkurs](#)».

### **8.6 Konsern**

I konsern er det selskapet som eide driftsmiddelet på realisasjonstidspunktet som må inntektsføre, nedskrive på saldo, beregne gevinst/tap, eventuelt overføre til gevinst- og tapskonto. Om overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskaper i konsern, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)».

### **8.7 Overføring til aksjeselskap**

Om overføring fra enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

### **8.8 Overgang til deltakerlignet selskap**

Ved opptak av kompanjong/medeier i enkeltpersonforetak, skal inntektsføring av vederlag/erstatning eller direkte beskatning av gevinst/overføring til gevinst- og tapskonto foretas av den tidligere eeneieren. Senere overdragelser behandles i det oppståtte selskap, se ovenfor. Se for øvrig emnet «[Deltakerlignet selskap – nyetablering](#)».

## **9 Betinget skattefritak**

Om betinget skattefritak ved

- ufrivillig realisasjon av driftsmiddel utenom driftsmidler i saldogruppe a-d, og
  - makeskifte av fast eiendom med kommune, fylkeskommune, stat eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 % av aksjene,
- se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

## **10 Overgangsregler**

Om overgangsregler per 1. januar 1992 for kostprisregulering utenfor virksomhet, for arvede eiendeler og for visse faste eiendommer, se emnet «[Inngangsverdi](#)».

# Eierbegrepet

## 1 Generelt

I dette emnet behandles spørsmålet om hvem som skal anses som eier av et formuesobjekt ved skattleggingen. Slike formuesobjekter kan f.eks. være fast eiendom, løsøre, aksjer, andeler i deltakerlignede selskaper, rettigheter i fast eiendom eller patentrettigheter.

Eierposisjonen har bl.a. betydning for hvem som har plikt til å svare formuesskatt av formuesobjektets verdi, plikt til å svare inntektsskatt av avkastningen, krav på fradrag for vedlikehold av objektet, rett til avskrivning, samt rett til skjerming for aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper. Eierposisjonen har også betydning for realisasjonsbegrepet, som forutsetter at skattyter er eier av formuesobjektet og at eiendomsretten skal opphøre hos vedkommende. Tidspunktet for eiendomsrettens overgang vil normalt ha betydning for tidfestingen, se emnet «**Tidfesting – realisasjonsprinsippet**».

Det må skilles mellom selve eierposisjonen til en fysisk gjenstand og enkeltstående rettigheter som andre har i gjenstanden, f.eks. rett til å disponere en bolig i utleieforhold, veirett eller fiskerett. Rettighetshaverne vil imidlertid være eiere av rettigheten som sådan.

Normalt er det uproblematisk å avgjøre hvem som er eier av et formuesobjekt, en rettighet mv.

## 2 Betydningen av det privatrettslige eierbegrep

I skatteretten skal en i utgangspunktet legge det privatrettslige eierbegrep til grunn. Dette utgangspunktet gjelder også i forholdet mellom ektefeller og mellom foreldre og barn.

I privatretten deles eiendomsretten til et formuesobjekt opp i en rekke typer råderetter, bl.a. rett til å

- selge, gi bort og pantsette (juridisk råderett)
- bo i en bygning, hugge ved i skog og bruke en bil til privatkjøring (faktisk råderett)
- oppebære avkastning, f.eks. leieinntekter av en bygning og utbytte på aksjer
- utøve andre rettigheter som f.eks. stemmerett for aksjer og enerett til patenter

Eierretten er i utgangspunktet ikke tidsbegrenset, men kan være det, f.eks. for kraftanlegg med hjemfallsrett til staten.

Om et tilfelle hvor eiendomsretten til en trust formelt lå hos forvaltere, mens andre var begunstiget, se HRD i Utv. 2002/948 (Rt. 2002/742) (Ptarmigan Trust).

## 3 Flere har råderett over det samme formuesobjektet

### 3.1 Generelt

Har to eller flere skattesubjekter råderett over samme formuesobjekt, må det tas standpunkt til hvem som er eiere og hvem som bare har rettigheter i objektet. Avgjørende for eierposisjonen er hvem som har de vesentligste eierbeføyelsene. At en person står som tinglyst innehaver av en fast eiendom eller rettighet, er ikke avgjørende ved vurdering av om han er eier, men vil etter omstendighetene være et moment, se f.eks. LRD 9. mars 1967 (Frostating) i Utv. 1967/136. De personer som ikke anses som eiere, skal da anses som rettighetshavere i eiendommen.

### 3.2 Flere skattesubjekter med forskjellige typer råderett (funksjonell deling)

Har to eller flere skattesubjekter samtidig og på mer permanent basis ulike typer råderett over et formuesobjekt (funksjonell deling), vil som hovedregel bare en av dem være eier. Det kan i slike tilfeller være problematisk å avgjøre hvem som er eier og hvem som er rettighetshaver. På en skogbrukseiendom kan flere personer på permanent basis ha delt råderettene slik at f.eks. én person har rett til å hugge skogen, en annen har beiteretten og en tredje jaktretten, uten at noen av dem har krav på betaling for dette fra de andre. På en boligeiendom kan f.eks. én person ha den faktiske råderetten, dvs. 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. En jaktrett kan for eksempel være delt i rett til jakt på elg og rett til jakt på fugl, og en borett kan omfatte bare en del av bygningen.

Om hvem som er eier må i slike tilfeller avgjøres etter en konkret vurdering. Aktuelle momenter ved vurderingen kan f.eks. være

- hvem som faktisk bruker gjenstanden (faktisk råderett)
- foreliggende avtaler
- forlik
- utskiftningsforretninger, jordskifteavgjørelser, skylddelingsforretninger, kart- og delingsforretninger
- jordfortegnelser, spesielt de offisielle matrikler, f.eks. hvem som har grunnbokshjemmel (tinglyst innehaver på en fast eiendom/rettighet).

Hvis det er tatt forbehold i forbindelse med en overdragelse, kan de eierbeføyelser som er holdt tilbake være så vesentlige at en ikke anser eiendomsretten for å være overført, se HRD i Utv. 1997/738 (Rt. 1997/779). Tilsvarende kan de eierbeføyelser som er overført være så vesentlige at en anser eiendomsretten for å være overført selv om det formelt sett ikke har skjedd en overdragelse, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337) og LRD 11. juni 1998 (Gulating) i Utv. 1998/922. Om eierforhold ved utleie av kraftverk, se HRD i Utv. 2005/473 (Rt. 2005/394) (Gloppen) og HRD i Utv. 2009/667 (Rt. 2009/441) (Nordkraft AS).

### 3.3 Flere skattesubjekter med likeartede råderetter (parallel 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 (parallel deling). To som eier en traktor i sameie kan etter innbyrdes avtale f.eks. bruke den annenhver dag, eller de må opptre i fellesskap, f.eks. ved salg. Det er ikke nødvendig at de har like andeler i sameieobjektet. Eierne av traktoren kan f.eks. være enige om at den ene kan bruke traktoren dobbelt så mye som den andre, og at han har krav på dobbelt så mye av salgssummen. Eiendomsretten er da delt med 2/3 på den ene og 1/3 på den andre.

### 3.4 Spesielt om seksjonert bygg

I bygg seksjonert etter lov 23. mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner er skattyter privatrettslig eier (sameier) av en ideell andel av bygningen, fellesarealene og grunnen, og har eksklusiv bruksrett til en seksjon.

Skattemessig behandles sameierne som eier av hver sin seksjon.

## 4 Særlig om tomtefeste

Ved stiftelse av stetsevarig tomtefeste mot engangsvederlag, vil dette anses som en eiendomsoverdragelse. jf. sktl. § 9-2 (2). Tilsvarende gjelder hvor en løpende festeavgift i et stetsevarig festeforhold avløses av et engangsbeløp.

Som utgangspunkt anses en tomtefesteavtale som stetsevarig hvis den har en varighet i mer enn 99 år. Avtale om feste av tomt for bolig eller fritidshus, vil alltid være stetsevarig, jf. tomtefesteloven § 33. Dette gjelder alle festekontrakter for bolig og fritidshus, også de som er inngått før den nye tomtefesteloven trådte i kraft.

Om formuesmessig behandling av bortfester og fester, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)», pkt. 2.2.

## 5 Omtvistet rettighet og krav

Er eiendomsretten omtvistet skal det mest sannsynlige eierforholdet legges til grunn. I mangel av andre klare holdepunkter kan ligningsmyndighetene behandle den som utøver den faktiske rådigheten over eiendommen som eier. Det samme gjelder den som er i besittelse av et formuesobjekt, f.eks. en løseregenstand.

## 6 Særlig om aksjer

Om hvem som skal behandles skattemessig som eier av aksjer, se emnet «[Aksjer – formue](#)», pkt. 2.

## 7 Særlig om deltakerlignet selskap

Skatterettslig behandles deltakerlignet selskap som om det er eier av eiendelene i selskapet, mens deltakerne behandles som eiere av en nettoandel i selskapet. Se for øvrig emnene om deltakerlignet selskap.

## 8 Særlig om avskrivbare driftsmidler

Om tidspunktet for erverv av driftsmidler i forhold til reglene om avskrivning, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

## 9 Tidspunktet for eiendomsrettens opphør eller overgang til annet skattesubjekt

### 9.1 Frivillig eiendomsoverføring, herunder salg, bytte og gaveoverføring

#### 9.1.1 Generelt

Ved overføring av eiendomsrett ved salg eller bytte, følger tidspunktet for eiendomsrettens overgang av fortolkning av bestemmelsene i avtalen, med mindre partene i praksis har fraveket avtalens bestemmelser.

I utgangspunktet går de enkelte råderettene over fra selger til kjøper på følgende tidspunkter

- den juridiske 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 faktiske råderett, eventuelt et annet avtalt tidspunkt
- utøvelse av andre rettigheter; på det tidspunkt avtalen bestemmer eller forutsetter.

Overgang av de enkelte råderetter fra selger til kjøper kan således skje på ulike tidspunkter. Ved vurderingen av eierspørsmålet må det foretas en helhetsvurdering. Hvorvidt de ulike råderetter har gått over til erverver kan ha ulik vekt, avhengig av hva slags type objekt det gjelder, jf. nedenfor.

Om hva som er faktisk og juridisk råderett, se [pkt. 2](#).

#### 9.1.2 Spesielt om salg av fast eiendom

Overtar kjøper den faktiske råderetten til en fast eiendom på permanent basis på avtale-tidspunktet, kan kjøperen i utgangspunktet anses som eier fra avtaletidspunktet. Ved salg mv. av fast eiendom vil imidlertid overgangen av den faktiske rådigheten over eiendommen i normaltilfellene komme til uttrykk ved at kjøperen tiltrer/overtar eiendommen. Kjøperen vil normalt samtidig overta risikoen for eiendommen. Dette tidspunktet vil da markere eiendomsrettens overgang.

Skjer det ingen endring av bruken i forbindelse med salg, for eksempel fordi eiendommen leies bort til tredjeperson både før og etter, vil det som utgangspunkt ha stor betydning hva kjøpekontrakten bestemmer om eiendomsrettens overgang, se for eksempel HRD i Utv. 1997/738 (Rt. 1997/779). De reelle forhold, herunder når retten til avkastningen av eiendommen går over til kjøper og fra hvilket tidspunkt kjøper overtar partsforholdet i leiekontraktene vil imidlertid være avgjørende.

Særlig ved overdragelser mellom nærstående, vil de ulike råderettene ofte gå over på forskjellige tidspunkter. Ytre iakttakbare forhold som for eksempel utstedelse av skjøte, tinglysning mv. vil ikke alltid samsvare med den faktiske og den juridiske rådigheten. Den faktiske og den juridiske rådigheten kan også være delt mellom selger og kjøper. Tidspunktet for eiendomsrettens overgang må i slike tilfeller fastsettes etter en konkret helhetsvurdering der en rekke momenter kommer i betraktning. Selv om selgeren beholder bruksretten for eiendommen, vil eiendomsretten etter omstendighetene kunne anses overført, se f.eks. URD 22. desember 2000 (Gauldal herredsrett) i Utv. 2001/505.

Om et tilfelle der neddemming av et areal ble ansett som overdragelse av eiendomsrett, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337).

Det er ikke gitt at det verdsettingstidspunkt som benyttes for arveavgiftsmessige formål, er sammenfallende med det privatrettslige tidspunktet for eiendomsrettens overgang, se for eksempel URD 22. desember 2000 (Gauldal herredsrett) i Utv. 2001/505.

Eksemplene nedenfor gjelder bare for de faktiske forhold slik de er beskrevet. Er ett eller flere forhold annerledes må det vurderes konkret om eiendomsretten er gått over.

**Eksempel 1**

Skattyter som eier egen enebolig, har inngått en bindende og fullstendig avtale om salg av boligen den 15. desember år 1. Kjøper skal etter avtalen tiltre boligen 25. februar år 2 og overtar og betaler den da. Eventuell gevinst er innvunnet på avtaletidspunktet den 15. desember år 1. Realisasjon som fristavbryting skjer på samme tidspunkt, dvs. at det er på dette tidspunkt vilkårene om botid og eiertid må vurderes. Eiendomsretten vil imidlertid først gå over til kjøper i år 2. En eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap tidfestes i år 2. Det vil også være fra og med år 2 at kjøperen skal ta eiendommen med som formue i sin selvangivelse.

**Eksempel 2**

Foreldrene har inngått en bindende og fullstendig avtale med sine barn den 15. desember. Etter avtalen skal barna overta en enebolig fra foreldrene den 20. desember. Foreldrene beholder rett til å bo vederlagsfritt i hele eiendommen så lenge de lever og de skal betale alle utgifter på eiendommen.

Foreligger det ingen andre momenter som taler i mot, vil eiendomsretten anses overført den 20. desember. Foreldrene må da behandles etter reglene om bruk av andres bolig, se emnet «*Bolig – fritaksligning*», pkt. 8.

Er det imidlertid avtalt eller forutsatt at barna ikke skal utøve noen rettigheter, f.eks. å kunne selge eller pantsette eiendommen før foreldrene dør, vil eiendomsretten først måtte anses overført på et senere tidspunkt.

**9.1.3 Spesielt om salg av aksjer**

Ved salg av aksjer kan forskjellige rettigheter til aksjene gå over fra selger til kjøper på ulike tidspunkt. Avgjørende vil være når de vesentligste eierbeføyelsene har gått over på kjøper. Hvem som har den juridiske retten til å selge og pantsette aksjene og retten til å motta utbytte på aksjene, er momenter ved denne vurderingen. Videre vil f.eks. stemmeretten kunne ha betydning. Normalt kan en legge til grunn at arververven har blitt eier senest fra det tidspunkt han har blitt registrert som eier i følge aksjeeierboken, jf. asl./asal. kap. 4 del II. Gjelder det aksjer som er registrert i verdipapirregister (VPS), kan en normalt legge til grunn at eierskiftet skjer på den registrerte handelsdatoen.

**9.1.4 Spesielt om salg av løsøre**

Tidspunktet for eiendomsrettens overgang ved salg av løsøre vil som hovedregel være tidspunktet for levering, jf. lov 13. mai 1988 nr. 27 om kjøp (kjøpsl.) § 13.

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)
  - selger skal sende gjenstanden til kjøper. Leveringen er gjennomført når selger overgir gjenstanden til fraktfører, se kjøpsl. § 7 (2)
  - 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).
- Det gjelder særlige regler for forbrukerkjøp, se lov 21. juni 2002 nr. 34 om forbrukerkjøp.

**9.2 Oppføring av bygg eller anlegg for byggherrens regning**

Ved avtaler mellom en entreprenør og en kjøper om oppføring av ny bolig, går eiendomsretten i utgangspunktet over når boligen og tomten overtas av kjøper, jf. lov 13. juni 1997 nr. 43 om avtalar med forbruker om oppføring av ny bustad m.m. (bustadoppføringslova) § 14.

Føres bygget opp på en tomt tilhørende byggherren, anses eiendomsretten normalt å gå over etter hvert som materialene innføres i bygget.

### 9.3 Ekspropriasjon

Ved ekspropriasjon er utgangspunktet at eiendomsretten går over når rettskraftig skjønn foreligger, forutsatt at ekspropriasjonen blir gjennomført.

Ved avtale mellom partene kan det avtales et tidligere tiltredelsestidspunkt. I spesielle tilfeller kan også det forvaltningsorganet som treffer ekspropriasjonsvedtaket gi samtykke til at ekspropriasjonsinngrepet blir satt i verk før rettskraftig skjønn foreligger, se lov 23. oktober 1959 nr. 3 om oreigning av fast eiendom § 25. Eiendomsretten vil i slike tilfeller gå over på tiltredelsestidspunktet.

### 9.4 Odelsløsning

Overtas en eiendom i medhold av odelsrett, vil tidspunktet for eiendomsrettens overgang som hovedregel være når den som hevder odelsretten har fått skjøte, jf. lov 28. juni 1974 nr. 58 om odelsretten og åsetesretten § 73.

### 9.5 Gjeldsforhandling, gjeldsordning og akkordgjeldsettergivelse

Ved offentlig gjeldsforhandling opphører eiendomsretten for den del av fordringen som endelig faller bort

- ved tvangsakkord: på tidspunktet for stadfestelse
- ved frivillig gjeldsordning: når gjeldsordningen er vedtatt,

jf. lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (kkl.) § 52 og § 25.

Ved gjeldsordning for privatpersoner, opphører eiendomsretten for den del av fordringen som endelig faller bort

- ved tvungen gjeldsordning: på tidspunktet for stadfestelse
- ved frivillig gjeldsordning: når gjeldsordningen er vedtatt

jf. lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner (gol.) § 4-12 og § 5-4.

Ved gjeldsettergivelse etter direkte forhandling mellom partene, anses eiendomsretten å ha gått over når avgiver rettslig er bundet av sin viljeserklæring om gjeldsettergivelse, jf. avtaleloven kap. 1. Dette kan f.eks. være når rettslig bindende viljeserklæring om gjeldsettergivelsen er kommet frem til skyldneren. I tilfeller hvor domstol medvirker, er tidspunktet når avgjørelsen er rettskraftig. Er det satt betingelser for gjeldsettergivelsen vil ikke dette påvirke tidspunktet så lenge disse ikke er brutt ved utgangen av inntektsåret, eller et brudd ikke er påberopt av kreditor som bortfallsgrunn for ettergivelsen.

Om hvem som skal anses å være eier i forbindelse med gjeldsforhandling, se emnet «Gjeldsforhandling».

### 9.6 Oppløsning av aksjeselskap

Ved frivillig likvidasjon (oppløsning) av aksjeselskap, opphører eiendomsretten til aksjene når oppgjøret for utbetalingen til aksjonærene godkjennes av generalforsamling eller av tingretten (skifteretten), jf. asl./asal. kap. 16. Et aksjeselskap kan ikke anses å være oppløst bare fordi det slutter å drive virksomhet, så lenge pliktene etter aksjeloven (regnskap, revisjon, meldinger til Foretaksregisteret mv.) opprettholdes. Se for øvrig LRD 3. november 1999 (Gulating) i Utv. 2000/40.

### 9.7 Tyverihunderslag mv.

Er en gjenstand fratatt eieren ved tyveri, underslag eller annen kriminell handling, behandles eieren ved skattleggingen som om eiendomsretten til gjenstanden opphørte da handlingen ble gjennomført. Dette gjelder med mindre eieren har fått eller det er klart at han vil få gjenstanden tilbake.

### 9.8 Hel ødeleggelse ved ulykke mv.

Ved hel ødeleggelse, f.eks. når et hus brenner ned til grunnen, er tidspunktet for opphør av eiendomsrett til huset vanligvis skadetidspunktet.

Er ødeleggelsen ikke total og det ved utgangen av inntektsåret er uklart om gjenstanden vil bli kondemnert eller reparert, anses eiendomsretten i utgangspunktet ikke for opphørt vedkommende inntektsår.



## 9.9 **Kondemnering av gjenstand**

Eiendomsrett til gjenstander som eieren vil kondemnere, opphører når eieren ved en ytre konstaterbar handling oppgir eiendomsretten til gjenstanden, f.eks. ved å destruere den, kjøpe den på en søppelplass mv. Det er f.eks. ikke tilstrekkelig at en bil avskiltes, hvis den blir stående hos eieren.

## 9.10 **Rettigheter**

### 9.10.1 *Bortfall av rettighet ved utløp av tidsbegrensning*

Eiendomsretten til en tidsbegrenset rettighet opphører ved utløpet av tidsbegrensningen. Dette gjelder ikke om eventuelle parter gir rettigheten lengre levetid, enten ved ny avtale eller rent faktisk.

### 9.10.2 *Bortfall av rettighet fordi den mister sin verdi*

Eiendomsretten til en rettighet anses ikke opphørt alene fordi den mister sin verdi. Om avskrivning på rettigheter brukt i inntektsgivende aktivitet, se emnet «**Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel**».

## 9.11 **Dødsfall**

Avdøde anses som eier fram til tidspunktet for dødsfallet.

Et dødsbo er eier av formuesobjektene fra dødsfallet frem til disse utloddes. Etter utlodning er det den arvingen som overtar formuesobjektet som anses som eier. I tilfeller hvor skattyter/testamentarving er gjenstandslegatar, dvs. har krav på en bestemt gjenstand etter arvelater, blir imidlertid testamentsarving eier av gjenstanden ved arvefallet. Arvefallet vil normalt være tidspunktet for arvelaters død.

Enearving som overtar boet udelt, anses som eier fra tidspunktet for dødsfallet. Det samme gjelder gjenlevende ektefelle/samboer i den utstrekning boet overtas i uskifte.

Hvis eiendommen overtas med begrensede rettigheter, må det foretas en helhetsvurdering på hvorvidt begrensningene er så vesentlige at eiendomsretten ikke kan anses for å være overført.

I en dom i Bergen tingrett av 16. oktober 2008 gjaldt spørsmålet en eiendom, hvor arvelaters søster fikk en tinglyst livsvarig vederlagsfri boret, mens arvelaters barn fikk formelt eierskap. Da det ikke forelå noen klare avtaler om begrensninger i de formelle eieres eierbeføyelser, ble arvingenes inngangsverdi satt til verdien ved arvelaters død. Dette gjaldt selv om rettighetene ikke på noe tidspunkt ble benyttet. Arveavgiftsgrunnlaget ble imidlertid satt til eiendommens verdi på det tidspunktet boretten opphørte, som i dette tilfelle ble 17 år etter at eiendommen ble formelt overtatt.

Se for øvrig emnet «**Arvelater/etterlatte/dødsbo**».

## 9.12 **Leasing**

Om hvem som anses som eier av en leaset gjenstand, se emnet «**Leasing**».

## 9.13 **Leietakers påkostning**

Påkostes et leid formuesobjekt av en leietaker, blir leietakeren normalt ikke eier av påkostningen. Skal det etter leietidens utløp skje et økonomisk oppgjør, eller leietakeren kan ta med seg påkostningen, skal leietakeren likevel anses å være eier for verdien fra tidspunktet da påkostningen ble foretatt.

## 9.14 **Samboere**

Ved avgjørelse av hvem av samboerne som skal anses som eier, legges de privatrettslige regler til grunn. Er begge samboerne eiere, anses de å eie en ideell halvpart hver, med mindre de godtgjør et annet eierforhold.

# Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere

- Sktl. § 2-10 til § 2-13, § 2-16, § 3-1 (3), samt § 6-90 (3) og (4).
- Ftrl. § 1-5 og § 25-4.

## 1 Generelt

### 1.1 Ektefeller

Ektefeller er to personer av motsatt eller samme kjønn, som er gift med hverandre i medhold av lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven). Likestilt med ekteskap, er ekteskap inngått i utlandet og som anerkjennes i Norge. En regulert samlivsform i utlandet som i hovedsak har samme rettsvirkninger som ekteskap i inngåelseslandet, anerkjennes som et ekteskap i Norge når begge parter skriftlig har samtykket til dette, jf. ekteskapsloven § 18a (1) annet punktum.

Separerte ektefeller er fremdeles å anse som gift etter ekteskapsloven. Skattemessig behandles ikke separerte ektefeller etter reglene for ektefeller. Dette gjelder uavhengig av om de er lovformelig separert eller bare flytter fra hverandre etter samlivsbrudd (faktisk separasjon). Flytter separerte ektefeller sammen, lignes de som ektefeller, og ikke som samboere.

Om ektefeller som lever atskilt uten å være separert, se [pkt. 4](#).

Flytter tidligere ektefeller sammen etter skilsmisse, lignes de som samboere (meldepliktig/ikke-meldepliktig).

### 1.2 Registrerte partnere

To personer av samme kjønn som er registrert som partnere i henhold til den opphevede lov 30. april 1993 nr. 40 om registrerte partnerskap (partnerskapsloven), har rett til å få omgjort partnerskapet til ekteskap, jf. ekteskapsloven § 95. Selv om de ikke har foretatt slik omgjøring, skal de i forhold til skattereglene og annen lovgivning behandles som ektefeller.

Når Lignings-ABC benytter ordet «ektefeller», gjelder reglene tilsvarende for registrerte partnere.

For tidligere inngåtte partnerskap, herunder partnerskap som er omgjort til ekteskap, trer dato for registreringen av partnerskapet i stedet for dato for inngåelse av ekteskap. Tidligste dato for registrering av partnerskap var 1. august 1993.

### 1.3 Meldepliktige samboere

#### 1.3.1 Skatterettslige regler, hovedregler

Følgende regler i skatteloven for ektefeller, gjelder tilsvarende for samboere som er meldepliktige etter folketrygdloven § 25-4 (1) første punktum, jf. § 1-5

- § 2-10 til § 2-15, samt § 3-1 (3) (sambeskatning)
- § 6-32 (minstefradrag)
- § 15-4 (personfradrag)
- § 6-90 (3) og (4) (fordeling mellom kommuner)
- § 6-81 til § 6-85 (særfradrag)
- § 17-1, § 17-2, § 17-4, § 17-5, jf. SSV § 6-4 (skattebegrensning)
- § 16-1 (skattefradrag for pensjonsinntekt).

Se [pkt. 1.3.5](#). Om unntak, se [pkt. 1.3.2](#) og [pkt. 1.3.3](#).

Reglene i skatteloven for ektefeller, som nevnt over, gjelder ikke for samboere som bare er meldepliktig etter ftrl. § 25-4 (1) annet punktum, jf. § 3-2 (5). Reglene gjelder således ikke for personer som har vært samboere i 12 av de siste 18 månedene uten at de har vært gift, og/eller har eller har hatt felles barn. Se Ot.prp. nr. 1 (1993-94) pkt. 2.

Andre regler i skatteloven enn dem som er nevnt over, samt tilsvarende regler i andre lover som gjelder for ektefeller, gjelder ikke uten videre for meldepliktige samboere.

Om fritak for arveavgift ved arv mellom visse samboere (på samme måte som for ektefeller), se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 5.4.

Om hvem som er meldepliktige etter ftrl. og hvilke av de meldepliktige samboere som skal behandles som ektefeller etter skatteretten, se nedenfor.

Når Lignings-ABC bruker uttrykket «meldepliktige samboere» menes meldepliktige samboere som skal behandles skatterettslig som ektefeller. Når Lignings-ABC bruker uttrykket «ikke-meldepliktige samboere» menes alle andre samboere, også de som er meldepliktige etter ftrl. uten at de behandles som ektefeller i forhold til skattereglene.

Når Lignings-ABC benytter ordet «ektefeller», gjelder reglene tilsvarende for visse meldepliktige samboere, med mindre det uttrykkelig er tatt forbehold.

Om samboere som ikke er meldepliktige, se emnet «Samboere».

### 1.3.2 Skatterettslige regler, unntak for samboere meldepliktig etter ftrl.

I forhold til skattereglene skal samboere som bare mottar overgangsstonad (og som derfor ikke er «pensjonist» som nevnt i sktl. § 2-16 (1)) ikke lignedes 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 overgangsstonad (fordi disse ikke regnes som pensjonister).

### 1.3.3 Skatterettslige regler, overgangsregler for samboere meldepliktig etter ftrl.

Ovennevnte regler gjelder ikke for samboere som begge gikk under definisjonen av meldepliktige samboere i den tidligere ftrl. (av 17. juni 1966 nr. 12) § 18-15 før 1. januar 1994. Samboere som begge hadde pensjon før 1. januar 1994, men ikke omfattes av definisjonen i någjeldende ftrl. § 1-5, er meldepliktige f.o.m. det tidspunkt de fikk/får barn sammen.

### 1.3.4 Skatterettslige regler, tilfeller hvor det er tvil om samboerne er meldepliktige

Når vilkårene for meldeplikt er oppfylt, skal ligningsmyndighetene behandle samboerne som meldepliktige samboere, selv om samboerskapet ikke er meldt til NAV. Er det tvil om vilkårene er oppfylt, er det NAV som avgjør om et par er meldepliktig. Ligningsmyndighetene er bundet av NAVs avgjørelse. Er ligningsmyndighetene i tvil, bør NAV kontaktes.

### 1.3.5 Folketrygdens regler, hovedregler for meldeplikt etter ftrl. § 25-4 (1) første punktum, jf. § 1-5

To personer som ikke er gift/registrerte partnere, er meldepliktige etter ftrl. § 25-4 (1) første punktum, jf. § 1-5 (men ikke etter § 25-4 (1) andre punktum, jf. § 3-2 (5)) når

- minst en av dem har rett til pensjon eller overgangsstonad fra folketrygden, eller rett til avtalefestet pensjon med statstilskudd (AFP)
- de er samboere dvs. de bor i samme bygning, se pkt. 1.3.6, og
- paret enten
  - har eller har hatt felles barn, og/eller
  - tidligere har vært gift med hverandre eller vært registrerte partnere.

Følgende utbetalinger til minst en av samboerne vil gi meldeplikt i forhold til folketrygdreglene dersom betingelsene for øvrig er oppfylt

- uførepensjon etter ftrl. kap. 12 (men ikke arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap 11)
- alderspensjon etter ftrl. kap. 19 og kap. 20
- avtalefestet pensjon med statstilskudd (AFP)
- etterlattepensjon eller overgangsstonad etter ftrl. kap. 17.

Arbeids- og velferdsdirektoratet sender ut lister til skattekontorene over personer som er registrert som meldepliktige samboere etter folketrygdreglene.

Om de som likevel ikke skal behandles skatterettslig som ektefeller, se pkt. 1.3.2 og pkt. 1.3.3.

### 1.3.6 Folketrygdens regler, når bor paret sammen

I forhold til folketrygdens regler regnes to personer som bor i samme bygning som «samboere». Dette gjelder selv om de bor i hver sin del av bygningen. I forhold til reglene i folketrygdloven anses et seksjonert bygg som én bygning.

Bor personene i hver sin leilighet i samme boligblokk/leiegård med mer enn fire boenheter, kan NAV bestemme at de ikke skal anses som samboere. To personer som vanligvis bor sammen, regnes som samboere selv om de bor midlertidig atskilt.

Reglene ovenfor gjelder selv om årsaken til at de bor sammen er boligproblemer.

Det er det faktiske bosted som er avgjørende, uavhengig av hvor personen er registrert i folkeregisteret.

### 1.3.7 *Folketrygdens regler, felles barn*

Felles barn forutsetter at farskapet er fastslått i medhold av lov. Et senere fastslått farskap har tilbakevirkende kraft. Adoptivbarn må være adoptert av den som ikke er barnets far/mor eventuelt av begge samboerne for at det skal anses som felles barn.

Er et fellesbarn født levende er det uten betydning for meldeplikten om det senere er avgått ved døden eller blitt bortadoptert.

### 1.3.8 *Folketrygdens regler, inntreden av meldeplikt*

Meldeplikt inntreder fra og med det tidspunkt alle vilkårene om meldeplikt foreligger, jf. ovenfor om vilkår. Tidspunktet for inntreden av meldeplikt trer da i stedet for dato for inngåelse av ekteskap.

### 1.3.9 *Folketrygdens regler, opphør av meldeplikt*

Meldeplikt opphører fra og med det tidspunkt minst ett av vilkårene for meldeplikt ikke lenger er oppfylt. Opphør av meldeplikt har samme skattemessige virkning som skilsmisse for ektefeller. Meldeplikt kan for eksempel opphøre når samboerne flytter fra hverandre.

Meldeplikten opphører ikke om et fellesbarn dør eller blir adoptert bort.

## 2 **Ekteskap inngått før 1. november i året forut for inntektsåret**

### 2.1 **Felles ligning**

Den formelle hovedregelen er at ektefeller som har giftet seg før 1. november i året forut for inntektsåret, skal lignes under ett for begges samlede formue og inntekt. Dette betyr at det skal foretas en samlet skatteberegning av ektefellenes formue og alminnelig inntekt. Tilsvarende gjelder ved beregning av toppskatt, jf. sktl. § 2-10. (Trygdeavgift beregnes alltid atskilt for hver av ektefellene.) Det er en forutsetning at ektefellene ikke er separert eller skilt ved utgangen av inntektsåret.

Ektefeller som har en felles bolig skal lignes under ett, selv om de for det meste oppholder seg i forskjellige kommuner på grunn av arbeidet. Dette gjelder også om de hver for seg har tilstrekkelig inntekt til å forsørge seg selv. Ligningen foretas i den kommune hvor de har felles bolig.

Felles ligning gjennomføres alltid ved skattlegging av formue. Ved skattlegging av inntekt kan hver av ektefellene kreve at inntekten lignes særskilt, se nedenfor. Om behandling av underskudd, se emnet «Underskudd».

Ektefeller som er lignet under ett, skal ha skatt av

- alminnelig inntekt; fordelt etter størrelsen av den alminnelige inntekt hver ektefelle har
- personinntekt; fordelt etter størrelsen av den personinntekt hver ektefelle har
- formue; fordelt etter størrelsen av den nettoformue hver ektefelle har.

### 2.2 **Særskilt ligning**

Ektefeller lignes særskilt uten at det er fremsatt krav om det, dersom dette gir lavest eller samme samlede skatt som ligning under ett, jf. sktl. § 2-11 (2). Hver av dem kan imidlertid kreve særskilt ligning selv om det gir høyere samlet skatt, jf. sktl. § 2-11 (1).

Når ektefellene lignes særskilt skal ektefellenes inntekt lignes hver for seg. Dette innebærer at det for hver av ektefellene foretas en skatteberegning i klasse 1 av inntektskatt på alminnelig inntekt, toppskatt på personinntekt, og av trygdeavgifter.

Formueskatt beregnes alltid på ektefellenes samlede formue.

### 2.3 Fordeling av formue mellom ektefellene

Ektefellene kan velge hvem som skal beskattes for formue. Hvis ektefellene ikke er enige skal formuen beskattes hos den som er privatrettslig eier. Fordelingen av formuen mellom ektefellene påvirker ikke den samlede skatt på formuen, men påvirker hvem av ektefellene som har ansvaret for formuesskatten.

### 2.4 Fordeling av inntekt mellom ektefellene

#### 2.4.1 Generelt

Ved særskilt ligning eller felles ligning med fordeling av skatt skal arbeidsinntekt, pensjon, trygdeytelser, underholdsbidrag mv. lignedes hos (tilordnes) den av ektefellene som har utført arbeidet eller er berettiget til pensjonen, trygdeytelsen, underholdsbidraget mv. Om inntekt av virksomhet, se [pkt. 13](#).

Ektefellene kan fritt velge hvem som skal lignedes for kapitalinntekter som for eksempel

- andelseiers andel av skattepliktig inntekt i boligselskap/boligsameie
- gevinst ved realisasjon av andre kapitalgjenstander utenfor næringsvirksomhet
- renter av bankinnskudd mv.
- skattepliktig gevinst ved realisasjon av eiendom utenfor næringsvirksomhet
- skattepliktig utbytte.
- skattepliktig utleieinntekt utenfor næringsvirksomhet

Hvis ektefellene ikke er enige om fordelingen, skattlegges inntekten hos den som har opptjent inntekten.

#### 2.4.2 Barns inntekt

Barns inntekt skal lignedes med en halvpart på hver av foreldrene hvis foreldrene lever sammen, jf. sktl. § 2-14. Foreldrene kan imidlertid kreve en annen fordeling. Om ligning av barns inntekt hos foreldrene, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

#### 2.4.3 Ektefelle tillegg til pensjon

Mottar den ene ektefellen pensjon med ektefelle tillegg fra folketrygden, vil hele pensjonen være utbetalt til den pensjonsberettigede. Det vil da foreligge bare én lønns- og trekoppgave hvor ektefelle tillegg vil være innberettet særskilt. Ektefelle tillegg i tilknytning til alderspensjon og avtalefestet pensjon som gis med virkning fra 1. januar 2011 eller senere, er skattepliktig og innberettes under kode 219. Skatteplikt gjelder også ektefelle tillegg i uførepensjon uavhengig av iverksettelsestidspunktet. Skattepliktig ektefelle tillegg lignedes hos den pensjonsberettigede, se emnet «[Trygdeytelser mv.](#)», [pkt. 2](#). Ektefelle tillegg som er fritatt for skatteplikt innberettes i kode 242. Skattefritak gjelder for de som mottar ektefelle tillegg i alderspensjon eller avtalefestet pensjon med virkning fra 31. desember 2010 eller tidligere. Om adgangen til særskilt beregnet minstefradrag, se emnet «[Minstefradrag](#)», [pkt. 6.2](#).

#### 2.4.4 Barnetillegg til pensjon

Barnetillegget til pensjon lignedes alltid hos den pensjonsberettigede. Se likevel emnet «[Pasienter/beboere i alders- og sykehjem \(pleiehjem\) mv.](#)».

### 2.5 Fordeling av fradrag mellom ektefeller

#### 2.5.1 Generelt

Kostnader knyttet til inntekt, som nevnt i [pkt. 2.4.1](#), fradras hos (tilordnes) den som lignedes for inntekten. Om fordeling mellom ektefeller av inntekt fra virksomhet (felles bedrift), se [pkt. 13](#).

Ektefellene kan videre velge hvem som skal kreve fradrag for kapitalkostnader. Hvis ektefellene ikke er enige, skal kostnadene tilordnes den som har hatt betalingsforpliktelsen.

Fradrag som ikke kan knyttes til en bestemt inntektskilde fradras hos den av ektefellene som krever fradraget, uten hensyn til om betalingsplikten privatrettslig påhviler den andre.

### 2.5.2 *Eksempler på fradrag som kan fordeles fritt mellom ektefeller*

Dersom ektefellene er enige om fordelingen kan følgende fradrag fordeles fritt mellom ektefellene

- andelseiers andel av fradragsberettigede kostnader i boligselskap/boligsameie
  - fradragsberettiget tap ved realisasjon av aksjer mv. utenfor næringsvirksomhet
  - fradragsberettiget tap ved realisasjon av andeler i verdipapirfond utenfor næringsvirksomhet
  - fradragsberettiget tap ved realisasjon av bolig, tomt og annen fast eiendom mv. utenfor næringsvirksomhet
  - premie til frivillige syke- og ulykkesforsikring, jf. sktl. § 6-47 (1) bokstav d, når ikke minstefradraget benyttes
  - renter av gjeld, herunder inntektsfradrag for fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold. Gebyrer og omkostninger skal behandles som renter. Gjeldsrenter fra felles bedrift, se [pkt. 13.1](#), kan ikke fordeles fritt mellom ektefellene, se emnet «[Renter av gjeld](#)», [pkt. 2.4.2](#) og emnet [pkt. 13.6](#)
  - særfradrag for usedvanlig store kostnader ved sykdom, se emnet «[Særfradrag – sykdom eller svakhet](#)», [pkt. 11.2](#)
  - årets underskudd ved utleie mv. av fast eiendom utenfor næringsvirksomhet
- Opplistingen er ikke uttømmende.

### 2.5.3 *Fradrag som ikke kan fordeles fritt mellom ektefeller*

Følgende fradrag kan ikke fordeles fritt mellom ektefellene

- bidrag til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning eller undervisning
- faktiske kostnader vedrørende tjenesten som kostnader til flytting, faglitteratur, hjemmekontor mv.
- fagforeningskontingent
- fradragsberettiget gave til visse frivillige organisasjoner, se emnet «[Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold](#)»
- fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)
- jordbruksfradrag
- merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, herunder fradrag for kostnader til pendlerbolig og fradrag for besøksreiser til hjemmet
- minstefradrag
- næringsdrivendes premie til egen tilleggstrygd for sykepenger fra folketrygden (bostedskommunen)
- premie til tjenstepensjonsforsikring
- særskilt fradrag i inntekt fra skiferproduksjon
- særskilt fradrag for fiskere
- særskilt fradrag for reineiere
- særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag)
- tidligere års underskudd. Fremførbart eller tilbakeført underskudd skal først gå til fradrag i ektefellens egen inntekt. Eventuell udekket rest trekkes fra i den andre ektefelles inntekt
- tilskudd til individuell pensjonsavtale
- årets udekkede underskudd. 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, kan underskuddet fradras i den andre ektefelles inntekt i samme år.

Opplistingen er ikke uttømmende.

### 2.5.4 *Negativ inntekt og formue*

Hvis en av ektefellene har negativ formue eller inntekt, vil ubenyttet fradrag maskinelt bli overført til den andre ektefellen, jf. sktl. § 6-3 (3).

## **2.6 Transaksjoner mellom ektefeller**

Transaksjoner mellom ektefeller får som hovedregel ikke skattemessige virkninger. Det gjelder også transaksjoner ved skifte i forbindelse med separasjon/skilsmiss. Se HRD i Utv. II/ 654 (Rt. 1934/577), HRD i Utv. 1982/690 (Rt. 1982/1330) og HRD i Utv. 1993/1365 (Rt. 1993/1268).

Derimot behandles transaksjoner mellom tidligere ektefeller etter foretatt skifte i forbindelse med samlivsbrudd, etter de vanlige regler.

Om særlige regler ved overføring av aksjer til ektefelle bosatt i utlandet, se sktl. § 10-70 (1) og emnet «**Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting**», pkt. 2.3.2.

## **3 Ekteskap inngått fra og med 1. november i året forut for inntektsåret**

Ved inngåelse av ekteskap i tidsrommet fra og med 1. november i året forut for inntektsåret til og med 31. desember i inntektsåret, skal ektefellene lignedes hver for seg (atskilt), jf. sktl. § 2-12 bokstav a første punktum. Dette betyr 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 likevel kreve å bli lignet under ett med den annen ektefelle i den annens bostedskommune, hvis de har stiftet felles hjem før utløpet av inntektsåret, jf. sktl. § 2-12 bokstav a annet punktum. Dette gjelder også når ektefellene er skattepliktige som bosatt til forskjellige kommuner. Det kan ikke kreves særskilt ligning for dette året.

Når en ektefelle etter disse bestemmelsene krever seg lignet sammen med ektefelle bosatt i en annen kommune, må skattekontoret underrette skatteoppkreveren slik at skatteprekk mv. kan bli oversendt. Dersom ektefellen tidligere var bosatt i en annen region, må skattekontoret oversende nødvendige opplysninger til skattekontoret i denne regionen. Skattyter må tas ut av manntallet i egen kommune og tas opp i ektefellens skattekommune.

## **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. Tilsvarende gjelder også dersom de etter å ha etablert felles hjem går over til å leve varig atskilt uten at det foreligger samlivsbrudd. Ektefeller som er gift før 1. november i året forut for inntektsåret skal likevel lignedes sammen (felles/særskilt ligning), selv om de har hver sin bolig når

- de har felles hjemmeboende barn, eller
  - den ene ektefelles inntekt er så liten at vedkommende må sies å være forsørget
- Bor barna sammen med en av ektefellene, skal begge ektefellene lignedes i den kommune hvor barna bor.

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 mv., se emnet «**Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv.**».

## **5 Klassefastsetting herunder personfradrag**

Om klassefastsetting for ektefeller, herunder personfradrag, se emnet «**Klassefastsetting**».

## **6 Foreldrefradrag**

Om når ektefellene kan kreve foreldrefradrag, se emnet «**Foreldrefradrag**».

## **7 Skatteplikt til flere kommuner**

Om skattestedet, se emnet «**Skattestedet**».

Fordelingen av gjeld, gjeldsrenter og andre fordelingsfradrag mellom kommunene foretas maskinelt. Om fordeling på «hyttekommuner», se emnet «**Fordelingsfradrag**».

Særfradrag skal fastsettes i bostedskommunen og fordeles forholdsmessig mellom kommunene når skattyter har inntekt i flere kommuner. Fordelingen foretas maskinelt i forbindelse med skatteberegningen. Skattefritt fradrag i formuen og personfradrag fordeles også maskinelt mellom kommunene.

## 8 Utland

Om ligning når den ene av ektefellene er i utlandet og den andre i Norge, se emnene om utland og emnet «Klassefastsetting».

## 9 Dødsfall

Om ligning av ektefeller i dødsåret, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo» og emnet «Enkeltpersonforetak – ligning i dødsåret».

## 10 Taushetsplikt

Om taushetsplikt, se emnet «Taushetsplikt».

## 11 Ligningsmåten ved separasjon/skilsnis

### 11.1 Separasjonsamlivsbrudd

#### 11.1.1 Generelt

Et separasjons/skilsnisbebo er ikke eget skattesubjekt.

Ektefeller som er separert ved utgangen av inntektsåret, lignes hver for seg (atskilt), jf. sktl. § 2-12 bokstav b. Som «separasjon» regnes ikke bare separasjon ved dom eller bevilling, men også faktisk separasjon som følge av samlivsbrudd som antas å bli varig. Separasjon må gi seg uttrykk i at ektefellene bor hver for seg.

Om ligningen i forbindelse med separasjon, herunder samlivsbrudd, se pkt. 12.

#### 11.1.2 Gjenopptatt samliv

Hvis ektefellene har vært separert (ikke skilt) eller har levd atskilt, skal de lignes som ektefeller hvis de har flyttet sammen før utgangen av inntektsåret. Dette gjelder selv om de var separert eller levde atskilt per. 1 november året forut for inntektsåret. Var de per 1. november året forut for inntektsåret bosatt i forskjellige kommuner kan de også lignes under ett dersom ektefellene krever dette og ligning under ett gir lavest samlet skatt.

#### 11.2 Skilsnis

Ektefeller som er skilt ved utgangen av inntektsåret lignes hver for seg. Hvis de bor sammen brukes reglene for meldepliktige samboere, se ovenfor, eller reglene for ikke-meldepliktige samboere, se emnet «Samboere».

Om ligning i forbindelse med skilsnis, se pkt. 12.

#### 11.3 Klassefastsetting herunder personfradrag

Om klassefastsetting for ektefeller ved separasjon/skilsnis, herunder personfradrag, se emnet «Klassefastsetting».

## 12 Fordeling av formue og inntekt ved separasjon/skilsnis

(Gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

### 12.1 Fordeling av formue og gjeld

#### 12.1.1 Generelt

Om hva som er ektefellenes særeie eller felleseie og hvilken gjeld begge ektefeller er ansvarlig for, se ekteskapsloven.

Er skiftet av fellesboet ikke gjennomført før utgangen av inntektsåret, bør skattekontoret i utgangspunktet godta ektefellenes fordeling av eiendeler og gjeld i selvangivelsene. Det er en forutsetning at denne fordelingen omfatter all formue og gjeld hos ektefellene. Er det uenighet om fordelingen eller omfatter ikke fordelingen alt, gjelder de etterfølgende regler før skiftet er gjennomført.



### 12.1.2 *Særeie*

Formuesobjekter som er særeie, formuesbeskattes hos den ektefelle som er eier av objektet, selv om den annen ektefelle tilkjennes bruksretten til eiendelen, f.eks. boligen.

Alle eiendeler som erverves etter samlivsbruddet behandles på samme måte som særeie.

### 12.1.3 *Felleseie*

Formuesobjekter som er felleseie formuesbeskattes hos begge ektefellene med en halvpart på hver.

### 12.1.4 *Gjeld*

Ektefellers gjeld fordeles til fradrag med en halvpart på hver av dem, med mindre de godtgjør en annen fordeling av gjelden.

## 12.2 **Fordeling av bruttoinntekt og fradrag**

### 12.2.1 *Virksomhet, lønn, pensjon mv.*

Inntekt av virksomhet, lønn og pensjon mv. skattlegges hos den av ektefellene som har opptjent inntekten.

### 12.2.2 *Avkastning*

Avkastning av formue skattlegges hos den ektefelle som oppbærer fordelene.

### 12.2.3 *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.

### 12.2.4 *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.

### 12.2.5 *Underskudd*

Underskudd i tilknytning til felleseiemidler frem til separasjons-/skilsmissetidspunktet fordeles med en halvpart på hver av ektefellene. Dersom ektefellene kan dokumentere at de postene som inngår i underskuddet fordeler seg annerledes, legges denne fordelingen til grunn. Om underskudd i felles bedrift, se [pkt. 13.9](#).

## 12.3 **Inngangsverdi**

Overdragelse mellom ektefellene i forbindelse med skifte etter separasjon/skilsmisse, anses ikke som realisasjon og endrer ikke gjenstandenes inngangsverdi ved ligningen.

## 13 **Inntekt av virksomhet (felles bedrift)**

### 13.1 **Hva er «felles bedrift»**

Som «felles bedrift» anses en virksomhet som eies i sin helhet av den ene ektefellen eller begge ektefeller i fellesskap, jf. sktl. § 2-11 (3). Det er i denne sammenheng uten betydning at den ene ektefelle er eneeier og om bedriftsformuen eventuelt tilhører dennes særeie.

Om hva som er én virksomhet, se emnet «**Virksomhet – allment**», [pkt. 7.1](#).

Som ektefellenes «felles bedrift» etter sktl. § 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.

### **13.2 Felles bedrift når ektefellene lignes felles eller særskilt (ikke atskilt)**

#### **13.2.1 Ingen av ektefellene arbeider i bedriften**

Arbeider ingen av ektefellene i bedriften, skal inntekten tilordnes eieren. Er begge ektefellene eiere, fordeles overskuddet etter eierandeler.

#### **13.2.2 Bare den ene ektefelle arbeider i bedriften**

Arbeider bare den ene ektefelle i virksomheten skal inntekten i sin helhet regnes å være innvunnet av denne ektefellen selv om vedkommende ikke er privatrettslig eier av bedriften.

#### **13.2.3 Begge ektefellene arbeider i bedriften**

Arbeider begge ektefellene i bedriften, men ikke krever fordeling av overskuddet, skal inntekten anses innvunnet av hovedutøveren.

Arbeider begge ektefellene i bedriften og de krever fordeling av overskuddet, skal overskuddet fordeles mellom ektefellene, se [pkt. 13.5](#). Det er ikke noe krav om at den annen ektefelle har arbeidet i ikke ubetydelig omfang i bedriften. For begge ektefellene vil inntekten være virksomhetsinntekt.

En ektefelle vil aldri kunne anses som lønnstaker i den andre ektefellens bedrift.

### **13.3 Felles bedrift når ektefellene lignes atskilt**

Reglene om fordeling mellom ektefeller av inntekt fra virksomhet (felles bedrift) kommer ikke direkte til anvendelse i de 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 gjelder ikke reglene om fordeling av inntekt fra felles bedrift.

### **13.4 Flere virksomheter**

Driver ektefellene klart atskilte virksomheter, f.eks. i forskjellige lokaler med særskilte regnskaper, skal virksomhetene vurderes hver for seg i forhold til reglene om felles bedrift.

### **13.5 Fordeling av overskuddet når begge ektefeller arbeider i bedriften**

#### **13.5.1 Generelt**

Utgangspunktet for fordelingen av overskuddet vil være en totalvurdering av begge ektefellenes arbeidsinnsats i bedriften, hvor det tas hensyn til både kvaliteten og omfanget av arbeidet.

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»), kan hele overskuddet fordeles etter arbeidsinnsatsen. Det samme gjelder hvor overskuddet er så lite at det ikke gir ektefellene fullt vederlag for arbeidsinnsatsen. Det kan i slike tilfelle ikke overføres så mye av overskuddet til den 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 fordeling av overskuddet være mest naturlig å sammenligne med lønnsnivået for en ansatt i samme stilling.

### *13.5.2 Fordeling av kapitalavkastningsdelen*

Er overskuddet, se 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 tilordne overskuddet, utover stipulert lønn til ektefellene, til hovedutøver av virksomheten. Det vil imidlertid i praksis oppstå tilfeller hvor ledelse og ansvar for driften av virksomheten og arbeidsinnsats ellers i større eller mindre grad er fordelt mellom ektefellene. Ved fordelingen av større overskudd vil det derfor forekomme tilfeller hvor «den 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. Lik fordeling av overskuddet vil likevel bare være aktuelt hvor overskuddet i sin helhet skyldes ektefellenes likeverdige innsats.

### *13.5.3 Samlet overskudd til fordeling*

Overskudd til fordeling mellom ektefellene er nettoinntekt av virksomheten, eventuelt andelen i det deltakerlignede selskap. Når jord- og skogbruksseiendom drives som en samlet enhet, er det summen av jord- og skogbruksinntekten som skal fordeles.

Nettoen fremkommer etter at det er gjort fradrag for alle kostnader, herunder gjeldsrenter, avskrivninger, samt føderåd mv. som knytter seg til virksomheten. Det gjøres ikke fradrag for renteinntekter mv. som er inntektsført i regnskapet når slike inntekter har klar sammenheng med virksomheten.

Inntektsføring av negativ saldo, samt gevinst- og tapskonto i virksomhet, regnes med i netto virksomhetsinntekt ved fordeling mellom ektefellene. Det samme gjelder gevinst ved realisasjon av ikke-avskrivbare driftsmidler, herunder tomt brukt som driftsmiddel i virksomhet.

Gevinst ved realisasjon av tomt i virksomhet inngår i netto virksomhetsinntekt (beregningsgrunnlaget) som kan fordeles mellom ektefellene etter deres arbeidsinnsats.

Sykepenger anses ikke som inntekt fra felles bedrift.

## **13.6 Fordeling av gjeldsrenter**

Gjeldsrenter anses å være utredet av begge ektefeller i samme forhold som netto 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 krever fradraget.

## **13.7 Opphør av virksomhet**

Inntektsføring/fradragføring av negativ saldo, gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo i år etter at virksomheten opphørte kan fordeles på samme måte som overskudd tidligere ble fordelt mellom ektefellene.

**13.8 Skattested**

Hvis det gjelder en stedbunden virksomhet, skal begge ektefellenes andel av overskuddet skattlegges i virksomhetskommunen.

**13.9 Underskudd**

Underskudd i virksomhet skal tilordnes den av ektefellene som er ansvarlig innehaver av virksomheten, eventuelt begge hvis begge er ansvarlige. En ektefelle som ikke er ansvarlig innehaver, kan ikke få tilordnet andel av underskudd, selv om vedkommende kunne fått tilordnet overskudd etter reglene om felles bedrift på grunnlag av arbeidsinnsats.

**13.10 Forretningsgård, utleie av lokaliteter til ektefelle som driver egen virksomhet**

Driver den ene ektefellen virksomhet i bygning som tilhører den andre ektefellen, kan ikke virksomhetsinntekten reduseres med husleie til den andre ektefellen. Den del av bygningen som benyttes i ektefelles virksomhet må anses for å inngå i felles bedrift.

Virksomhetsinntekten skal reduseres med driftskostnadene og avskrivninger vedrørende den del av bygningen som brukes i virksomheten.

# Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)

- Sktl. § 5-12 (5) og § 6-14.
- FSFIN § 5-11-10 og § 5-12 del C.
- FSSKD § 5-12.

**1 Elektronisk kommunikasjon****1.1 Generelt**

Arbeidstakers fordel ved privat bruk av arbeidsgiverfinansierte elektroniske kommunikasjonstjenester (EK-tjenester), utenfor sin ordinære arbeidssituasjon, anses som skattepliktig inntekt. Dette gjelder både utgiftsgodtgjørelse etter FSFIN § 5-11-10 og naturalytelse etter FSFIN § 5-12 del C.

Beskatningen gjennomføres etter en sjablongregel, hvor skattyter får et inntektstillegg på inntil kr 4 000 for én EK-tjeneste og inntil kr 6 000 for to eller flere EK-tjenester. Maksimumsbeløpene gjelder uavhengig av om EK-tjenesten(e) dekkes av én eller flere arbeidsgivere. Arbeidstakers egenbetaling reduserer den skattepliktige fordel. Dekning på inntil kr 1 000 til slike utgifter kan skje skattefritt. Det er en forutsetning for sjablongbeskatningen at arbeidstaker har tjenstlig behov for tjenesten.

Det er selve tilgangen til EK-tjenesten som er skattepliktig etter disse reglene. Arbeidsgivers kostnader til utlånt apparat omfattes ikke av reglene, jf. FSFIN § 5-12-20 (2) annet punktum.

**1.2 Tjenstlig behov**

Reglene kommer til anvendelse hvor arbeidstaker har et «tjenstlig behov» for å disponere EK-tjenesten, jf. FSFIN § 5-12-20 (1). Hvis slikt behov ikke foreligger, anses verdien av tjenesten skattepliktig fullt ut.

**1.3 EK-tjenester som omfattes av sjablongregelen**

EK-tjeneste omfatter tilgang til offentlig telefontjeneste og elektroniske kommunikasjonnett, jf. FSSKD § 5-12-1 (1). Begrepet skal forstås slik det er definert i § 1-5 i lov om elektronisk kommunikasjon av 4. juli 2003 nr. 83, jf. FSFIN § 5-12-20 (2) første punktum. Som EK-tjenester anses

- fasttelefon, gjennom ISDN eller analog linje
- mobil taletelefoni (mobiltelefon)

- fasttilgang til bredbånd, typisk gjennom kobberlinje (for eksempel ADSL)
- mobil tilgang til datakommunikasjon, for eksempel via trådløse nett
- IP/bredbåndstelefon, med «alle til alle»-funksjon (dvs. med mulighet til å nå også abonnenter med fasttelefon gjennom ISDN eller analog linje).

Arbeidsgivers dekning av kostnader til etablering/innstallasjon av EK-tjenesten omfattes av sjablongregelen.

#### 1.4 EK-tjenester som ikke omfattes av sjablongregelen

Innholdstjenester som arbeidsgiver dekker i tillegg til den rene tilgangen er ikke en EK-tjeneste og faller utenfor sjablongsystemet, se FSSKD § 5-12-1 (2). Kostnadene ved innholdstjenester skal derfor holdes utenfor totalbeløpet som danner grunnlag for beregning av det sjablongmessige inntektspåslaget.

Dersom arbeidsgiver dekker kostnader til innholdstjenester, må det skilles mellom kostnader til privat bruk av innholdstjenester og kostnader til bruk av innholdstjenester i yrket. Arbeidstaker skal skattlegges for arbeidsgivers dekning av kostnader til privat bruk av innholdstjenester i tillegg til sjablongbeløpet.

Ved talekommunikasjon over fastnett eller mobilnett skal kostnader knyttet til bruk av følgende telefonnummer alltid behandles som innholdstjenester etter FSSKD § 5-12-1 (2)

- 4-sifrede nummer (opplysningstjeneste) i intervallet 1850-1899
- nyttetjenester som for eksempel bestilling av kinobilletter, juridiske tjenester, givertelefoner og datasupporttjenester som tilbys gjennom 820- serien
- underholdningstjenester som for eksempel spåtjenester, kontakttjenester, pratelinjer og konkurranser som tilbys gjennom 829-serien.

Ved SMS/MMS-kommunikasjon over mobilnett skal kostnader knyttet til bruk av følgende telefonnummer alltid behandles som innholdstjenester etter FSSKD § 5-12-1 (2)

- 4-sifrede nummer
- 5-sifrede nummer.

Normalt kan innholdstjenestene beløpsmessig skilles ut fra kostnadene til selve tilgangen ved hjelp av spesifisert regning. Dersom verdien av innholdstjenestene ikke kan skilles fra verdien av tilgangen må verdien av innholdstjenestene fastsettes skjønnsmessig.

Arbeidsgivers utlån av apparat medfører ingen skatteplikt for arbeidstakeren, forutsatt at bruken av apparatet beskattes etter sjablongregelen. Om beskatning ved arbeidstakers utlån av arbeidsgivers datautstyr, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 4.15.

#### 1.5 Adgang til privat bruk

For at det skal kunne foretas beskatning, må det foreligge «adgang til privat bruk», jf. FSVIN § 5-12-20 (1). Med dette menes normalt rettslig og faktisk adgang til å disponere en EK-tjeneste. Slik adgang må foreligge «utenfor ordinær arbeidssituasjon», se pkt. 1.6.

Sporadisk og begrenset privat bruk innenfor ordinær arbeidssituasjon er ikke skattepliktig.

#### 1.6 Ordinær arbeidssituasjon

For at sjablongregelen skal komme til anvendelse må det foreligge adgang til privat bruk «utenfor ordinær arbeidssituasjon», jf. FSVIN § 5-12-20 (1). Med «ordinær arbeidssituasjon» menes arbeidssituasjonen for den enkelte ansatte, med utgangspunkt i dennes normale arbeidstid og/eller arbeidssted etter arbeidsavtalen. Arbeid ut over normal arbeidstid, på arbeidstakers faste arbeidssted eller ved fortsettelse av arbeidets utførelse, anses som arbeidstakers ordinære arbeidssituasjon. Se FIN 19. juni 2006 i Utv. 2006/1127.

Tjenestereise anses som arbeidstakers normale arbeidssituasjon. Hvis arbeidstaker har tilgang til EK-tjenesten etter avsluttet tjenestereise, vil imidlertid arbeidstaker være skattepliktig etter sjablongen, med mindre det dreier seg om sporadisk bruksadgang, se pkt. 1.8.

Tidsrom hvor arbeidstaker er tilgjengelig for arbeidsgiver for eksempel med beredskapsvakt/hjemmevakt, anses ikke som arbeidstakers ordinære arbeidssituasjon. Dersom

arbeidstaker disponerer arbeidsgiverfinansiert EK-tjeneste i denne perioden skal han normalt skattlegges etter sjablongen.

Arbeidstaker som har med seg arbeidsgivers mobiltelefon (inkludert SIM-kort) hjem etter normal arbeidstid anses å disponere telefonen utenfor ordinær arbeidssituasjon. Dette gjelder selv om han for eksempel legger igjen telefonen i bilen. Dersom telefonen legges igjen på arbeidsstedet, anses man ikke å disponere telefonen utenfor ordinært arbeidssted.

### 1.7 Sannsynliggjøring av ikke-bruk

Dersom en tjenestetelefon er tilgjengelig for arbeidstakeren utenfor ordinær arbeidssituasjon, må det i utgangspunktet antas at arbeidstaker benytter telefonen privat. Dersom det etter en konkret vurdering er tilstrekkelig sannsynliggjort at telefonen overhodet ikke er brukt privat, skal det ikke foretas fordelsbeskatning. Det må foreligge svært spesielle forhold for å anse det som sannsynliggjort at en arbeidstaker ikke benytter telefonen privat, når den er tilgjengelig på fritiden (utenfor ordinær arbeidssituasjon). Se FIN 9. oktober 2006 i Utv. 2006/1595.

For at slik ikke-bruk skal anses sannsynliggjort er det normalt en forutsetning at det foreligger en skriftlig avtale om ikke-bruk mellom arbeidsgiver og arbeidstaker. Videre må det være mulig for arbeidsgiver og skattemyndighetene å føre en effektiv kontroll av hvorvidt dette forbudet mot privat bruk faktisk blir etterlevd. Dette kan for eksempel gjennomføres ved at telefonen er sperret fra å nå andre enn klart tjenesterelaterte telefonnumre.

### 1.8 Unntak fra sjablongregelen – sporadisk bruksadgang

Har arbeidstaker bare sporadisk adgang til privat bruk av arbeidsgivers EK-tjenester, anses ikke dette å gi skattepliktig inntekt. Vilkåret er at bruken ikke overstiger 14 dager i løpet av en 30-dagers periode og ikke mer enn totalt 30 dager i løpet av et inntektsår, jf. FSFIN § 15-12-23.

### 1.9 Fastsetting av fordelene etter sjablongregelen

#### 1.9.1 Generelt

Får en arbeidstaker dekket én EK-tjeneste skal han skattlegges for tjenestens verdi mellom kr 1 000 (skattefritt bunnbeløp) og kr 5 000. Dersom en arbeidstaker får dekket to eller flere EK-tjenester skal han skattlegges for tjenestens verdi mellom kr 1 000 (skattefritt bunnbeløp) og kr 7 000. Tjenestens verdi er de totale kostnadene inklusive merverdiavgift ved den aktuelle EK-tjenesten for det enkelte inntektsår, fratrukket eventuelle kostnader til innholdstjenester. Om behandling av slike tjenester, se [pkt. 1.4](#).

Den skattepliktige fordelene blir dermed maksimalt kr 4 000 ved én EK-tjeneste og kr 6 000 ved to eller flere EK-tjenester.

Hvis arbeidstaker selv dekker deler av kostnadene ved en arbeidsgiverfinansiert EK-tjeneste, skal fordelene reduseres tilsvarende.

Deltaker i deltakerliknet selskap skattlegges for den sjablongmessig fastsatte fordelene ved privat bruk av selskapets elektroniske kommunikasjon. Dette forutsetter at deltakeren har kommunikasjonsutstyret for å utføre sine arbeidsoppgaver for selskapet på en forsvarelig måte. I motsatt fall vil deltakeren måtte skattlegges for de totale kostnader ved bruken.

Den delen som anses som privat bruk, skal behandles som arbeidsgodtgjørelse, se emnet «[Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerliknet selskap](#)», eventuelt som en utdeling fra selskapet etter sktl. § 10-42. Om selskapets fradragsrett for kostnader til elektronisk kommunikasjon, se [pkt. 2.1](#).

#### 1.9.2 Én eller flere EK-tjenester

Som én EK-tjeneste anses hver av de kategorier som er nevnt i [pkt. 1.3](#), jf. FSSKD § 5-12-2. Disponerer arbeidstakeren to eller flere arbeidsgiverfinansierte EK-tjenester innenfor samme kategori, for eksempel to mobiltelefonabonnementer, anses dette som to

EK-tjenester, slik at fordelene beregnes etter den forhøyde sjablonen på kr 6 000. Dette gjelder også når flere arbeidsgivere dekker hver sin EK-tjeneste for samme person.

Mobil datakommunikasjon over mobilnettene GSM og UMTS/3G skal inntil teknologien er mer utbygd og hastigheten høyere og mer stabil, være unntatt fra skattlegging etter sjablongregelen, jf. FSSKD § 5-12-2 (2). Arbeidsgiverens dekning av både mobiltelefoni og datakommunikasjon over mobilnettet, skal derfor inntil videre anses som én EK-tjeneste. Dersom ett abonnement kan brukes i to eller flere apparater, for eksempel ved såkalt tvilling-SIM, anses dette kun som én EK-tjeneste.

#### Eksempel – arbeidstaker dekker deler av tjenesten

Arbeidstaker har et arbeidsgiverfinansiert mobilabonnement hvor samlede kostnader ved mobilabonnementet i løpet av inntektsåret er kr 8 000. Arbeidsgiveren dekker kr 6 000, mens arbeidstaker selv betaler de resterende kr 2 000.

Tjenestens samlede verdi	kr	8 000	
- Skattefritt bunnbeløp	kr	1 000	
= Beregnet fordel før begrensning	kr	7 000	4 000
Begrenset til maksimalbeløpet kr 4 000 ved én EK-tjeneste	kr		
- Skattyters egenbetaling	kr		2 000
= Skattepliktig fordel	kr		2 000

### 1.10 Fastsetting – Privat bruk deler av året

Disponerer arbeidstakeren arbeidsgiverfinansiert EK-tjeneste deler av året, skal fordelsbeskatningen gjennomføres forholdsmessig for det antallet hele og påbegynte måneder arbeidstakeren har disponert tjenesten.

#### Eksempel

Arbeidstaker disponerer arbeidsgiverfinansiert telefon og bredbånd i perioden fra 1. januar til og med 2. mai (5 mnd.). Samlet verdi av EK-tjenester i perioden er på kr 3 565. Arbeidsgiveren dekker kr 3 065 og arbeidstakeren betaler kr 500.

Fordelsberegningen blir etter dette

Tjenestens samlede verdi	kr	3 565	
- Skattefritt bunnbeløp (5/12 av 1 000)	kr	415	
= Beregnet fordel før begrensning	kr	3 150	2 500
Begrenset til 5/12 av maksimal fordel på 6 000	kr		
- Skattyters egenbetaling	kr		500
= Skattepliktig fordel	kr		2 000

### 1.11 Skattefri refusjon utenfor sjablonen

Dekker arbeidsgiver arbeidstakers utlegg til tjenstlige samtaler og disse er nærmere spesifisert etter regning, mottar arbeidstaker ingen fordel, og ytelsen vil ikke være skattepliktig.

Spesifikasjonen må inneholde tilstrekkelig informasjon til at det er åpenbart at den aktuelle utgiften skyldes tjenstlig bruk. Spesifikasjonen må for eksempel inneholde dato, klokkeslett, hvilket nummer det er ringt til, mottakers navn og samtaleid. Utgifter til faste avgifter som abonnement og lignende, anses ikke som tjenstlige utlegg, og kan derfor ikke refunderes skattefritt.

### 1.12 Lønnsinnberetning mv.

Arbeidsgiver er pliktig til å gjennomføre forskuddstrekk, foreta lønnsinnberetning og beregne arbeidsgiveravgift av den ansattes skattepliktige fordel.

## 2 Fradrag for kostnader til EK-tjenester

### 2.1 Generelt

Kostnader til EK-tjenester er fradragsberettiget i den utstrekning kostnadene vedkommer erverv av skattepliktig inntekt og for eksempel ikke er dekket av arbeidsgiver. Det må vurderes konkret hvilke kostnader som er pådratt. Om tilbakeføring for privat bruk, se pkt. 2.3.

Når elektronisk kommunikasjonsutstyr hovedsakelig brukes i yrkessammenheng, er kommunikasjonsutstyret et driftsmiddel. Om avskrivning/direkte fradragsføring, se emnene om driftsmidler. Innmeldings-/etableringsavgift skal i prinsippet aktiveres, men i praksis godtas det direkte fradragsføring.

For lønnstaker som eier mobiltelefon vil det normalt ikke være grunnlag for å innrømme fradrag for kostnadene til denne. Dette gjelder selv om vedkommende har vakt-tjeneste og derfor må kunne nås etter arbeidstid f.eks. på hytte, i båt o.l.

Om fradragsrett for mobiltelefon og sikringsradio for skattytere som arbeider i skogen, se emnet «Skogbruk».

Personlig næringsdrivende gis fradrag for kostnad til elektronisk kommunikasjon i virksomheten. Fradraget skal imidlertid reduseres med det beløp som faller på privat-bruken etter sjablongreglene, se pkt. 1.9.1.

#### Eksempel

*Gårdbruker Eva har en telefon og bredbåndsabonnement som benyttes både i næringen og privat. Totale kostnader for EK-tjenestene er på kr 20 000. Eva kan her kreve fradrag i virksomheten for disse kostnadene. Fradraget må imidlertid reduseres med Evas beregnede fordel etter sjablongen, som i hennes tilfelle er på kr 6 000 (maksimal fordel for to kommunikasjons-tjenester).*

For ektefeller som driver virksomhet sammen i felles bedrift, kan ektefellene i utgangspunktet fritt bestemme hvem som skal tillegges fordelene ved kommunikasjonsmiddelet. Når det gjelder mobiltelefoner skal ektefellene normalt anses å disponere hver sin telefon dersom de til sammen disponerer to eller flere telefoner. Det samme gjelder for barn som arbeider i foreldrenes bedrift.

Kostnad til elektronisk kommunikasjon i deltakerliknede selskap er fradragsberettiget hvis kostnaden anses som en driftskostnad. Om fastsetting av fordel ved privat bruk for deltakeren, se pkt. 1.9.1.

### 2.2 EK-tjeneste på arbeidsstedet

Personlig næringsdrivende med særskilt abonnement på EK-tjeneste på arbeidsstedet (kontor, butikk, verksted o.l.) uten tilknytning til bolig, innrømmes i alminnelighet fradrag for alle kostnader. Hvis det ikke foreligger mulighet for privat bruk utenfor ordinær arbeidssituasjon vil det ikke være grunnlag for tilbakeføring for privat bruk. Dette vil normalt være tilfelle for bredbåndstilknytning, internettilknytning mv. på arbeidsplassen, med mindre kontoret mv. ligger i tilknytning til skattyters bolig. For mobiltelefon vil det vanskelig kunne legges til grunn at det ikke foreligger mulighet for privat bruk utenfor ordinær arbeidssituasjon.

### 2.3 EK-tjeneste i bolig

Er bruk av EK-tjeneste i boligen nødvendig for en forsvarlig utøvelse av yrket, vil skattyteren ha krav på fradrag for kostnadene. Det skal foretas tilbakeføring for den private bruken i samsvar med reglene om privat bruk av EK-tjenesten. Dette innebærer at alle kostnadene ved EK-tjenesten i utgangspunktet skal kostnadsføres, men at tilbakeføring for privat bruk skal gjøres for alle kostnader som overstiger kr 1 000, likevel begrenset opp til kr 5 000 for én EK-tjeneste og opp til kr 7 000 til sammen for to eller flere EK-tjenester.



Maksimal tilbakeføring for privat bruk blir således kr 4 000 for én EK-tjeneste og kr 6 000 for to eller flere EK-tjenester.

#### 2.4 Radiotelefon

For manuell oppsatt samtale over radiotelefon/VHF beror samtaleavgiften på hvilket geografisk område det ringes til. Det gis vanligvis ikke fradrag for radiotelefon/VHF for lønnstakere. Dette gjelder selv om de har vakttjeneste og derfor må kunne nås etter arbeidstid f.eks. i båt o.l.

Om fradragsrett for radiotelefon for fiskere, se emnet «Fiske».

#### 2.5 Merknader ved å bo utenfor hjemmet

Om fradrag for kostnader til å ringe hjem mv. i forbindelse med tjenestereiser med overnatting/opphold utenfor hjemmet, se emnet «Merknader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og emnet «Sokkelarbeidere».

## Endrings sak – endring uten klage

- Sktl. § 2-13 (2).
- Sktbl. § 11-2, § 11-4 og § 11-6.
- Lignl. §§ 3-9 til 3-11, § 9-1 og §§ 9-5 til 9-11.
- Skattebetalingsforskriften § 11-2.
- Forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemnda vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda (lignl.).
- Skattedirektoratets veiledende retningslinjer av 20. mai 2009 nr. 555 for når et endrings spørsmål bør tas opp til realitetsbehandling etter ligningsloven § 9-5 nr. 1, 3-6 jf. nr. 7.
- Skd. nr. 9/2001 i Urv. 2001/1157.

### 1 Generelt

Etter at skatteoppgjøret i første instans er sendt ut til skattyter, behandles alle realitetsavgjørelser (herunder rettinger av skrive- og regnefeil) vedrørende skatteoppgjøret for vedkommende år som endrings sak. Dette gjelder også fastsetting av inngangsverdi for aksjer. Det samme gjelder endring av fastsetting etter overgangsreglene av inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for andeler i deltakerlignede selskaper.

Fra 1. januar 2008 ble ligningsmyndighetene organisert på ny måte. Overgangsregler er fastsatt i forskrift 16. november 2007 om overgangsbestemmelser ved iverksettelse av ny organisering av ligningsmyndighetene 1. januar 2008 (lignl.). Overgangsreglene er behandlet i emnet «Endrings sak – overgangsregler».

For visse realitetsavgjørelser som ikke har betydning for fastsetting av årets inntekt og formue er skjæringspunktet mellom ordinær ligning og endring sak, det tidspunktet skatteoppgjøret er sendt ut. Dette gjelder f.eks. fastsetting av formuesverdi for ikke-børsnoterte aksjer og fastsetting av over-/underpris ved erverv av selskapsandel for kommandittister og stille deltakere.

Reglene om endrings sak får også anvendelse når en skattyter som ikke er lignet under ordinær ligning, tas opp til behandling, f.eks. fordi skattekontoret ikke visste om skattyter eller størrelsen på et underskudd ikke er fastsatt.

En anmodning fra skattyter om endring av ligning i tilfeller hvor det foreligger klagerett, behandles etter reglene om endring etter klage. Dette gjelder også hvor klagen er sendt inn etter utløpet av klagefristen, forutsatt at den er kommet frem eller poststemplett innen ett år etter at skattelisten ble lagt ut (dvs. gjort tilgjengelig på www.skatteetaten.no) eller vedtak i endrings sak ble truffet, se lignl. § 9-2 nr. 8, jf. § 3-7. Om endring av ligning etter klage, se emnet «Endrings sak – klage».

«Klage»/anmodning fra skattyter om endring av ligning i saker hvor klageadgangen er uttømt, behandles etter reglene om endring uten klage. Det samme gjelder «klage»/anmodning om endring hvor det er gått mer enn ett år etter at skattelisten ble lagt ut (dvs.

gjort tilgjengelig på [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)) eller vedtak i endringssak er truffet, jf. lignl. § 9-2 nr. 8. Skattyter skal varsles om at han ikke har klagerett dersom saken ikke tas opp til behandling.

## 2 Kompetanse til å ta opp og avgjøre spørsmål om endring

### 2.1 Skattekontorets kompetanse

#### 2.1.1 Skattekontorets adgang til å ta opp og avgjøre endringsspørsmål av eget tiltak

Skattekontoret kan i utgangspunktet ta opp og avgjøre ethvert endringsspørsmål (se lignl. § 9-5 nr. 1 og § 9-8) til skattyters gunst eller ugunst som gjelder:

- avgjørelse under den ordinære ligningsbehandling, herunder forhåndsligning, summarisk endring og fastsetting vedrørende deltakerlignet selskap, jf. lignl. § 9-5 nr. 1 bokstav a. Dette gjelder selv om andre deler av skattyters ligning har vært behandlet i endringssak
- vedtak i endringssak når det faktiske grunnlag for vedtaket var uriktig eller ufullstendig, jf. lignl. § 9-5 nr. 1 bokstav b. Dette gjelder uavhengig av hvilket organ som har truffet vedtaket
- Skattytere som er forbigått ved ligningen.

Skattekontoret kan bringe sitt eget vedtak i endringssak inn for skatteklagenemnda for overprøving, jf. lignl. § 9-5 nr. 3. Dette gjelder selv om det faktiske grunnlaget for vedtaket ikke er uriktig eller ufullstendig.

Skattekontoret kan avslå en begjæring fra skattyter om overprøving av skatteklagenemndas vedtak. Skattekontoret kan også anmode Skattedirektoratet om at et vedtak fattet av skatteklagenemnda bringes inn for Riksskattenemnda, se [pkt. 8.2](#). Skattekontoret kan rette skrive- og beregningsfeil som måtte forekomme i avgjørelser under ordinær ligningsbehandling og vedtak i endringssak. Dette gjelder også om vedtaket er fattet av skatteklagenemnda, Skattedirektoratet eller Riksskattenemnda, eventuelt fattet av andre nemnder før 2008.

#### 2.1.2 Skattekontorets plikt til å ta opp og avgjøre endringsspørsmål

Skattekontoret skal ta opp og avgjøre spørsmål om endring (se lignl. § 9-5 nr. 2 og § 9-8):

- som følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse eller et forlik etter at stevning er tatt ut
- når skattelovgivningen foreskriver endring av ligningen, f.eks. når reinvesteringsplikt ikke oppfylles, eller
- som følger av avtale som nevnt i lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomst med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv.

#### 2.1.3 Særlig om overprøving som følge av domstolsavgjørelse

Plikten til å ta opp og avgjøre et spørsmål om endring som følge av domstolsavgjørelse m.v. gjelder bare i forhold til de som er parter i saken. Om endring i forhold til andre, se [pkt. 2.9](#).

Er ligningen opphevet på formelt grunnlag skal saken behandles på nytt av samme ligningsinstans, jf. lignl. § 11-1 nr 5 siste punktum. Er det opphevede vedtaket truffet av skatteklagenemnda, skal nemnda således også treffe det nye vedtaket.

Er ligningen opphevet på materielt grunnlag, skal denne del av ligningen behandles helt på nytt av skattekontoret.

Endringsspørsmål som følger av, eller forutsettes i domstolsavgjørelse, og som gjelder inntektsåret 2006 eller tidligere år, avgjøres av skattekontoret uavhengig av hvilken instans som fattet vedtaket, jf. § 7 i Finansdepartementets forskrift 16.11.07 om overgangsbestemmelser ved iverksettelse av ny organisering av ligningsmyndighetene 1. januar 2008.

Om den særlige ettårsfristen som gjelder for spørsmål om endring som følge av domstolsavgjørelse, se [pkt. 4.7](#).

### 2.2 Skatteklagenemndas kompetanse

Skatteklagenemnda kan overprøve endringsvedtak truffet av skattekontoret. Overprøvingen kan enten skje på bakgrunn av at skattekontoret krever det etter lignl. § 9-5 nr. 3, eller

etter klage fra skattyter, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav b. Om behandling av klage, se emnet «**Endringssak – klage**». Skatteklagenemnda kan ikke ta opp endringssak av eget tiltak, men kan anmode skattekontoret om å ta opp saken.

### **2.3 Skattedirektoratets kompetanse**

#### **2.3.1 Generelt**

Skattedirektoratet kan kreve at Riksskattenemnda overprøver vedtak truffet av en skatteklagenemnd, når det finnes grunn til det etter en vurdering av de hensyn som er nevnt i lignl. § 9-5 nr. 7 første punktum. I tillegg må ett av følgende vilkår være oppfylt:

- det er av allmenn interesse å få avklart en problemstilling
- spørsmålet saken reiser har stor prinsipiell betydning
- det er særlig behov for å sikre rettsenhet
- vedtaket er i strid med gjeldende rett til skattyters ugunst

jf. lignl. § 9-5 nr. 5 og forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda § 1. Gjelder det en uttalelse fra Sivilombudsmannen som tilsier endring av et vedtak fattet av skatteklagenemnda, skal vilkårene alltid anses oppfylt. Om vilkårene, se nedenfor.

I tillegg til at disse vilkårene må være oppfylt, må det også foretas en vurdering ut fra de retningslinjene som er nevnt under **pkt. 3**.

Om Skattedirektoratets vedtakskompetanse i forbindelse med klage fra skattyter over avgjørelse som medfører at samme inntekt eller formue blir skattlagt i flere kommuner, se emnet «**Endringssak – klage**», **pkt. 4.3**. Dersom ettårsfristen etter lignl. § 9-2 nr. 8 er utløpt må skattekontoret på eget initiativ be Skattedirektoratet om å behandle saken.

#### **2.3.2 Vilkårene allmenn interesse eller prinsipiell betydning**

Vilkårene om allmenn interesse eller prinsipiell betydning er aktuelle hvis rettsstillingen er uklar, for eksempel hvor det er uklart hvordan en ny lovbestemmelse skal forstås. Et spørsmål vil i utgangspunktet ha prinsipiell betydning når en avgjørelse gir veiledning på et juridisk tvilsomt område eller supplerer nåværende rettsstilling, for eksempel ved å endre eller fastlegge ligningspraksis, fastlegge rekkevidden av en bestemmelse eller gi retningslinjer for øvrig.

Disse vilkårene skal praktiseres betydelig strengere hvor det er spørsmål om å endre et vedtak til skattyters ugunst enn hvor det gjelder endring til skattyters gunst.

#### **2.3.3 Vilkåret om særlig behov for å sikre rettsenhet (likebehandling)**

Vilkåret om særlig behov for å sikre rettsenhet er aktuelt hvor flere skattytere er involvert i det samme sakskomplekset og ellers hvor det er i ferd med å danne seg ulik praksis på de ulike skattekontorene. Selv om overprøvningsadgangen skal være snevrere for endring til skattyters ugunst enn til skattyters gunst, kan endring skje både til gunst og ugunst for skattytere som omfattes av samme sakskompleks. Forutsatt at faktum er tilnærmet identisk vil dette også for eksempel gjelde der en lønnsytelse fra samme arbeidsgiver er skattlagt ulikt på arbeidstakernes hånd eller en tomtsalgsgevinst el. er skattlagt forskjellig på selgernes hånd.

#### **2.3.4 Overprøving av vedtak i strid med gjeldende rett til skattyters ugunst**

Hvis skatteklagenemndas vedtak er i strid med en klar lov- eller forskriftsbestemmelse eller en dom av Høyesterett, eventuelt annen rettskraftig avgjørelse, kan vedtaket bringes inn for Riksskattenemnda og endres til skattyters gunst, dersom det finnes grunn til det etter ligningsloven § 9-5 nr. 7. For at et vedtak som er i strid med gjeldende rett skal kunne bringes inn for Riksskattenemnda for endring til skattyters ugunst, må ett av vilkårene i forskrift 23. november 2007 nr. 1285 § 1 bokstav a – c være oppfylt, se ovenfor.

### **2.4 Riksskattenemndas kompetanse**

Riksskattenemnda kan overprøve vedtak truffet av skatteklagenemnda som Skattedirektoratet har forelagt Riksskattenemnda etter lignl. § 9-5 nr. 5 og forskrift 23. november 2007 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i

Riksskattenemnda § 1. Etter forskriften § 3 kan Riksskattenemnda henlegge en sak når den finner at vilkårene etter forskriften § 1 ikke er til stede.

Riksskattenemnda har ikke hjemmel til å ta opp endringssak av eget tiltak, men kan anmode Skattedirektoratet om å ta opp saken.

## 2.5 Utvidelse av vedtaksmyndighet i endringssak som er tatt opp

Skattekontoret, skatteklagenemnda og Riksskattenemnda kan under behandlingen av en endringssak utvide saken til å omfatte andre spørsmål ved skattyterens ligning, herunder spørsmål om tilleggsatt innenfor de frister som gjelder for endringsspørsmålet. Skattyter kan i slike tilfeller kreve at disse spørsmålene behandles på nytt av skattekontoret som endringssak, jf. sktl. § 9-5 nr. 6. Om varslingsplikten i disse tilfellene, se emnet «Varsel».

## 2.6 Henleggelse av en sak

Det organ som skal treffe vedtak, kan henlegge en sak etter tilsvarende vurdering som skal foretas før spørsmål om endring tas opp, se lignl. § 9-5 nr. 7.

Dette gjelder ikke endringssak som er tatt opp:

- av skattekontoret fordi kontoret hadde plikt til dette, se ovenfor og lignl. § 9-5 nr. 2
- ved klage som skattyteren har krav på å få behandlet, se emnet «Endringssak – klage».

## 2.7 Omgjøring av eget vedtak

### 2.7.1 Omgjøring av vedtak i endringssak

Skattekontoret, skatteklagenemnda og Riksskattenemnda kan ikke omgjøre eget vedtak i endringssak etter at det er meddelt skattyter. Dette gjelder også et vedtak om å avvise en klage som er innkommet innenfor ettårsfristen, som behandles etter reglene for klage. Skattyter har i slike tilfeller klagerett, men kan ikke kreve å få klagen behandlet, jf. lignl. § 9-2 nr. 7. Vedtak av skattekontoret eller skattelagenemnda kan ev. omgjøres av henholdsvis skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda etter lignl. § 9-5 nr. 3 og 5. Omgjøring av eget vedtak kan skje hvor saken pga. manglende varsel til skattyter tas opp til fornyet behandling i samme organ etter krav fra skattyter, se lignl. § 9-7 annet punktum. Om skattekontorets kompetanse til å ta opp og avgjøre endringsspørsmål av eget tiltak, se pkt. 2.1.1.

Se for øvrig Sivilombudsmannens utt. i Utv. 2003/1296.

### 2.7.2 Omgjøring av skattekontorets avgjørelse om avvisning

Skattekontoret kan omgjøre egen avgjørelse om avvisning i tilfeller hvor det ikke foreligger klagerett, hvor anmodningen om endring kom utenfor ettårsfristen i lignl. § 9-2 nr. 8. Spørsmålet om omgjøring må tas opp innenfor fristen i lignl. § 9-6.

## 2.8 Særlig om endring som følge av ligningsmyndighetenes forhøyelse av inntekt

Ved behandlingen av en endringssak til skattyters ugunst, forekommer det at skattyter ønsker å endre disposisjoner som er lagt til grunn ved ligningen. Blir skattyterens inntekt forhøyet i en endringssak, har skattyter krav på fradrag som direkte knytter seg til inntektstillegget. I en viss utstrekning har han også rett til å kreve andre endringer som ikke har direkte tilknytning til inntektstillegget. For poster som ikke har tilknytning til inntektservervet, må spørsmålet om endring vurderes etter lignl. § 9-5 nr. 7, se pkt. 3. Ved denne vurderingen må det tillegges stor vekt at ligningen allerede er tatt opp til endring. Blant annet vil følgende momenter ha betydning:

- Regnskapsrettslige og selskapsrettslige regler må ikke være til hinder for endring.
- Om det foreligger et legitimt behov for skattyter for å kunne reparere forskyvningen av skattefundamentet.
- Om skattyter kunne oppnådd samme resultat hvis forholdet var rettet innen fristen for levering av selvangivelsen.
- Om skattyter har reagert og krevd omdisponering innen rimelig tid.

Retten til endring er i utgangspunktet avskåret

- hvis skattyter har opptrådt illojalt. Med illojalt i denne sammenheng menes først og fremst der det er gitt uriktige eller villedende opplysninger til ligningsmyndighetene.

Nærmere om hva som ligger i illojalitetsbegrepet, se blant annet FIN i Utv. 1995/1258, HRD i Utv. 2004/921 (Rt. 2004/1331) (Aker Maritime ASA), og LRD av 8. mai 2003 i Utv. 2003/1008 (Lodin AS).

- når det foreligger en privatretslig bindende transaksjon, se [pkt. 2.3](#).

### 2.9 Særlig om endring pga. endret fortolkning av skattebestemmelser

Blir en bestemmelse i skattelovgivningen, f.eks. som en følge av en domstolsavgjørelse, tolket på en annen måte av ligningsmyndighetene enn det de tidligere anså for å være riktig, vil ofte en rekke skattytere ønske å få endret sin ligning for tidligere år, i samsvar med den nye rettsoppfatningen. Spørsmålet om endring skal vurderes etter lignl. § 9-5 nr. 7, se [pkt. 3](#). Som utgangspunkt bør det tillates endring innenfor treårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 2, se [pkt. 4](#).

## 3 Vurdering av om endrings sak bør tas opp

### 3.1 Generelt

Før endrings sak tas opp på annet grunnlag enn klage fra skattyter med klagerett, skal det som hovedregel vurderes om det er tilstrekkelig grunn til å ta opp saken, se lignl. § 9-5 nr. 7. Gjelder det spørsmål om å overprøve vedtak fattet av skatteklagenemnda i Riksskattenemnda, må i tillegg vilkårene i forskrift 23. november 2007 nr. 1285 § 1 være oppfylt. Om disse vilkårene, se [pkt. 2.3.1](#).

Ved vurderingen etter lignl. § 9-5 nr. 7 skal det særlig tas hensyn til spørsmålets betydning, skattyterens forhold, om saken er tilstrekkelig opplyst og tiden som er gått. Også andre momenter kan tillegges betydning ved avgjørelsen. Det skal foretas en helhetsvurdering av saken hvor alle relevante forhold tillegges vekt. Se for øvrig SKD veiledende retningslinjer av 20. mai 2009 nr. 555.

Før skattyter varsles om at saken tas opp, skal det foretas en foreløpig vurdering etter disse retningslinjene, men uten at det er nødvendig å begrunne dette nærmere i varselet. Har skattyter innsigelser til at saken tas opp, skal skattekontoret foreta en begrunnet vurdering av om det er tilstrekkelig grunn til å ta saken opp. I slike tilfeller skal denne vurderingen fremgå som en del av endringsvedtaket. Det er ikke krav om slik begrunnet vurdering i tilfeller hvor skattyter ikke har kommet med innsigelser til varsel om endring, jf. lignl. § 9-5 nr. 7 tredje punktum.

Endrings sak som skattekontoret har plikt til å ta opp omfattes heller ikke av reglene om vurdering, se ovenfor og emnet «[Endrings sak – klage](#)».

Om henleggelse av sak etter tilsvarende vurdering, se [pkt. 2.6](#).

Skattyter har klagerett både på beslutningen om å ta opp saken og det materielle innholdet i vedtaket i endrings saken når saken er avgjort av skattekontoret.

Er saken avgjort av skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda foreligger ikke klagerett. Se emnet «[Endrings sak – klage](#)».

### 3.2 Spørsmålets betydning

Vurderingen skal for det første ta utgangspunkt i om endringsbeløpet er betydelig. I alminnelighet bør endrings sak ikke fremmes dersom endringen i formue ikke er over kr 20 000 eller endringen i inntekt ikke er over kr 1 000. Endrings sak bør likevel fremmes dersom spørsmålet har prinsipiell betydning for en større gruppe skattytere.

Regne-, skrive- og overføringsfeil og feil ved registrering av fastsetting av inntekt/formue mv. bør i alminnelighet endres. Dette gjelder selv om feilen er under de angitte beløpsgrenser når endringen er til skattyters gunst og det ikke har gått lang tid siden den ligningen eller endrings saken 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 fastsetting 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 det gjennom slike tiltak bevisste skatteunndragelser, bør endring gjennomføres i den utstrekning fristreglene ikke er til hinder for dette, se nedenfor. Imidlertid kan andre momenter i en helhetsvurdering likevel medføre at endring unnlates.

Hvor opplysningsplikten delvis er oppfylt, må det foretas en konkret vurdering av hvilken vekt dette skal tillegges. Ved vurderingen må det også tas hensyn til skattyters sosiale forhold og personlige forutsetninger, f.eks. utdanning og yrkeserfaring.

Manglende opplysninger eller manglende bruk av klageretten der det er foretatt skjønnslikning på grunn av ikke levert selvangivelse, kan skyldes at skattyter på grunn av en vanskelig livssituasjon ikke har maktet å følge opp dette. Dette kan skyldes psykiske eller sosiale problemer, sykdom eller dødsfall i familien, samlivsbrudd, rusmisbruk, fengselsopphold mv. Skattekontoret bør i stor grad være innstilt på å ta slike saker opp til realitetsbehandling, selv om det er gått flere år etter klagefristens utløp så lenge det er innenfor 10-årsfristen i lignl. § 9-6 nr. 1, jf. SKD veiledende retningslinjer av 20. mai 2009 nr. 555.

For at saken skal tas opp til endring må skattyter bidra til at grunnlaget for ny ligning blir mest mulig korrekt. Skattyter må levere manglende pliktige ligningsoppgaver og sannsynliggjøre at inntekts- og formuesansettelsene for de aktuelle inntektsårene er vesentlig høyere enn de virkelige forhold. Så langt som mulig må skattyter dokumentere at han har vært i en vanskelig situasjon de aktuelle inntektsårene. Videre må skattyter sannsynliggjøre andre forhold som skattekontoret finner nødvendig for sakens opplysning og for øvrig samarbeide og gi de opplysninger skattekontoret ber om, jf. SKD veiledende retningslinjer av 20. mai 2009 nr. 555.

### 3.4 Sakens opplysning

Det må også vurderes om saken er tilstrekkelig opplyst og hvorvidt det merarbeid som endringssaken krever, står i rimelig forhold til sakens betydning. Bygger det opprinnelige vedtak på et mangelfullt faktisk grunnlag og dette kan legges ligningsmyndighetene til last, bør feil som skyldes dette forhold, rettes ved endringssak. Forutsetningen er at mangelen har virket til skattyters ugunst og at han er lite å bebreide for mangelen.

### 3.5 Tiden som er gått

I utgangspunktet er det mindre grunn til å ta opp endringssak jo lengre tid som er gått. Dette gjelder i særlig grad endring til skattyters gunst i og med at systemet forutsetter at skattyter selv kontrollerer sin ligning og klager innen de fastsatte frister når han finner feil. Om skattyter som har vært i en vanskelig livssituasjon, se [pkt. 3.3](#). Se for øvrig emnet «[Endringssak – klage](#)».

### 3.6 Samlet vurdering

En samlet vurdering av de momenter som bør tillegges vekt, tilsier at det ikke skal være kurant å få gjennomført endring av ligningen til skattyters gunst når skattyter ikke har gjort bruk av sin klagerett innen fristen. Som utgangspunkt bør endring av en skønnsmessig fastsetting ikke tas opp med mindre det er åpenbare feil av betydning i fastsettingen. Hvis skattyter har vært i en vanskelig livssituasjon kan dette stille seg annerledes, se [pkt. 3.3](#).

Lider ligningsmyndighetenes vedtak av åpenbare feil som ligningsmyndighetene til dels kan lastes for, bør det imidlertid foretas endring i skattyters favør.

Endring til skattyters ugunst skal som hovedregel foretas når bevisste skatteunndragelser avdekkes. For andre feil må det foretas en konkret vurdering slik at rettinger som kan oppfattes som unødige pirk unngås. Retting av gjennomgående feil som ikke har alvorlig karakter, bør f.eks. bare foretas for de siste tre år.

### 3.7 *Spesielt om konkursbo*

Der bostyrer i personlige konkursboer ber om endring av ligningsfastsettinger etter lignl. § 9-5 nr. 1 bokstav b, kan ligningen tas opp til endring selv om bostyreren ikke opptretter som fullmektig for skattyter, og dermed ikke har klagerett.

Reglene er ikke til hinder for at for eksempel et aksjeselskaps tidligere styreleder henvender seg til skattekontoret med anmodning om endring av ligning for tidligere år.

Vurderingen av om slike saker skal tas opp, skal skje etter de samme retningslinjer som ellers, se ovenfor.

## 4 **Frister for å ta opp endrings spørsmål**

### 4.1 *Generelt*

Endring av ligning kan i utgangspunktet ikke tas opp mer enn ti år fra utløpet av inntektsåret, jf. lignl. § 9-6 nr. 1. Dette gjelder uavhengig av om saken tas opp av ligningsmyndighetene eller skattyteren.

Selv om tiårsfristen ikke er utløpt, vil endringsadgangen ofte være begrenset av en treårsfrist etter lignl. § 9-6 nr. 2, se [pkt. 4.2](#) eller en toårsfrist etter lignl. § 9-6 nr. 3, se [pkt. 4.3](#). Treårsfristen gjelder både endringer til skattyters gunst og ugunst, mens toårsfristen bare gjelder ved endringer til skattyters ugunst.

Ved endring av ligning etter skattyters død gjelder det i tillegg til dette en toårsfrist regnet fra dødsfallstidspunktet, se [pkt. 4.4](#).

I visse tilfeller kan endringssaker også tas opp etter utløpet av de fristene som er nevnt ovenfor, se [pkt. 4.6](#), [pkt. 4.7](#) og [pkt. 4.8](#) og emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», [pkt. 6.2.2](#).

Som utgangspunkt løper fristene fra utløpet av det inntektsår endringssaken gjelder. Når skattelovgivningen foreskriver endring av ligningen som følge av senere inntrufne omstendigheter, regnes fristen fra utløpet av det år hvor vilkårene for å foreta endringen ble oppfylt, jf. lignl. § 9-6 nr. 7. Dette gjelder f.eks. hvor det er krevd betinget skattefritak og reinvesteringsplikten ikke oppfylles. Tiårsfristen og treårsfristen utløper da ved utløpet av det år fristen for reinvestering gikk ut.

Summering av akkumulerte underskudd til fremføring regnes i denne sammenheng ikke som en del av ligningen. Oppretting av slik summeringsfeil kan derfor gjøres uten hinder av fristene i lignl. § 9-6. Se LRD av 30. august 2004 (Agder) i Utv. 2004/886.

### 4.2 *Treårsfristen for endring til skattyters gunst eller ugunst*

Fristen for å ta opp en endringssak er tre år fra utløpet av inntektsåret når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, jf. lignl. § 9-6 nr. 2. Forutsetningen for den kortere frist er at det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelse ikke var uriktig eller ufullstendig. Bare faktumsvikt som er rettslig relevant for den endringen det bes om, kan føre til at treårsfristen ikke kommer til anvendelse. Se HRD av 10. mars 2011 i Utv. 2011/787 (Rt. 2011/340) (Skåland). «Anvendelse av skattelovgivningen» omfatter for det første den generelle tolkningen av skattebestemmelser, herunder anvendelsen av rettskildefaktorer som ligningsmyndighetene tar i betraktning ved anvendelsen av en skatteregel. Dette gjelder for eksempel forståelsen av skattebestemmelsens ordlyd, forståelsen av lovforarbeider, rettspraksis, ligningspraksis mv. Anvendelsen av EØS-reglene på norsk skattelovgivning omfattes også, se LRD (Borgarting) av 15. april 2008 i Utv. 2008/875. Anvendelsen av skattereglene på et gitt faktum (subsumsjonen) anses også som en del av «anvendelsen av skattelovgivningen».

Det er vanlig å bruke betegnelsen prejudisielle rettsforhold om rettsforhold utenfor skattelovgivningen. Dette gjelder for eksempel spørsmålet om hvem som er eier av en fast eiendom, om det har funnet sted et eierskifte, om skattyter skylder noe etc. Slike rettsforhold anses i utgangspunktet som en del av det faktiske grunnlaget.

Vurdering av om en skatteregel får anvendelse for det aktuelle faktum er ikke et prejudisielt rettsforhold. Dette gjelder selv om den aktuelle skatteregelen benytter et begrep som også har et underliggende privatrettslig innhold. En realisasjon innebærer blant annet overføring av eiendomsrett mot vederlag. Spørsmålet om hvem som har eiendomsrett til

det aktuelle objekt er et prejudisielt rettsforhold og er en del av det faktiske grunnlaget. Når dette er klarlagt, må det tas stilling til om det foreligger en realisasjon. Dette er et spørsmål om anvendelse av skattereglene. Se HRD av 10. mars 2011 i Utv. 2011/787 (Rt. 2011/340) (Skåland). (Vurderingen av hvorvidt et tap skal vurderes som tap på fordring eller tap av annen karakter, er et rent skatterettslig spørsmål som beror på en tolkning av sktl. § 6-1 og § 6-2 (2), og innebærer således «anvendelse av skattelovgivningen» etter lignl. § 9-6 nr. 2.) Se også LRD av 27. januar 2012 (Gulating) i Utv. 2012/226. (Ved vurdering av når innvinning av en aksjegevinst fant sted hadde ligningskontoret bygget på feil rettsanvendelse og ikke et uriktig eller ufullstendig faktum.)

Treårsfristen gjelder ved endring både til skattyters gunst og til hans ugunst. Treårsfristen gjelder selv om skattyter har gitt ufullstendige opplysninger ved innleveringen av selvangivelsen, forutsatt at ligningsmyndighetene likevel hadde tilstrekkelige opplysninger ved den tidligere avgjørelsen. Den tidligere avgjørelsen kan være ordinær ligning eller et vedtak i en endrings sak. Det kan også være et vedtak om å unnlate å foreta endring av ligning.

Ved endring av ordinær ligning til skattyters ugunst vil toårsfristen gå foran treårsfristen i tilfeller hvor skattyter ved innleveringen av selvangivelsen ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. pkt. 4.3. Treårsfristen begrenser adgangen til å endre vedtak truffet under ordinær ligning hvor det ved innleveringen av selvangivelsen ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, men hvor riktige opplysninger foreligger før ligningsvedtaket ble truffet. Det er uten betydning om de korrigerende opplysningene skriver seg fra skattyter selv, eller de er fremkommet på andre måter, for eksempel ved kontrolltiltak.

Ved endring av endringsvedtak gjelder treårsfristen hvis det faktiske grunnlaget for endringsvedtaket ikke var uriktig eller ufullstendig.

Avgjørende for å kunne foreta endring uavhengig av treårsfristen er at det foreligger et nytt faktisk grunnlag for den nye ligningsavgjørelsen. Årsaken til at den tidligere avgjørelsen bygget på feil faktisk grunnlag er uten betydning i forhold til treårsfristen.

Om frist der det foreligger uttalelse fra Sivilombudsmannen, se pkt. 4.8.

### 4.3 Toårsfristen for endring til ugunst for skattyter

Er endringen til ugunst for skattyteren er fristen for å ta opp endrings sak:

- to år fra utløpet av inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a, og han ikke har unnlatt å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen eller skatteoppgjøret som han var eller burde være klar over, sml. lignl. § 4-1 og Høyesteretts kjennelse av 22. desember 1999 i Utv. 2000/32 (Rt. 1999/1980) (Møller).
- to år fra utløpet av inntektsåret, eventuelt ett år etter tidligere vedtak i endrings sak, når endringen gjelder retting av skrive- eller regnefeil som han ikke var eller burde vært klar over, jf. lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav b.

At skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er et vilkår for at toårsfristen ikke skal gjelde ved endring til ugunst for skattyteren.

Ved vurderingen av om endringen er til ugunst for skattyter, kan det etter omstendighetene være riktig å se flere inntektsår under ett. Om et slikt tilfelle se LRD av 10. januar 2012 (Borgarting) i Utv. 2012/191.

For at det skal anses å være gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger må det være en viss sammenheng mellom de uriktige eller ufullstendige opplysningene og den post som det er aktuelt å endre. Tilstrekkelig sammenheng forelå i HRD i Utv. 1999/1349 (Rt. 1999/1087) (Baker Hughes). (Feilaktige opplysninger om et selskaps leiekostnader ga adgang til å endre ligningen også for rentekostnadene, fordi det var en slik sammenheng mellom leie og rente at også opplysningene om rentekostnadene for de aktuelle årene måtte anses for å være uriktige) og HRD i Utv. 2006/539 (Rt. 2006/404) (Invensys) (Et dansk selskap som var skattepliktig for inntekt av oppdrag i Norge fikk økt den skattepliktige inntekten ved endringsvedtak. Førstvoterende utalte (avsnitt 54): «Det bør etter mitt syn likevel foretas en noe mer konkret vurdering av skattyterens lojalitet, sammenholdt med feilens art og sammenhengen mellom feilen og det spørsmålet i ligningen det er



aktuelt å rette.» I saken forelå det endringsadgang, bl.a. fordi det forelå flere feil innenfor samme sakskompleks, nemlig allokering av inntekter og utgifter til selskapets filial i Norge under utførelsen av ett og samme prosjekt).

At skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er også et vilkår for ileggelse av tilleggs skatt. Utgangspunktet er at dette vilkåret må forstås på samme måte i forhold til fristene for ligningsmyndighetenes endringsadgang som i forhold til tilleggs skatt. Om hvordan dette forstås i forhold til tilleggs skatt, og om ulike beviskrav, se emnet «Tilleggs skatt».

Det foreligger for øvrig flere andre Høyesterettsavgjørelser som behandler spørsmålet om skattyteren har gitt fullstendige og riktige opplysninger. Se f.eks. HRD i Utv. 1993/1073 (Rt. 1992/1588) (Loffland), HRD i Utv. 1996/3 (Rt. 1995/1883) (Slørdahl), HRD i Utv. 1997/747 (Rt. 1997/860) (Heerema), HRD i Utv. 2009/949 (Rt. 2009/813) (Gaard/Tveit) og HRD av 30. oktober 2012 i Utv. 2012/hefte 10 (Rt. 2012/1648) (Statoil ASA). Se også LRD av 30. august 2004 (Agder) i Utv. 2004/886 og URD av 13. august 1993 (Bergen byrett) i Utv. 1993/1325.

#### 4.4 Dødsfall

Er skattyter død gjelder i utgangspunktet de vanlige fristene. Endrings sak 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 enarving som har overtatt boet udelt. Er boet overtatt i uskifte av gjenlevende ektefelle, gjelder de vanlige frister.

Toårsfristen regnet fra dødsfallet, gjelder også for endrings sak hvor skattelovgivningen foreskriver endring av ligning.

#### 4.5 Forholdet til reglene om klage

Fristene som er nevnt ovenfor er ikke til hinder for å behandle klage fra skattyter, i tilfeller hvor det foreligger klagerett, forutsatt at ettårsfristen i lignl. § 9-2 nr. 8 ikke er utløpt. Se nærmere i emnet «Endrings sak – klage», pkt. 10.

#### 4.6 Overprøving i nemndene

Fristene ovenfor er ikke til hinder for at skattekontoret eller Skattedirektoratet kan kreve at henholdsvis skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda overprøver endringsvedtaket. Melding om overprøvingskravet må være sendt skattyter innen fire måneder etter at endringsvedtaket ble truffet. Den spesielle frist for overprøving har bare betydning dersom de ordinære frister er utløpt, jf. LRD av 13. januar 1997 (Borgarting) i Utv. 1997/358 og FIN i Utv. 1995/109.

#### 4.7 Domstolsavgjørelselforlik

Fristene ovenfor er heller ikke til hinder for at spørsmål om endring, som følge av en domstolsavgjørelse, tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig, jf. lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav c. Tilsvarende gjelder forlik etter at stevning er tatt ut.

Bestemmelsen gjelder bare for de som er parter i rettssaken, se også FIN i Utv. 2003/137. Denne fristen gjelder bare i de tilfeller hvor de ordinære fristene er utløpt. Se også HR-kjennelse av 3. november 2010 inntatt i Utv. 2010/1537 (Rt. 2010/1336).

Innenfor ettårsfristen kan skattekontoret ta opp både spørsmål som domstolsavgjørelsen tar stilling til samt spørsmål som kan anses å være en følge av domstolsavgjørelsen. Se for eksempel HRD av 30. oktober 2012 i Utv. 2012/hefte 10 (Rt. 2012/1648) (Statoil ASA). (I den tidligere domstolsavgjørelsen var det tatt stilling til om ligningsmyndighetene kunne nekte fradrag for forsikringspremie betalt til selskapets eget datterselskap (captive). Retten kom til at det måtte innrømmes fradrag. HR kom til at ligningsmyndighetene ved ny ligning kunne se nærmere på fradragets størrelse, da dette måtte anses å være «en følge av» dommen.)

Går domstolsavgjørelsen ut på at en ligning oppheves og de øvrige fristene er utløpt, må skattekontoret ta opp spørsmålet om endring innen utløpet av ettårsfristen for å unngå at

retten til å beskatte den aktuelle inntekten faller bort. Det beror på en tolkning av domsslutningen og domspremissene hvilke deler av ligningen som anses opphevet. Dette kan i noen tilfeller være mer enn det som anses rettskraftig avgjort, jf. HRD i Utv. 2000/385 (Rt. 2000/244). (Lagmannsretten opphevet ligningene for 1990 og 1991, da leieinntekter uriktig var behandlet som pensjonsgivende næringsinntekt. Høyesterett la til grunn at det bare var spørsmålet om leieinntektene var pensjonsgivende næringsinntekt som var rettskraftig avgjort. Høyesterett kom likevel til at lagmannsrettens dom innebar at vedtaket om ligningen av leieinntektene var opphevet i sin helhet. Siden ligningskontoret tok opp spørsmålet etter at fristen var utløpt, var det ikke adgang til å treffe vedtak om ligning av leieinntektene.)

#### 4.8 Uttalelse fra Sivilombudsmannen

Fristene ovenfor, herunder 10-årsfristen, er ikke til hinder for endring av ligning som følge av uttalelse fra Sivilombudsmannen i sak der skattyteren er part, jf. § 9-6 nr. 5 bokstav d. Dette gjelder både i saker der Sivilombudsmannen har kommet med en konkret anbefaling om at ligningen bør endres, og i saker der han anmoder ligningsmyndighetene om å behandle saken på nytt uten å gi uttrykk for hva resultatet bør bli.

Det er ingen lovsatt frist for endring som følge av Sivilombudsmannens uttalelser, men FIN har påpekt at slike saker bør prioriteres.

Der Sivilombudsmannens uttalelse tas til følge, vil det måtte fattes vedtak i endringssak. Blir utfallet av vurderingen at ligningen ikke endres, skal skattyter underrettes enten ved et vedtak eller et begrunnet brev.

#### 4.9 Økning av pensjonsgivende inntekt

Selv om fristene er utløpt, kan ligningsmyndighetene likevel vedta økning av pensjonsgivende inntekt, når skattyteren forlanger det som følge av feil som i høy grad er sannsynliggjort og som han ikke kan lastes for, jf. lignl. § 9-6 nr. 6. Om dette, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)», pkt. 6.2.

#### 4.10 Forhåndslignet skattyter

Om fristene for adgangen til å ta opp endringssak overfor skattyter som har krevd forhåndsligning eller blitt forhåndslignet, se emnet «[Forhåndsligning](#)».

#### 4.11 Avbrytelse av fristen

For avbrytelse av fristen må saken være tatt opp innen fristen. Det er ikke et krav at vedtak foreligger innen fristen.

For at saken skal anses å være «tatt opp» må skattyteren som hovedregel ha fått melding om eller blitt orientert om at endringssak er påbegynt. En uformell meningsutveksling mellom skattekontor og skattyter er ikke tilstrekkelig til at saken anses å være «tatt opp». Oversendelse av bokettersynsrapport som inneholder forslag om konkrete ligningsmessige endringer vil derimot tilfredsstillende kravet. Tas saken opp muntlig, skal dette straks bekreftes skriftlig.

Er det hensiktsmessig, bør endringssak uten klage tas opp i form av et varsel etter lignl. § 9-7 som bør være sendt fra kontoret i rimelig tid før fristens utløp. Varslet må angi hvilke spørsmål som er tatt opp til behandling. Om varsel, se emnet «[Varsel](#)».

Er det skattyter som anmoder om å endre ligningen, anses saken tatt opp når han har sendt en henvendelse til skattekontoret om endring av nærmere bestemte spørsmål.

Se Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 113 flg., HRD i Utv. 1997/747 (Rt. 1997/860) og HRD i Utv. 2000/385 (Rt. 2000/244).

#### 4.12 Lang tidpassivitet

Adgang til å foreta en endring før utløpet av 10-årsfristen kan i særlige tilfelle falle bort ved passivitet fra ligningsmyndighetenes side, se HRD i Utv. 1967/306 (Rt. 1967/581). Om tilfeller hvor passivitet ikke ble tillagt avgjørende vekt, se HRD i Utv. 1990/271 (Rt. 1990/189) (Faktum Forlag AS), HRD i Utv. 1992/1103 (Rt. 1992/236) og HRD i Utv. 1996/3 (Rt. 1995/1883) (Slørdahl). Se også LRD av 18. november 1996 (Borgarting) i

Utv. 1997/74 (Hersløv) og LRD av 29. november 1996 (Gulating) i Utv. 1997/957 (Storheim).

#### **4.13 Endring av avskrivningsgrunnlag**

Spørsmålet om et driftsmiddel er avskrivbart, fastsetting/fordeling av kostpris som grunnlag for avskrivninger, og hvilken avskrivningsgruppe og sats som skal benyttes, er en del av ligningsvedtaket for det enkelte år. Behandlingen i anskaffelsesåret er ikke bindende for senere inntektsår. Selv om fristene for å endre ligningen for anskaffelsesåret er utløpt, kan det innenfor fristene i lignl. § 9-6 foretas endring av ligning for senere år dersom behandlingen i anskaffelsesåret ikke er i samsvar med loven eller de faktiske forhold.

### **5 Hvem skal endrings saken tas opp overfor**

#### **5.1 Skattyter**

Sak om endring av ligning skal tas opp overfor skattyteren selv, dvs. den som har ansvar for å levere vedkommende selvangivelse, se emnet «[Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister](#)». Er skattyterens oppholdssted ikke kjent, må varslingsplikten i alminnelighet anses oppfylt når varslet er sendt til den sist kjente adresse.

For selskap som ligned som eget skattesubjekt, skal saken tas opp overfor selskapet, eventuelt styret eller dets formann. For bo skal saken tas opp overfor skifteforvalter, bobestyrer, testamentfullbyrder eller selvskiftende arvinger.

#### **5.2 Deltakerlignet selskap**

For deltakerlignet selskap skal saken tas opp overfor den som etter lignl. § 4-9 nr. 4 har plikt til å levere selskapsoppgave på selskapets vegne. I tillegg skal deltakere som vil bli berørt av endringen, varsles på vanlig måte.

#### **5.3 Sameie**

For sameie skal hver av sameierne varsles.

#### **5.4 Fullmektig**

Benytter skattyter seg av fullmektig, skal varslet rettes til ham for så vidt forholdet klart dekkes av fullmakten. Varslet kan likevel rettes direkte til fullmaktsgiver når hensynet til denne tilsier det, men fullmektigen skal da ha gjenpart av brevet. Om hvem som er fullmektig, se emnet «[Fullmektig](#)».

#### **5.5 Spesielt om fastsetninger i aksjeselskap som har virkning for aksjonærene**

Selv om endringen får betydning for aksjonærene, skal for eksempel varsel om endring av formuesverdi av ikke-børsnoterte aksjer sendes aksjeselskapet og ikke den enkelte aksjonær.

Før en faktisk endret formuesverdi av ikke-børsnoterte aksjer kan brukes i forhold til den enkelte aksjonærs ligning, må imidlertid den enkelte varsles på vanlig måte.

#### **5.6 Utenlandsk aksjonær**

Det er det norske utdelende selskap som er ansvarlig for kildeskatt ved utdeling av utbytte til utenlandsk aksjonær, jf. sktl. § 10-13. Ved endrings sak som medfører endring av skattepliktig utbytte for utenlandsk aksjonær, varsles både selskap og aksjonær.

### **6 Summarisk endring hos vedkommende skattyter**

#### **6.1 Generelt**

Når skattekontoret tar opp spørsmål om endring av

- avgjørelse under den ordinære ligning/forhånds ligning, eller
- vedtak i endrings sak når det faktiske grunnlag for vedtaket var uriktig eller ufullstendig, kan det istedenfor å endre ligningen for vedkommende inntektsår gjøre samme beløpsmessige endringer hos vedkommende skattyter ved ordinær ligning for et senere inntektsår, se lignl. § 9-9.

Medfører slik summarisk endring høyere skatt enn vanlig endring, må tillegg eller fradrag justeres skjønnsmessig slik at virkningen på den samlede skatt blir tilnærmet den samme som ved vanlig endring. Medfører summarisk endring lavere skatt enn vanlig endring, kan ikke tillegg eller fradrag justeres. Ligningsmyndighetene kan imidlertid la være å benytte adgangen til summarisk endring. Medfører endringen ikke ubetydelige endringer i pensjonsgivende inntekt, bør det foretas vanlig endring for vedkommende inntektsår.

## 6.2 *Frist*

Summarisk endring kan bare foretas for de to siste inntektsår forut for det inntektsår ligningen endres summarisk.

## 6.3 *Beløpsgrense*

Summarisk endring kan ikke omfatte netto tillegg eller fradrag som for noe år utgjør mer enn kr 50 000 i formue. Samlet netto tillegg eller fradrag i inntekt må ikke overstige kr 30 000.

## 6.4 *Skattyters valgtrett*

Skattyter skal varsles om at ligningsmyndighetene overveier bruk av summarisk endring og at han har en frist på to uker til å kreve vanlig endring.

## 6.5 *Saksbehandlingsregler*

Reglene om den ordinære ligningsbehandling gjelder også for den del av ligningen som utgjør den summariske endringen for tidligere år. Det er derfor ikke nødvendig med skriftlig vedtak for denne del av ligningen.

## 7 *Summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver*

Leverer arbeidsgiver uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til ansatte, og det kan medføre uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte, kan skattekontoret gjøre vedtak om at det i stedet skal foretas et summarisk fellesoppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd, jf. lignl. § 9-5 nr. 8.

Om vilkårene for og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør, se emnet «[Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver](#)».

## 8 *Behandlingen av endringssaken*

### 8.1 *Saker som skal avgjøres av skattekontoret eller skatteklagenemnda*

Endringssak hvor vedtak skal treffes av skattekontoret, skal både forberedes og avgjøres av skattekontoret. Endringssak hvor vedtak skal treffes av skatteklagenemnda, forberedes av skattekontoret som også utarbeider innstilling til skatteklagenemnda, jf. lignl. § 3-9 nr. 1.

### 8.2 *Saker som skal avgjøres av Riksskattenemnda*

En anmodning fra skattyter om overprøving av et vedtak av skatteklagenemnda for Riksskattenemnda, skal rettes til skattekontoret, som foretar en foreløpig vurdering av saken. Hvis skattekontoret, eventuelt i samråd med Skattedirektoratet, kommer til at vilkårene for overprøving for Riksskattenemnda klart ikke er oppfylt eller at det klart ikke er grunnlag for det i henhold til lignl. § 9-5 nr. 7, skal skattekontoret varsle skattyter om dette, med en kort begrunnelse. Denne beslutningen kan ikke påklages.

Er det tvil om saken bør fremmes for Riksskattenemnda er det Skattedirektoratet som tar stilling til dette, jf. lignl. § 3-9 nr. 2. Underretning til skattyter om at saken vil bli fremmet for Riksskattenemnda sendes fra Skattedirektoratet med informasjon om rett til innsyn og adgang til å kunne få dekket sakskostnader. Om skattyters innsynsrett i dette forslaget, se emnet «[Innsynsrett – egne forhold](#)», pkt. 4.4.

### 8.3 *Opplysning av saken*

Før avgjørelse treffes, må saken være tilfredsstillende belyst. Ofte er det nødvendig å innhente ytterligere opplysninger fra skattyteren.

Skattyter har rett til å avgi muntlig forklaring for skattekontoret, jf. lignl. § 3-2 nr. 1. Skattekontoret kan kreve at skattyteren skriftlig bekrefter en muntlig forklaring dersom skattyteren plikter å gi opplysningene eller vil påberope seg dem, jf. lignl. § 3-2 nr. 2. Derimot har ikke skattyteren rett til å møte for skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda, personlig eller ved fullmektig, for muntlig å redegjøre for de faktiske forhold, se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 3.2.2.3, s. 22, første spalte nest siste avsnitt.

## 9 Varsel

Om varsel ved endring til skattyters gunst eller ugunst, se emnet «Varsel».

## 10 Skattyters innsynsrett

Om skattyters innsynsrett i dokumenter om egne forhold, se emnet «Innsynsrett – egne forhold».

## 11 Formelle krav til vedtak/avgjørelse

### 11.1 Skriftlig vedtak

#### 11.1.1 Generelt

Endringssak avgjøres som hovedregel ved skriftlig vedtak. Om unntak, se pkt. 11.2. Krav til skriftlig vedtak gjelder også ved retting/ending som foretas av skattekontoret 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.

#### 11.1.2 Vedtak fattet av skattekontoret og skatteklagenemnda

Et vedtak fattet av skattekontoret eller skatteklagenemnda skal normalt inneholde følgende punkter:

- opprinnelige fastsetninger (det vil være tilstrekkelig å referere den del av fastsettingen som endringssaken direkte gjelder)
- faktum (det må fremgå hvilke faktiske forhold som er lagt til grunn for vedtaket)
- vurdering om saken skal tas opp/henlegges etter reglene i lignl. § 9-5 nr. 7, se pkt. 3
- angivelse av de endringer i skattyterens ligning som er vedtatt og hvilke andre spørsmål som er avgjort
- kort begrunnelse hvor det må fremgå hvordan de spørsmål som er reist er vurdert både rettslig og faktisk.

Om protokollføring av nemndsvedtak og krav til form og innhold, se SKD i Utv. 1999/1334.

#### 11.1.3 Vedtak fattet av Riksskattenemnda

Et vedtak fattet av Riksskattenemnda skal minst inneholde:

- sakens problemstilling
- redegjørelse for relevant faktum
- rettslig vurdering av om vilkårene for overprøving er oppfylt, jf. lignl. § 9-5 nr. 7 og om vilkårene i § 1 i forskrift 23. november 2007 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda
- redegjørelse for skatteklagenemndas rettslige begrunnelse, hva Skattedirektoratet mener bør overprøves og den rettslige begrunnelse for dette
- slutning
- rettslig vurdering av om skattyter har krav på dekning av sakskostnader, jf. lignl. § 9-11 nr. 2.

#### 11.1.4 Dissens

Dissenser skal normalt tas inn i nemndas vedtak. Dissensen skal begrunnes. Navnet på de(n) som dissenterer trenger ikke fremgå av vedtaket, men skal fremgå av møteprotokollen. Unntaksvis kan dissensen bare tas inn i møteprotokollen. Se FIN i Utv. 1987/557.

## 11.2 Forenklet vedtaksform

Avgjør skattekontoret endringssak, og skattyter ikke har kommet med innsigelser til varsel om endring, følger endringsavgjørelsen de samme regler til form og innhold som gjelder ved skattekontorets fravik av skattyterens selvangivelse eller andre oppgaver under ordinær ligningsbehandling, jf. lignl. § 3-11 nr. 4 og § 8-3 nr. 5. Skattyter orienteres om endringen ved nytt skatteoppgjør. Dette forutsetter at vedtaket er i samsvar med det skriftlige varselet og at det i varselet klart fremgår hva fraviket består i og grunnlaget for dette med mindre dette klart fremgår av sammenhengen.

Om krav til varselets form og innhold, se for øvrig emnet «Varsel», pkt. 7.

Avgjørelse om illeggelse eller fastholdelse av tilleggsskatt kan ikke avgjøres med forenklet vedtaksform. Derimot kan fullstendig frafallelse av ilagt tilleggsskatt avgjøres med forenklet vedtaksform.

## 11.3 Krav til nemndenes saksbehandling

Skatteklagenemnda treffer avgjørelse i avdeling som består av tre av nemndas medlemmer. Avgjørelsen treffes skriftlig eller i fulltallig møte, se lignl. § 3-10 nr. 1.

Dersom det er dissens i avdelingen eller nemndas leder bestemmer det, treffes avgjørelse i møte der avdelingen utvides med to medlemmer, hvorav en er nemndas leder, se lignl. § 3-10 nr. 2. Avgjørelsen treffes ved simpelt flertall.

Skatteklagenemnder som er særskilt oppnevnt av departementet for behandling av bestemte skattytergrupper samt Riksskattenemnda treffer avgjørelse i møte hvor minst halvparten av nemndas medlemmer deltar, se lignl. § 3-10 nr. 3. Lederens stemme gjør utslaget i tilfelle stemmelikhet. Skattedirektoratet kan imidlertid godkjenne at ovennevnte skatteklagenemnder i avdeling bestående av tre medlemmer, treffer avgjørelse i enkeltsak skriftlig eller i fulltallig møte, se lignl. § 3-10 nr. 4.

## 12 Underretning om vedtaket

### 12.1 Generelt

Skattekontoret skal sende gjenpart av vedtaket til skattyteren. Er skattyteren representert ved fullmektig, f.eks. advokat, skal fullmektigen ha vedtaket. Se emnet «Fullmektig». Dette gjelder også vedtak truffet av overordnet ligningsmyndighet, f.eks. skatteklagenemnda. Det skal samtidig gis opplysning om klagerett og rett til å kreve dekning av sakskostnader samt fristen for å fremsette slikt krav, se nedenfor.

### 12.2 Dissens

Hvis dissensen ikke fremgår av vedtaket, skal skattyter opplyses om at avgjørelsen er truffet under dissens samtidig med at han underrettes om vedtaket. Mindretallets begrunnelse skal fremgå av underretningen. Derimot behøver ikke navnet på de som har dissentert fremgå av underretningen. Skattyter kan kreve å bli gjort kjent med alt som er protokollert vedrørende hans ligning, se FIN i Utv. 1987/557.

## 13 Endret skatt for ektefeller

Ved endring av ligning hvor vedtaket er fattet senere enn to år etter inntektsåret, skal endret skatt i sin helhet tilordnes den ektefelle som endringen gjelder, jf. sktl. § 2-13. Dette gjelder enten skatten økes eller reduseres.

I tilfeller hvor begge ektefellers ligning endres etter oppdagelse av en feil ved den ordinære ligning, for eksempel ved endring av klasse for begge som følge av inntektsendring for den ene, vil regelen ikke gjelde. I slike tilfeller må det bli en ny skatteberegning for begge, se Ot.prp. nr. 56 (1988-89) pkt. 9.2. Hvis den ektefellen som i utgangspunktet ikke omfattes av endringen ikke var eller burde ha vært klar over at ligningen var feil, kan man ikke endre ligningen for denne, jf. lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a.

## 14 Renter ved endring av skatt

### 14.1 Renteberegning ved økt skatt

Ved vedtak om endring som treffes etter 1. januar 2009 og som medfører økt skatt, skal det for perioden fra og med 1. januar 2009 svares renter av økningen etter reglene i sktbl.

§ 11-2. Renter etter sktbl. § 11-2 erstatter fra 1. januar 2009 tidligere bestemmelse om renter i lignl. § 9-10, se nedenfor om renter for perioder før 1. januar 2009. Renter etter sktbl. § 11-2 er ikke gjort betinget av at det er fastsatt tilleggsskatt.

Rente etter sktbl. § 11-2 beregnes først fra 1. januar i året etter ordinært ligningsår (men tidligst fra 1. januar 2009) og frem til det treffes vedtak om endring, jf. sktbl. § 11-2 (2) og (3). Hvis endringen for eksempel gjelder inntektsåret 2008, skal det beregnes renter fra 1. januar 2010 og frem til det tidspunkt vedtaket fattes.

Rentesatsen skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året, tillagt ett prosentpoeng, se sktbl. § 11-6 (2), første punktum.

For tidsperioder før 1. januar 2009, skal det fortsatt beregnes renter etter tidligere regler i medhold av lignl. § 9-10. Dette gjelder i de tilfeller det fastsettes tilleggsskatt, og i tilfeller hvor unntaket fra tilleggsskatt som følge av frivillig retting får anvendelse, jf. skattebetalingsforskriften § 19-2-4. Renten beregnes til 7 % av den økte skatten for hvert hele kalenderår fra utløpet av året etter inntektsåret og til og med 2008.

### Eksempel

*Vedtas endring i 2010 for inntektsåret 2004 i sak hvor det er fastsatt tilleggsskatt, skal det svares renter fra 1. januar 2006 og til det tidspunktet i 2010 vedtaket treffes. Rentesatsen for årene 2006 til og med 2008 fastsettes etter tidligere regler (lignl. § 9-10). Renter fra 1. januar 2009 fastsettes etter de nye reglene (sktbl. § 11-2).*

*Er det ikke fastsatt tilleggsskatt og det heller ikke foreligger frivillig retting, er det bare aktuelt med renter etter de nye reglene. Det blir altså kun beregnet renter fra 1. januar 2009 og fram til vedtakstidspunktet etter sktbl. § 11-2.*

Renteberegningen skjer maskinelt, og er ikke en del av selve ligningsvedtaket.

## **14.2 Rentegodtgjørelse**

Ved utbetaling av for mye betalt skatt som følge av vedtak om endring, skal det ytes rentegodtgjørelse på beløpet etter sktbl. § 11-4. Dersom det gjelder utbetaling av tidligere innbetalt restskatt, skal renten beregnes fra innbetalingen fant sted og frem til forfallstidspunktet etter sktbl. § 10-60 for utbetaling av skattebeløpet.

Dersom en slik utbetaling gjelder beløp som var med som forskudd (forskuddstrekk, forskuddsskatt, tilleggsforskudd) ved den ordinære likning og avregning skal renter etter sktbl. § 11-4 beregnes fra det ferdige skatteoppgjøret etter ordinær avregning ble sendt skattyter. Disse rentene kommer da i tillegg til ordinær rentegodtgjørelse ved skatteavregningen etter sktbl. § 11-5.

Rentesatsen for renter etter sktbl. § 11-4 skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året, se sktbl. § 11-6 (2) annet punktum.

For tidsperioder før 1. januar 2009 beregnes såkalte «venterenter» etter det tidligere regelverket i henhold til skattebetalingsloven av 1952.

Renteberegningen skjer maskinelt, og er ikke en del av selve ligningsvedtaket.

## **15 Skattested**

### **15.1 Forskuddspliktige skattytere**

Når en forskuddspliktig skattyter er skattepliktig til flere kommuner, skal skattene skrives ut samlet i bostedskommunen. Skatteendringen avregnes i bostedskommunen.

### **15.2 Etterskuddspliktige skattytere**

Skatt for etterskuddspliktige skrives ut i hovedkontorkommunen, likevel slik at naturressursskatt for kraftverk skrives ut i den enkelte kommune.

## 16 Sakskostnader

Om dekning av sakskostnader ved endring av en ligningsavgjørelse til skattyters gunst, se emnet «[Endringssak – sakskostnader](#)». Skattyteren skal underrettes om sin rett til å kreve sakskostnader og gjøres oppmerksom på fristen for å reise slikt krav.

## 17 Spesielt om anmodning om endring på annet nordisk språk enn norsk eller engelsk

Ved anmodning om endring av ligning på annet nordisk språk enn norsk og på engelsk gjelder tilsvarende som ved klager. Se emnet «[Endringssak – klage](#)», pkt. 11.2.

# Endringssak – klage

- *Lignl. § 3-7, §§ 3-9 til 3-11, §§ 9-2 til 9-4 og § 9-8 nr. 1.*
- *Skil. § 2-13 (2).*
- *Skd. nr. 9/2001 i Urv. 2001/1157.*

## 1 Generelt

Etter at skatteoppgjøret ved den ordinære ligningen er sendt ut til den enkelte skattyter, behandles alle realitetsavgjørelser (herunder rettinger av skrive- og regnefeil) vedrørende ligningen for vedkommende inntektsår som endringssak. Skatteoppgjøret sendes ut i flere puljer mellom juni og oktober. Skjæringstidspunktet for klagefrist er satt til det tidspunkt skatteoppgjøret ble sendt til skattyter.

Skjæringstidspunktet er også det tidspunkt skatteoppgjøret er sendt ut for visse realitetsavgjørelser som ikke har betydning for fastsetting av årets inntekt og formue, f.eks. fastsetting av formuesverdi for ikke- børsnoterte aksjer, og fastsetting av over-/underpris for kommandittister og stille deltakere.

Fra 1. januar 2008 ble ligningsmyndighetene organisert på ny måte. Overgangsregler er fastsatt i forskrift 16. november 2007 nr. 1258 om overgangsbestemmelser ved iverksettelse av ny organisering av ligningsmyndighetene 1. januar 2008 (lignl.). Overgangsreglene er behandlet i emnet [Endringssak – overgangsregler i Lignings-ABC 2011/12](#) og tidligere utgaver.

Reglene om endringssak får også anvendelse for en skattyter som feilaktig ikke har blitt lignet under ordinær ligning, slik at ligning må gjennomføres i ettertid. Dette kan f.eks. være aktuelt hvor skattekontoret ikke visste om ham eller fordi størrelsen på et under-skudd ikke er fastsatt.

## 2 Forholdet mellom reglene om endring med og uten klage

At skattyter har klagerett, innebærer at han har rett til ny realitetsbehandling av de spørsmål som er tatt opp i klagen. Forutsetningene for å ha rett til ny realitetsbehandling, er at

- klagefristen er overholdt, se [pkt. 9](#)
- kravene til klagens form og innhold er overholdt, se [pkt. 11](#)

Anmodning fra skattyter om endring av ligning i tilfeller hvor det foreligger klagerett, behandles etter reglene om endring etter klage. Dette gjelder selv om skattyter ikke har rett til å få klagen realitetsbehandlet. En klage som sendes inn etter utløpet av klagefristen, behandles som klagesak hvis den er kommet frem eller poststemplett innen ett år etter at skattelisten er lagt ut eller vedtak i endringssak ble truffet, se lignl. § 9-2 nr. 8 jf. § 3-7. «Klage» eller anmodning om endring hvor det er gått mer enn ett år etter at skattelisten ble lagt ut eller vedtak i endringssak er truffet, behandles derimot etter reglene om endring uten klage, jf. lignl. § 9-2 nr. 8. Tilsvarende gjelder «klage» eller anmodning om endring fra skattyter hvor klageadgangen er uttømt. Om endring uten klage, se lignl. § 9-5 og emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)».

## 3 Klageinstansene

Skattyter kan klage til:



- skattekontoret over ligning etter lignl. kap. 8, herunder forhåndsligning, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav a
- skatteklagenemnda over skattekontorets vedtak i endrings sak etter lignl. kap. 9, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav b, og
- Skattedirektoratet over avgjørelser som medfører at samme inntekt eller formue blir skattlagt til flere kommuner, jf. lignl. § 9-2 nr. 1, bokstav c.

Skattyter har ikke klagerett på vedtak truffet av skatteklagenemnda. Dette gjelder likevel ikke avgjørelser som medfører at samme inntekt eller formue er skattlagt i flere kommuner, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav c.

## 4 Vedtaksmyndighet

### 4.1 Skattekontorets vedtaksmyndighet

Skattekontoret skal behandle og avgjøre klage fra skattyteren over ligning etter kap. 8 i ligningsloven, herunder forhåndsligning, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav a. Om klage over endringsvedtak, se [pkt. 4.2](#).

Klager skattyteren på andre forhold enn det som tidligere er avgjort i en endrings sak vedrørende skattyteren, skal klagen som utgangspunkt avgjøres av skattekontoret. Er det gått mer enn ett år siden skattemisten ble lagt ut, behandles saken etter reglene om endring uten klage, jf. lignl. § 9-2 nr. 8 og emnet «[Endrings sak – endring uten klage](#)».

Under behandlingen av en endrings sak kan skattekontoret utvide saken til å omfatte andre spørsmål i skattyters ligning, jf. lignl. § 9-5 nr. 6. Dette må skje etter reglene om endring uten klage, se emnet «[Endrings sak – endring uten klage](#)». Om varslingsplikten i disse tilfellene, se emnet «[Varsel](#)». Skattekontoret har myndighet til å rette skrive- og beregningsfeil i vedtak i endrings sak, jf. lignl. § 3-11 nr. 3. Dette gjelder også om vedtaket er fattet av skatteklagenemnda, Skattedirektoratet eller Riksskattenemnda.

Om skattekontorets adgang til å ta opp endrings saker av eget tiltak, se emnet «[Endrings sak – endring uten klage](#)».

### 4.2 Skatteklagenemndas vedtaksmyndighet

Skatteklagenemnda skal behandle og avgjøre klage fra skattyteren over skattekontorets vedtak i endrings sak, jf. lignl. § 9-8, jf. § 9-2 nr. 1 bokstav b.

Dette gjelder også endrings saker for tidligere år som er behandlet samtidig med den ordinære ligning for et senere år, med mindre endrings saken er avgjort med summarisk endring etter lignl. § 9-9, se emnet «[Endrings sak – endring uten klage](#)».

Er klage levert mer enn ett år etter at vedtak i endrings sak er sendt skattyter, behandles saken etter reglene om endring uten klage, jf. lignl. § 9-2 nr. 8 og emnet «[Endrings sak – endring uten klage](#)». Under behandlingen av en endrings sak kan skatteklagenemnda utvide saken til å omfatte andre spørsmål i skattyters ligning, jf. lignl. § 9-5 nr. 6. Dette må skje etter reglene om endring uten klage, se emnet «[Endrings sak – endring uten klage](#)». Om varslingsplikten i disse tilfellene, se emnet «[Varsel](#)». Skattyteren kan kreve at disse spørsmålene behandles på nytt av skattekontoret som endrings sak. Har skatteklagenemnda fattet vedtak i en endrings sak uten å gi skattyteren pliktig varsel, kan skattyteren kreve fornyet behandling i skatteklagenemnda, jf. lignl. § 9-7.

### 4.3 Skattedirektoratets vedtaksmyndighet

Skattedirektoratet skal behandle og avgjøre klage fra skattyter over avgjørelse som medfører at samme inntekt eller formue blir skattlagt i flere kommuner, se lignl. § 9-8, jf. § 9-2 nr. 1 bokstav c.

### 4.4 Omgjøring av eget vedtak

Skattekontoret, skatteklagenemnda, og Riksskattenemnda kan ikke omgjøre eget vedtak etter at vedtaket er meddelt skattyter. En eventuell endring etter dette tidspunkt må gjøres etter reglene om endring uten klage, se emnet «[Endrings sak – endring uten klage](#)». Unntak gjelder i de tilfeller hvor saken på grunn av manglende varsel til skattyteren tas opp til fornyet behandling i samme organ etter krav fra skattyteren, se lignl. § 9-7 annet punktum.

Se også Sivilombudsmannens utt. i Utv. 2003/1296.

## 5 Hva kan påklages

### 5.1 Skattyters klagerett

#### 5.1.1 Klage over ligning

Skattyters rett til å klage over ligning, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav a, innebærer at han kan klage over alle fastsetninger som er gjort under ligningsbehandlingen eller som skulle vært gjort. Han kan bl.a klage på skattekontorets fastsetting eller manglende fastsetting av:

- klasse
- bruttoformue og gjeldsposter
- alminnelig inntekt, dvs. bruttoinntekt og fradragposter, herunder årets underskudd
- skattefradrag eller tillegg
- personinntekt, herunder beregnet personinntekt i enkeltpersonforetak
- forsinkelsesavgift
- tilleggsskatt
- fastsetting/fordeling mv. i deltakerlignet selskap
- tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling etter sktl. § 10-42
- formuesverdier for aksjer i ikke-børsnoterte aksjeselskap, se emnet «[Aksjer – formue](#)»
- overpris/underpris ved erverv av andel for kommandittist og stille deltaker, eller på beregning av:
  - skatter og
  - trygdeavgift.

#### 5.1.2 Forhold som ikke er påberopt i selvangivelsen eller under ligningsbehandlingen

Loven stiller ikke opp noen begrensninger i skattyters rett i klageomgangen til å påberope seg faktiske forhold eller skatterettslige fortolkninger som ikke har vært fremsatt i selvangivelsen eller under den ordinære ligningsbehandlingen. Har skattyter rett til ny realitetsbehandling, eller blir det foretatt realitetsbehandling, skal slike opplysninger behandles på samme måte som om de hadde vært fremlagt under den ordinære ligningsbehandlingen. Adgangen til å kreve endret skattemessige disposisjoner er den samme som under ligningsbehandlingen. Om disse spørsmålene, se emnet «[Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen for utsending av skatteoppgjør](#)».

#### 5.1.3 Klage over vedtak om å ta opp endringssak

Skattyteren kan som utgangspunkt også klage på skattekontorets vedtak om å ta opp en sak om endring til skattyters ugunst, jf. lignl. § 9-5 nr. 7. Se Sivilombudsmannens utt. i Utv. 2003/1303.

#### 5.1.4 Klage over avvsningsvedtak

Skattyter kan klage på skattekontorets vedtak om å avvise å realitetsbehandle en klage, se lignl. § 9-2 nr. 7, jf. § 9-5 nr. 7. Dette gjelder ikke hvor skattyter anmoder om endring av ligning etter at det er gått mer enn ett år siden skattelisten ble lagt ut eller vedtak i endringssak ble truffet, jf. lignl. § 9-2 nr. 8. Se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 3.2.2.9 side 27.

#### 5.1.5 Klage over vedtak i endringssak

Skattyters rett til å klage over skattekontorets vedtak i endringssak, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 bokstav b, innebærer en rett til å klage over de fastsetninger eller manglende fastsetninger og skatteberegninger som er foretatt i endringssaken. Spørsmål som ikke omfattes av endringssaken, må ev. påklages etter reglene om klage over ordinær ligning. Skattekontoret kan imidlertid i medhold av lignl. § 9-5 nr. 6 beslutte at klagesaken utvides med det nye spørsmålet, se [pkt. 11.4](#).

#### 5.1.6 Kildeskatt

Om klage på ilagt kildeskatt eller krav om refusjon av ilagt kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær, se emnene «[EØS-retten og forholdet til norsk skatterett](#)» og «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», [pkt. 17.3](#).

### 5.1.7 Sakskostnader

Om klage på sakskostnader, se emnet «Endringssak – sakskostnader».

### 5.1.8 Arbeidsgiveravgift

Om klage på arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – oppgaveplikt og innbetaling», pkt. 4.4.

### 5.1.9 Særfradrag for store kostnader ved sykdom

Om klage på ligningsmyndighetenes vurdering av vilkårene for særfradrag ved store sykdomskostnader, se emnet «Særfradrag – sykdom eller svakhet», pkt. 15.2.

### 5.1.10 RISK-beløp

Om endring av RISK-beløp med virkning for inngangsverdi og skjermingsgrunnlag, se emnene «Aksjeselskap mv. – endring av RISK» og «EØS-retten og forholdet til norsk skatterett».

### 5.1.11 Skattelempning

Avgjørelse om skattelempning etter lignl. § 9-12 på grunnlag av forhold ved fastsettingen, kan ikke påklages.

## 5.2 Klagerett for andre enn skattyter

### 5.2.1 Aksjeselskap

Aksjeselskap kan klage over formuesverdsetting av aksjene etter sktl. § 4-12 og § 4-13, se lignl. § 9-3 nr. 1. Se nærmere emnet «Aksjeselskap mv. – allment».

### 5.2.2 Deltakerlignet selskap

Deltakerlignet selskap kan klage over fastsetting av formue og alminnelig inntekt fra selskapet som lignes hos deltakerne, jf. lignl. § 9-3 nr. 2.

### 5.2.3 Boligselskap der andelshaverne lignes etter sktl. § 7-3

Boligselskap der andelshaverne lignes etter sktl. § 7-3, kan klage over fastsetting av formue og inntekt fra selskapet, selv om formuen og inntekten lignes hos andelshaverne, jf. lignl. § 9-3 nr. 3. Formue og inntekt som fastsettes individuelt for andelshaverne, herunder formuesverdi av boenhet, må påklages individuelt av den enkelte andelshaver.

## 6 For hvilket år klagen må fremsettes

### 6.1 Betinget avsatt gevinst

Klage som gjelder forhold ved betinget avsatt gevinst, kan fremmes for realisasjonsåret/året for rettighetsstiftelsen og for eventuelt annet år gevinsten er skattepliktig. Dette gjelder selv om gevinsten ikke kommer til beskatning vedkommende år fordi den settes av betinget skattefritt. Om betinget skattefritak, se emnet «Betinget skattefritak».

Det er ikke anledning til å påklage forhold vedrørende gevinstfastsettingen for det år gevinsten reinvesteres, overføres gevinst- og tapskonto og/eller skattlegges ved endringssak.

Klage som vedrører anvendelse av gevinsten, tidspunktet for endring av ligning, hva gevinsten kan nedskrives på, fristen for å anvende gevinsten mv., må fremmes for det år gevinsten nedskrives og/eller skattlegges ved endringssak.

### 6.2 Inntektfradrag som tidfestes over flere år

Klage over størrelsen og/eller eksistensen av en skattepliktig inntekt eller et fradrag som tidfestes over flere år, kan fremmes for alle de år inntekten skal tidfestes over. Se likevel nedenfor om tidligere års underskudd og avskrivningsgrunnlag.

### 6.3 Tilleggsskatt når inntektfradrag tidfestes over flere år

For opplysningssvikt begått før 1. januar 2010 vil overgangsreglene til endringene i tilleggsskattereglene (lov 19. juni 2009 nr. 49 kapittel V) kunne medføre at inntektstillegget

der det ilegges tilleggsskatt tidfestes over flere år. Tilleggsskatten vedtas i slike tilfeller i det tidligere år hvor inntektstillegget blir behandlet. Tilleggsskatt på slik inntekt kan bare påklages for vedtaksåret selv om det ikke blir noe inntektstillegg vedkommende år, og ikke for et senere år der inntekten blir tidfestet, se HRD 1997 i Utv. 1997/943 (Rt. 1997/1117).

#### **6.4 Formuesverdi på aksjer**

Aksjonær kan klage på fastsatt formuesverdi av ikke-børsnoterte aksjer for det året verdien brukes ved formuesligningen.

Om hvilket år aksjeselskap kan påklage formuesverdsetting av aksjene, se emnet «Aksjer – formue».

#### **6.5 Beregnet personinntekt for enkeltpersonforetak**

Skattyter som blir tilordnet beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak må klage på fastsettingen for det inntektsåret den gjelder. Negativ beregnet personinntekt vil ikke fremgå av skatteoppgjøret det året den oppstår. Det er derfor adgang til å klage på størrelsen av denne for det året den skal benyttes.

#### **6.6 Over- eller underpris for kommandittister og stille deltakere**

Kommandittister og stille deltakere kan klage på fastsettingen av over- eller underpris ved ligningen for det året andelen er ervervet. De kan ikke påklage fastsettingen av over- og underpris ved en klage på ligningen det eller de senere år da andelen realiseres.

#### **6.7 Tidligere års underskudd**

Klage over underskuddets størrelse må fremmes for det år underskuddet oppstår. Det er ikke anledning til å fremme slik klage på ligningen for det året underskuddet skal komme til fradrag (fremføres mot).

Klage over at fremføringsadgangen er avskåret, f.eks. på grunn av at skattyteren ikke har inntekt av den art underskuddet kan fremføres mot, må fremmes senest for det første år det var anledning til å få fradrag for underskuddet.

#### **6.8 Avskrivningsgrunnlag**

Spørsmålet om et driftsmiddel er avskrivbart, fastsetting/fordeling av kostpris som grunnlag for avskrivninger, og hvilken avskrivningsgruppe og -sats som skal benyttes, er en del av ligningsvedtaket for det enkelte år. Behandlingen i anskaffelsesåret er ikke bindende for senere inntektsår. Selv om klageadgangen er utløpt for det året driftsmidlet ble ført inn på saldo eller skulle vært ført inn på saldo, har skattyter klagerett på ligningen for de etterfølgende år.

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

##### **6.9.1 Ikke-børsnoterte aksjer**

Om adgang til å oppregulere inngangsverdi for ikke-børsnoterte aksjer ervervet før 1. januar 1989, se emnet «Aksjer – realisasjon». Skattyteren kan påklage gjennomføringen av oppreguleringen for det år aksjen realiseres. Skattyter kan imidlertid ikke påklage størrelsen av selskapets skattemessige formuesverdi per 1. januar 1992, regnskapsmessige egenkapital per 1. januar 1992 eller godkjent takst ved oppreguleringen etter den tidligere selskapsskatteloven kap. 10, jf. sktl. § 19-2 (2).

##### **6.9.2 Fast eiendom/arvede formuesobjekter**

Om adgangen til å oppregulere inngangsverdien på visse faste eiendommer/arvede formuesobjekter ervervet før 1992 til verdien per 1. januar 1992, se emnet «Inngangsverdi».

Oppregulering av kostpris for visse faste eiendommer etter overgangsregler til den tidligere skatteloven § 43 (5), skjer etter fastsatte satser, jf. FSFIN § 9-8-4. Skattyter fremsetter krav om oppregulering i selvangivelsen for det år eiendommen realiseres. Klageadgang, klagefrister mv. følger de vanlige regler i realisasjonsåret.

Klage over fastsatt takst over visse arvede formuesobjekter kan bare gjelde vedtak om at taksten ikke skal legges til grunn. Det er ikke lenger adgang til å påklage selve taksten eller ligningskontorets avgjørelse om å fastsette verdien til en del av takstverdien.

## 7 Hvor skal klage leveres

Klagen leveres til skattekontoret, jf. lignl. § 9-2 nr. 3. Skattyter kan levere klagen til det skattekontor han ønsker.

Klage over vedtak fattet av Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda leveres Oljeskattekontoret, jf. lignl. § 9-2 nr. 3 annet punktum.

## 8 Hvem kan klage

### 8.1 Generelt

Det er den som har klagerett som må undertegne klagen. Om klage fra andre etter fullmakt fra den som har klageretten, se emnet «Fullmektig».

### 8.2 Ektefeller

Lignes ektefellene under ett, har begge den samme rett til å påklage ligningen. Klageretten gjelder i så fall ligningen i sin helhet og uten hensyn til om bare den ene har inntekt og/eller formue. Det er uten betydning om ektefellene har krevd fordeling av den skatt som er ilignet under ett.

Felles klagerett foreligger også ved særskilt ligning etter reglene i sktl. § 2-11 og § 2-14 (1), (2) og (3).

Felles klagerett foreligger ikke dersom ektefellene er lignet hver for seg (atskilt) fordi:

- ekteskapet er inngått i inntektsåret eller i tiden fra 1. november til 31. desember i året forut for inntektsåret, eller
- ektefellene er separert eller til stadighet lever atskilt ved inntektsårets utgang.

### 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 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 innretningens styre, formann eller daglig leder.

### 8.6 Deltakerlignet selskap

Deltakerlignet selskap har også rett til å klage på fastsetting av formue og inntekt fra selskapet og fordelingen mellom deltakerne, jf. lignl. § 9-3 nr. 2.

Deltakerne har sin klagerett i behold uansett om selskapet klager eller ikke. Klage fra en enkelt deltaker får virkning for alle deltakerne i selskapet med mindre det gjelder individuelle forhold. Om varsel, se emnet «Endrings sak – endring uten klage», pkt. 5.2.

### 8.7 Bo

I bo er det skifteforvalter, bobestyrer, testamentsfullbyrder eller selvskiftende arvinger som har klagerett.

## 9 Klagefrist

### 9.1 Fristens lengde

#### 9.1.1 Generelt

Fristen for å klage på ordinær ligning for skattytere er seks uker etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter. Klagefristen utløper tidligst 10. august i året etter inntektsåret, jf. lignl. § 9-2 nr. 4.

Fristen for å klage på andre ligningsavgjørelser enn de som fremgår av lignl. § 9-2 nr. 4, herunder vedtak i endringssak, er tre uker, se lignl. § 9-2 nr. 5, jf. nr. 4.

#### 9.1.2 Kildeskatt

Klage på ligning som gjelder kildeskatt på utbytte må leveres innen utgangen av ligningsåret, jf. lignl. § 9-2 nr. 4 annet punktum.

### 9.2 Utgangspunkt for fristberegningen

#### 9.2.1 Ordinær ligning

Fristen for å klage på ordinær ligning regnes fra det tidspunkt skatteoppgjøret ble sendt skattyter, jf. lignl. § 9-2 nr. 4.

#### 9.2.2 Forhåndslikning

Fristen for klager på forhåndslikning regnes i utgangspunktet fra det tidspunktet melding om avgjørelsen er kommet frem til skattyteren. Ligningsmyndigheten kan angi utløpsdato for klagefristen i meldingen. Fristen må ikke være kortere enn de frister som ellers følger av loven. Se lignl. § 9-2 nr. 5, jf. § 3-7.

#### 9.2.3 Endringssak

Fristen for klager på vedtak i endringssak regnes i utgangspunktet fra det tidspunktet melding om avgjørelsen er kommet frem til skattyteren. Ligningsmyndigheten kan angi utløpsdato for klagefristen i meldingen. Fristen må ikke være kortere enn de frister som ellers følger av loven. Se lignl. § 9-2 nr. 5, jf. § 3-7.

#### 9.2.4 Forenklet vedtaksform

Treffes vedtaket ved forenklet vedtaksform, jf. lignl. § 3-11 nr. 4 og pkt. 17.1.2 løper klagefristen fra det tidspunkt det nye skatteoppgjøret har kommet frem til skattyteren, jf. lignl. § 3-7 nr. 1. Hvis endringen ikke resulterer i nytt skatteoppgjør, løper klagefristen fra det tidspunkt skattyter på annen måte har fått melding om endringen.

#### 9.2.5 Manglende varsel under ordinær ligning

Er skattyterens oppgaver fraveket under den ordinære ligning uten at påbudt varsel er sendt, regnes klagefristen på tre uker fra det tidspunkt skattyteren ble oppmerksom på fraviket, jf. lignl. § 9-2 nr. 4. Ettårsfristen i lignl. § 9-2 nr. 8 får ikke anvendelse i disse tilfellene. Klagefristen er likevel ikke lengre enn tre år etter utgangen av vedkommende inntektsår.

Den forlengede klagefrist gjelder bare for den del av ligningen hvor skattyterens oppgaver er fraveket uten påbudt varsel.

#### 9.2.6 Skattyter ber om opplysninger

Dersom skattyteren innenfor klagefristen ber skattekontoret om opplysninger som han må ha for å klage, f.eks. for upersonlige skattytere i form av utskrift av ligningen, regnes klagefristen på tre uker fra skattekontoret har sendt de nødvendige opplysninger, jf. lignl. § 9-2 nr. 6. Skattyter som hevder å ha behov for ytterligere opplysninger for å kunne levere endelig klage, har ikke automatisk rett til ny klagefrist i medhold av lignl. § 9-2 nr. 6. Skattekontoret må kunne legge den opprinnelige klagefrist til grunn dersom skattyteren etter kontorets skjønn allerede har tilstrekkelige opplysninger til å kunne levere endelig klage. Ved denne vurderingen må en trekke inn det forhold at personlige skattytere får utskrift av den foretatte ligningen som en del av skatteoppgjøret.

Dersom skattekontoret gir forlenget frist, må skattyteren underrettes om dette.

### 9.3 Overholdelse av fristen

Fristen er overholdt når oppfordringen (klagen) er kommet inn til skattekontoret eller det er godtgjort at den er sendt innen fristens utløp, se lignl. § 3-7. Dette gjelder selv om den ikke er sendt rekmandert.

Det forekommer at skattyteren leverer en klage som angis å være en foreløpig klage, men som ikke tilfredsstillter lovens krav om hva en klage skal inneholde. Slik foreløpig klage avbryter ikke fristen, men skattekontoret bør sette en frist for å inngi en klage som tilfredsstillter lovens vilkår.

### 9.4 Fristforlengelse

Det er adgang for skattekontoret til å gi utsettelse med klagefristen. Forutsetningen er at det søkes om dette innen klagefristens utløp.

### 9.5 Forholdet mellom klage på summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver og arbeidsgivers klage på egne forhold

Bestemmelsen i lignl. § 9-5 nr. 8 annet punktum om arbeidsgivers klagerett på fastsetting for summarisk fellesoppgjør er en særbestemmelse. Klagerett etter denne bestemmelsen gir ikke arbeidsgiveren klagerett eller ny klagefrist vedrørende øvrige forhold. Se Riksskattenemndas avgjørelse inntatt i Utv. 2000/258.

## 10 Klage etter utløpet av den ordinære klagefristen

Anmodninger fra skattyter til skattekontoret om endring av ligning behandles etter reglene om endring etter klage der anmodningen kommer etter klagefristens utløp, men innen ett år etter at skattelisten ble lagt ut. Gjelder anmodningen endring av skattekontorets vedtak i endringssak, gjelder det samme hvor klagen kommer innen ett år etter at vedtak i endringssak ble truffet. Se lignl. § 9-2 nr. 8.

Kommer klagen innen ettårsfristen, men etter utløpet av ordinær klagefrist, avgjør klageinstansen, dvs. skattekontoret eller skatteklagenemnda, om saken skal realitetsbehandles, jf. lignl. § 9-2 nr. 7.

Nærmere om hva som skal til for at ettårsfristen i lignl. § 9-2 nr. 8 skal anses overholdt, se [pkt. 9.3](#). Hvis fristen er oversittet, avgjør skattekontoret om saken skal tas opp av eget tiltak, jf. lignl. § 9-5 nr. 1, 2 og 3 jf. nr. 7. Se også emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)».

Det er ikke adgang for skattekontoret til å gi utsettelse med ettårsfristen. Påklager skattyter et tidligere vedtak i endringssak, kan klagen ikke avvises med begrunnelse i fristreglene i lignl. § 9-6. Hvis klagen fremmes innenfor ettårsfristen i lignl. § 9-2 nr. 8, skal klagen forelegges rett klageinstans selv om for eksempel tiårsfristen er utløpt.

Hvis skattyter anmoder ligningsmyndighetene om å ta opp tidligere vedtak i endringssak hvor skattyter ikke har klagerett og ligningsmyndighetene på bakgrunn av denne anmodningen vurderer å fremme endringssak, gjelder fristene i lignl. § 9-6.

## 11 Klagens form og innhold

### 11.1 Generelt

Klagen skal framsettes skriftlig, ev. elektronisk via Altinn. Hvis klagen sendes elektronisk på annen måte må skattekontoret sikre bekreftelse av avsenders identitet eller fullmakter hvis dette anses nødvendig for en forsvarlig håndtering av klagen.

Klagen skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på, se lignl. § 9-2 nr. 2. Se URD 15. desember 1997 (Søre Sunnmøre herredsrett) i Utv. 1998/90 om tilfelle hvor brev til likningskontoret ikke kunne anses som klage.

Hvis skattyters henvendelse innenfor ordinær klagefrist ikke tilfredsstillter lovens krav til hva en klage skal inneholde eller det er tvil om henvendelsen fra skattyter er ment å være en klage, bør skattyter snarest gjøres oppmerksom på det, slik at forholdet kan rettes uten at klageretten går tapt. Det bør da fastsettes en ny frist for å rette forholdet. Er en mangelfull klage innsendt senere, men innenfor ettårsfristen i § 9-2 nr. 8, bør det også settes en slik frist. Skattyter må i slike tilfeller gjøres oppmerksom på at han ikke har krav på å få klagen realitetsbehandlet.

### 11.2 Klage på annet språk

Skattekontoret kan som hovedregel kreve at en klage på fremmed språk skal være oversatt til norsk.

Etter nordisk språkkonvensjon som trådte i kraft i 1987 kan nordiske statsborgere som har dansk, finsk, islandsk og svensk som morsmål kreve å bruke disse språkene i kontakt med norsk ligningsmyndighet. Dette innebærer at de bl.a. kan levere klage på ligningen og vedlegg på disse språkene.

Skattyter kan levere klage mv. og vedlegg på engelsk.

Vedtak skrives på norsk. Er klagen på engelsk, bør det i tillegg lages et følgeskriv på engelsk hvor det redegjøres for konklusjonen.

### 11.3 Utdypning av klagen

I noen tilfeller sender skattyter en klage som tilfredsstillende lovens krav til en klages innhold, men bebuder samtidig at det senere vil bli sendt inn en mer utdypende klage. I slike tilfeller bør skattekontoret sette en frist for å inngi tilleggsopplysninger. Overholdes ikke denne fristen, avgjøres saken på grunnlag av den klagen som foreligger.

### 11.4 Utvidelse av klagen

Hvis skattyter etter å ha klaget tar opp problemstillinger ved ligningen som ikke er tatt med i den opprinnelige klagen, må det vurderes om det gjelder samme forhold som den opprinnelige klagen, eller om det gjelder et helt nytt forhold ved ligningen. Gjelder det et nytt forhold som det ikke er klaget over tidligere, må det vurderes om skattyter har rett til å kreve denne del av klagen behandlet og eventuelt konsekvensene av at det ikke foreligger slik rett, jf. pkt. 12.

## 12 Tap av rett til å kreve klagen behandlet

### 12.1 Generelt

Skattyteren kan ikke kreve å få sin klage behandlet hvis

- klagen leveres etter klagefristens utløp, jf. lignl. § 9-2 nr. 4, eller
- klagen ikke fyller lovens krav til form og innhold, jf. lignl. § 9-2 nr. 2

Eventuell avvisning av klagen skal følge reglene om vedtak i endringssak dersom klagen er kommet inn innen ettårsfristen i lignl. § 9-2 nr. 8.

Fra og med ligningen for inntektsåret 2011 oppheves regelen i lignl. § 9-2 nr. 7. om at en skattyter som ikke oppfyller plikten til å gi visse oppgaver eller opplysninger til ligningsmyndighetene kan miste rette til å klage på ligningen.

### 12.2 Ektefeller

Spørsmålet om klageretten er tapt må vurderes særskilt for ektefellene. Dette gjelder uavhengig av om ektefellene er lignet under ett eller om de er lignet særskilt.

### 12.3 Virkning av tap av klagerett

Selv om skattyter ikke har rett til å kreve en klage realitetsbehandlet, skal det i følge lignl. § 9-2 nr. 7 vurderes etter kriteriene i § 9-5 nr. 7 om klagen likevel skal realitetsbehandles såfremt ettårsfristen er overholdt, se nedenfor. Om vurderingskriteriene, se emnet «Endringssak – endring uten klage». Klagen på endringsvedtak innenfor ettårsfristen skal ikke avvises med den begrunnelse at de absolutte fristene i lignl. § 9-6 nr. 1 og 2, jf. nr. 5 bokstav a, er utløpt.

Det er den myndighet som skal treffe vedtak i endringssaken som avgjør hvilken virkning det har at skattyteren ikke fyller betingelsene for å kreve klagen behandlet, herunder at klagen er levert for sent.

Avvises klagen, skal det treffes et vedtak med en kort begrunnelse for standpunktet.

### 12.4 Klage som ikke skal tas under behandling som klagesak

Klage som leveres mer enn ett år etter at skattelisten ble lagt ut eller vedtak i endringssak ble truffet, behandles ikke som klagesak, jf. lignl. § 9-2 nr. 8. Skattekontoret vurderer imidlertid om saken likevel skal tas opp av eget tiltak etter reglene om endring uten klage,



se emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)», pkt. 3. Avgjørelse om at skattekontoret ikke tar opp saken til realitetsbehandling (avvisningsvedtak) kan i slike tilfeller ikke påklages til skatteklagenemnda.

### 13 Frist for endring av ligning

#### 13.1 Generelt

En anmodning fra skattyter om endring av ligning kan bare tas opp etter reglene om klage når anmodningen kommer innenfor ettårsfristen i lignl. § 9-2 nr. 8. Fristen er overholdt når oppfordringen (klagen) er kommet inn til skattekontoret eller det er godtgjort at den er sendt innen fristens utløp. Dette gjelder selv om den ikke er sendt rekommandert.

Om fristene, se emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)».

#### 13.2 Endring av pensjonspoeng

Endring av pensjonspoeng etter oppfordring fra skattyter kan gjøres etter tiårsfristen, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

### 14 Behandlingen av klagen

Endringssak hvor vedtak skal fattes av skattekontoret både forberedes og avgjøres av skattekontoret. Endringssak hvor vedtak skal fattes av skatteklagenemnda, forberedes av skattekontoret som også utarbeider forslag til vedtak, jf. lignl. § 3-9 nr. 1.

Før avgjørelse treffes, må saken være tilfredsstillende belyst. Ofte er det nødvendig å innhente ytterligere opplysninger fra skattyteren. Ligningsmyndighetene er ikke bundet til bare å behandle de forhold som er påklaget men kan ta opp andre forhold av eget tiltak, jf. lignl. § 9-5 nr. 6 og emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)», pkt. 2.5.

Skattyter har rett til å avgi muntlig forklaring for skattekontoret. Skattekontoret kan kreve at skattyteren skriftlig bekrefter en muntlig forklaring dersom skattyteren plikter å gi opplysningene eller vil påberope seg dem.

Skattyteren har ikke rett til å møte for skatteklagenemnda, personlig eller ved fullmektig, for muntlig å redegjøre for de faktiske forhold, se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 3.2.2.3.

En må være oppmerksom på at klagen og nye forhold som tas opp kan måtte behandles av ulike instanser, for eksempel at klagen behandles av skatteklagenemnda og de nye forholdene behandles av skattekontoret. Dette vil f.eks. være tilfelle når andre forhold tas opp fordi det faktiske grunnlag for et tidligere vedtak er uriktig eller ufullstendig, se lignl. § 9-5 nr. 1 b. Det samme gjelder hvis skattyter har klaget til skatteklagenemnda over skattekontorets vedtak om ikke å ta opp endringssak til realitetsbehandling, jf. lignl. § 9-5 nr. 7. Hvis skattekontoret har avvist realitetsbehandling og skatteklagenemnda kommer til at saken skal realitetsbehandles, skal selve realitetsbehandlingen foretas av skattekontoret.

### 15 Varsel

Om varsel ved endring til skattyters ugunst, se emnet «[Varsel](#)».

### 16 Skattyters innsynsrett

Om skattyters innsynsrett i dokumenter om egne forhold, herunder forslag til vedtak i endringssak, se emnet «[Innsynsrett – egne forhold](#)».

### 17 Krav til vedtaket

#### 17.1 Vedtakets form og innhold

##### 17.1.1 Skriftlig vedtak

Endringssak med klage avgjøres ved skriftlig vedtak. Vedtaket skal ha en kort begrunnelse hvor det må fremgå hvorledes skattekontoret eller skatteklagenemnda både rettslig og faktisk har vurdert de spørsmål som er reist i klagen. For skatteklagenemnda gjelder kravet til vedtak selv om skattyter gis medhold. Dessuten må det fremgå hva som realitetsavgjøres uten endring av fastsettinger.

Vedtaket skal normalt inneholde følgende punkter:

- opprinnelige fastsettinger (det vil være tilstrekkelig å referere til den del av fastsettingen som klagen direkte gjelder)
- faktum (det må her fremgå hvilke faktiske forhold som ligger til grunn for vedtakets slutning)
- angivelse av de endringer i skattyterens ligning som er vedtatt og hvilke andre spørsmål som er avgjort
- kort begrunnelse (det må klart fremgå hvordan nemnda både rettslig og faktisk har vurdert de spørsmål som er reist i klagen), og
- slutning.

Når det gjelder protokollføring av nemndsvedtak og krav til form og innhold, se SKD 30. juni 1999 i Utv. 1999/1334.

### 17.1.2 Forenklet vedtaksform

I endringssaker som avgjøres av skattekontoret, hvor klagen fullt ut tas til følge, kan det benyttes en forenklet vedtaksform, jf. lignl. § 3-11 nr. 4.

Har skattyter benyttet fullmektig ved utarbeidelsen av klagen, skal fullmektigen underrettes særskilt.

Hvis det ilegges tilleggsatt kan saken ikke avgjøres ved forenklet vedtaksform.

Endringssaker som avgjøres ved forenklede vedtak følger de samme regler til form og innhold som gjelder ved skattekontorets fravik av selvangivelsen eller andre oppgaver under ordinær ligning, jf. lignl. § 3-11 nr. 4 og § 8-3 nr. 5. I disse tilfellene skal det registreres i saksbehandlingssystemet sammen med selvangivelsen eller dokument som følger denne eller av en protokoll som føres, hva fraviket består i eller hva avgjørelsen går ut på.

### 17.1.3 Dissens

Dissenser i skatteklagenemnda skal normalt tas inn i nemndas vedtak. Dissensen skal begrunnes. Navnet på de(n) som dissenterer trenger ikke fremgå av vedtaket, men skal fremgå av møteprotokollen. Unntaksvis kan dissensen bare tas inn i møteprotokollen. Se FIN i Utv. 1987/557.

## 17.2 Behandlingen i skatteklagenemnda

Skatteklagenemnda treffer avgjørelse i avdeling som består av tre av nemndas medlemmer. Avgjørelsen treffes skriftlig eller i fulltallig møte, se lignl. § 3-10 nr. 1.

Dersom det er dissens i avdelingen eller nemndas leder bestemmer det, treffes avgjørelse i møte der avdelingen utvides med to medlemmer, hvorav en er nemndas leder, se lignl. § 3-10 nr. 2. Avgjørelsen treffes ved simpelt flertall.

Skatteklagenemner som er særskilt oppnevnt av departementet for behandling av bestemte skattytergrupper, samt Riksskattenemnda, treffer avgjørelse i møte hvor minst halvparten av nemndas medlemmer deltar, se lignl. § 3-10 nr. 3. Lederens stemme gjør utslaget i tilfelle stemmelikhet. Skattedirektoratet kan imidlertid godkjenne at ovennevnte skatteklagenemnder i avdeling bestående av tre medlemmer treffer avgjørelse i enkeltsak, skriftlig eller i fulltallig møte, se lignl. § 3-10 nr. 4.

## 18 Avslutning/utlegging

Det er ingen formell avslutning av klagebehandling for et bestemt inntektsår. Resultatet av endringssaker legges ikke ut til offentlig ettersyn.

## 19 Underretning om vedtaket

### 19.1 Generelt

Skattekontoret skal sende gjenpart av vedtaket til skattyteren. Er skattyteren representert ved fullmektig, f.eks. advokat, skal fullmektigen ha vedtaket. Se emnet «Fullmektig». Dette gjelder også vedtak truffet av overordnet ligningsmyndighet, f.eks. skatteklagenemnda. Det skal samtidig gis opplysning om eventuell klagerett og rett til å kreve dekning av sakskostnader og fristen for å fremsette slikt krav, se nedenfor.

## 19.2 Dissens

Hvis dissensen ikke fremgår av vedtaket, skal skattyter opplyses om at avgjørelsen er truffet under dissens samtidig med at han underrettes om vedtaket. Mindretallets begrunnelse skal fremgå av underretningen. Derimot behøver ikke navnet på de som har dissentert fremgå av underretningen. Skattyter kan kreve å bli gjort kjent med alt som er protokollert vedrørende hans ligning, se FIN 9. oktober 1987 i Utv. 1987/557.

## 20 Endret skatt for ektefeller

Ved endring av ligning hvor vedtaket er fattet senere enn to år etter inntektsåret, skal endret skatt i sin helhet tilordnes den ektefelle som endringen gjelder. Dette gjelder enten skatten økes eller reduseres.

I tilfeller hvor begge ektefellers ligning endres etter oppdagelse av en feil ved den ordinære ligning, for eksempel ved endring av klasse for begge som følge av inntektsendring for den ene, vil regelen ikke gjelde. I slike tilfeller må det bli en ny skatteberegning for begge, uansett når endringen skjer, se Ot.prp. nr. 56 (1988-89) pkt. 9.2.

## 21 Renter

Om rentegodtgjørelse ved utbetaling av for mye betalt skatt og betaling av renter ved økt skatt, se emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 14.

## 22 Sakskostnader

Om dekning av sakskostnader ved endring av en ligningsavgjørelse til skattyters gunst, se emnet «Endringssak – sakskostnader». Skattyteren skal underrettes om sin rett til å kreve sakskostnader og gjøres oppmerksom på fristen for å reise slikt krav.

# Endringssak – overgangsregler

I forbindelse med ny organisering av ligningsmyndighetene fra 1. januar 2008, ble det gitt overgangsregler i forskrift 16. november 2007 om overgangsbestemmelser ved iverksettelse av ny organisering av ligningsmyndighetene 1. januar 2008 (lignl.). Nærmere om disse reglene se emnet Endringssak – overgangsregler i Lignings-ABC 2011/12.

# Endringssak – sakskostnader

- Lignl. § 9-11.
- Skds veiledende retningslinjer av 20. mai 2009 nr. 556 om adgangen til å få dekket saks-kostnader etter ligningsloven § 9-11 i Utv. 2009 s. 888.
- Skd. nr. 9/2001 i Utv. 2001/1157.

## 1 Inntektsligningen

### 1.1 Kostnad

Om fradragrett i forbindelse med juridisk bistand i skattesaker, se emnet «Juridisk bistand/prosesskostnader».

### 1.2 Inntekt

Det offentliges dekning av sakskostnader etter lignl. § 9-11 er ikke skattepliktig fordel for skattyteren.

Hvorvidt tredjemanns dekning av skattyters kostnader i forbindelse med fastsetting av skatt representerer skattepliktig inntekt, må vurderes konkret i forhold til sktl. § 5-1. Skatteplikt foreligger hvis det er tilstrekkelig tilknytning mellom inntektsservervet og

kostnadsdekningen. Dette vil for eksempel være tilfelle hvor en arbeidsgiver dekker sakskostnader for en ansatt. Arbeidsgivers dekning av sakskostnader berører i slike tilfeller ikke arbeidstakers rett til å få dekket slike kostnader etter lignl. § 9-11.

Hvis arbeidsgiver er erstatningsansvarlig overfor arbeidstaker for feil ved ligningen av arbeidstaker, er kostnadsdekningen ikke skattepliktig. Vilkårene for å kreve sakskostnader etter lignl. § 9-11 vil da ikke være tilstede.

## 2 Ligningslovens regler for det offentliges dekning av skattyters sakskostnader

### 2.1 Generelt

En skattyter kan når visse vilkår er oppfylt, ha krav på hel eller delvis dekning av sakskostnader fra det offentlige, jf. lignl. § 9-11.

Nærmere om hvilke sakskostnader som kan kreves dekket, se [pkt. 2.3](#).

Skattyter som har fått helt eller delvis avslag på krav om dekning av sakskostnader, har på samme vilkår krav på å få dekket kostnader pådratt i forbindelse med å klage på avgjørelsen om sakskostnader.

Om det offentliges dekning av sakskostnader etter erstatningsrettslige regler, se [pkt. 3](#).

### 2.2 Vilkår for krav om dekning av sakskostnader

#### 2.2.1 Generelt

Reglene om dekning av sakskostnader i lignl. § 9-11 gjelder når skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda endrer en ligningsavgjørelse helt eller delvis til skattyters gunst. Det er uten betydning om endringen skjer etter klage fra skattyter eller endringen skjer av eget tiltak.

Derimot har skattyteren ikke krav på sakskostnader om ligningsmyndighetene tar opp en endringssak til overprøving i skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda, f.eks. for å forhøye en fastsetting, men det høyere organ ikke gjennomfører forhøyelsen.

Som utgangspunkt kan sakskostnader ikke kreves dekket når skattekontoret endrer en avgjørelse til skattyters gunst. Om sakskostnader hvor skattekontoret endrer en ligningsavgjørelse som følge av en domstolsavgjørelse, se [pkt. 2.3](#).

For øvrig må følgende vilkår være oppfylt

- 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.

Om omgjøring av avgjørelse om sakskostnader ved senere endring av ligningen i et overordnet organ, se [pkt. 2.11](#).

Endrer skatteklagenemnda en avgjørelse til skattyters gunst og skattyter krever dekning av sakskostnader, skal kravet avgjøres på vanlig måte uavhengig av om avgjørelsen kreves overprøvd av Riksskattenemnda etter lignl. § 9-5 nr. 5 og uavhengig av utfallet i Riksskattenemnda, se HRD i Utv. 2005/715 (Rt. 2005/692) (E-CO Vannkraft AS). Sakskostnadskravet skal således ikke stilles i bero til saken har fått sin endelige avslutning.

#### 2.2.2 Vesentlige kostnader

Med vesentlige kostnader menes kostnader som i beløp er betydelige. Hva som kan regnes som vesentlige sakskostnader, må vurderes ut fra skattyterens økonomiske forhold. For eksempel skal det mer til før selskaper med omfattende økonomisk virksomhet oppfyller vesentlighetskravet. Sakskostnader må normalt overstige 3 000 kroner for at de skal anses som vesentlige.

Sakskostnadene må være påført i anledning endringssaken. Hvis sakskostnadene skyldes at skattyteren ikke tidligere har oppfylt sin opplysningsplikt, skal en se bort fra dem ved vurderingen av om sakskostnader skal dekkes.

I praksis vil skattyteren bare unntaksvis ha vesentlige sakskostnader når det ikke har vært engasjert sakkyndig bistand, f.eks. advokat eller revisor.

### 2.2.3 Pådratt med god grunn

I tilfelle hvor skattyter selv kunne klargjort forholdet, eventuelt etter først å ha fått veiledning fra skattekontoret, vil kostnader til sakkyndig bistand i alminnelighet ikke være pådratt med god grunn. Vanligvis må det dreie seg om mer kompliserte forhold, der det ikke uten videre vil være klart hva rettsreglene går ut på, og hvilke faktiske forhold som derfor er relevante. Det må dessuten være et rimelig forhold mellom de kostnader som skal dekkes og omfanget av det spørsmål saken gjaldt.

### 2.2.4 Urimelig at skattyter bærer kostnadene

Dreier saken seg utelukkende om rettslige vurderinger og skattyter har gjort det som med rimelighet kan forventes av ham for å bidra til sakens opplysning, vil det normalt være urimelig at skattyter må dekke sakskostnadene selv. Det samme gjelder hvis skattyter har fremlagt et korrekt og fullstendig faktum, men ligningsmyndighetene bedømmer dette feil. Har ligningsmyndighetenes feilaktige oppfatning av faktum sammenheng med at dette er presentert feilaktig eller ufullstendig av skattyteren, vil det på den annen side normalt ikke være urimelig at skattyteren dekker sakskostnadene selv.

Endres en skjønnsmessig avgjørelse, for eksempel en skjønnsligning eller et beløp som skal fastsettes ved skjønn, til skattyters gunst, vil det også ha betydning om skattyter har gjort det som med rimelighet kan forventes for å bidra til sakens opplysning.

Dekning av sakskostnader vil normalt bare være aktuelt hvor det forelå feil ved den første avgjørelsen, for eksempel som følge av at ligningsmyndighetene har oppfattet skattyters fremstilling av faktum feil eller det skjønnsmessig fastsatte beløp er urimelig høyt, på bakgrunn av de opplysninger som forelå ved den første avgjørelsen. Det kan imidlertid ikke stilles opp noe vilkår om at feilen må være «klar». Foretas det endring uten at det kan påvises direkte feil ved den første avgjørelsen, vil det normalt ikke være grunnlag for dekning av sakskostnader.

Størrelsen på sakskostnadene er ikke et moment i rimelighetsvurderingen.  
Om praktiseringen av dette vilkåret, se FIN 6. juli 2007 i Utv. 2007/1266.

## 2.3 Hvilke sakskostnader kan kreves dekket

Sakskostnader som kan kreves dekket ved endringssak for skatteklagenemnda, er de kostnader som er pådratt for å fremme saken overfor skatteklagenemnda. Derimot dekkes ikke kostnader pådratt i forbindelse med ordinær ligning eller klage til skattekontoret. Dette gjelder selv om disse kostnadene har hatt betydning for klagen til skatteklagenemnda. Endrer Riksskattenemnda til skattyters gunst en avgjørelse som er behandlet av skatteklagenemnda, kan skattyteren få dekket kostnader han har hatt i anledning endringssaken både for skatteklagenemnda og/eller Riksskattenemnda.

Sakskostnader som er pådratt i forbindelse med behandling i skatteklagenemnda og/eller Riksskattenemnda kan kreves dekket når skattekontoret endrer en ligningsavgjørelse som følge av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse. Dette gjelder så fremt saken er brakt inn for domstolene 15. desember 2006 eller senere. Det samme gjelder hvor endring foretas på grunnlag av forlik, hvis sakskostnadsspørsmålet ved den administrative behandlingen ikke allerede er hensyntatt i forliksavtalen. Hvis den forutgående klagebehandlingen skriver seg fra tiden før 2008, kan det være aktuelt å kreve dekning av sakskostnader for overligningsnemnda, fylkesskattenemnda og Riksskattenemnda.

Endrer skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda en avgjørelse til skattyters gunst som følge av kritikk fra Sivilombudsmannen, kan også kostnader i forbindelse med klagen til Sivilombudsmannen kreves dekket, hvis vilkårene for øvrig er oppfylt.

Det er bare sakskostnader som skattyter må dekke selv, som kan kreves dekket etter ligningsloven, se Riksskattenemndas avgjørelse i Utv. 2001/599. Om arbeidsgivers dekning av sakskostnader for ansatte, se pkt. 1.2.

Det kan ikke dekkes sakskostnader som allerede er tilkjent skattyter i en forutgående rettsak eller som er hensyntatt i et forlik.

Eksempler på direkte og indirekte kostnader som ikke kan kreves dekket er

- kostnader pådratt under ordinær ligningsbehandling eller endringssak for skattekontoret, og/eller

- kostnader pådratt ved å fremsette kravet om dekning av sakskostnader
- tapt arbeidsfortjeneste
- 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.

For merverdiavgiftspliktig skattyter skal merverdiavgift som er fradragsberettiget i avgiftsoppgjøret ikke dekkes.

#### **2.4 Hel eller delvis dekning av sakskostnader**

Sakskostnader kan dekkes helt eller delvis.

Utgangspunktet er at sakskostnader bør dekkes fullt ut dersom lovens vilkår for å få dekket sakskostnader er oppfylt.

Får skattyter delvis medhold i sine påstander, må kostnadsdekningen begrenses til den del av kostnadene som gjelder det forhold som skattyter har fått medhold i ved endrings-saken.

Delvis dekning av sakskostnadene vil også være aktuelt der sakskostnadene er urimelig høye, vurdert ut fra blant annet sakens art, forløp og omfang. Se FIN 6. juli 2007 i Utv. 2007/1266.

#### **2.5 Dokumentasjon**

Kostnadene må dokumenteres med regninger, fakturaer mv. Kostnadene kan bare kreves dekket i den grad advokaten mv. ville fakturert honoraret om skattyteren hadde dekket det selv.

#### **2.6 Informasjon til skattyter**

I de tilfeller lovens vilkår for tilkjennelse av sakskostnader kan være oppfylt, skal skattyter gjøres oppmerksom på den adgangen han har til å kreve eventuelle sakskostnader dekket. Vedkommende skal videre gjøres oppmerksom på fristen for å reise krav om dekning av sakskostnader.

Varsles skattyter om at et endringsspørsmål blir fremmet for Riksskattenemnda, skal SKD samtidig gjøre skattyter oppmerksom på adgangen til å få dekket sakskostnader hvis ligningsavgjørelsen endres til skattytters gunst, jf. § 2 i forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattememnda. SKD må også gjøre skattyter oppmerksom på fristen for å kreve dekket sakskostnader.

#### **2.7 Frist for krav om dekning av sakskostnader**

Krav om dekning av sakskostnader må være satt fram innen tre uker etter at melding om skatteklagenemndas vedtak i endringssaken er kommet frem, jf. lignl. § 9-11 nr. 1. Kravet rettes til skattekontoret.

Krav om dekning av sakskostnader for Riksskattenemnda må være satt frem innen tre uker etter at melding om at saken skal behandles i Riksskattenemnda er kommet frem, jf. lignl. § 9-11 nr. 2. Kravet rettes til Skattedirektoratet.

Krav om dekning av sakskostnader ved endring av ligning som følge av eller som forutsettes i en domstolsavgjørelse, må være satt frem innen tre uker etter at melding om at saken skal behandles av skattekontoret er kommet frem, jf. lignl. § 9-11 nr. 3. Kravet rettes til skattekontoret.

Oversittes fristen, må det organ som skal treffe vedtak i saken, dvs. skattekontoret eller Riksskattenemnda, avgjøre hvilken betydning fristoversittelsen skal få. Ved vurderingen anvendes prinsippene i lignl. § 9-5 nr. 7, se emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)», pkt. 3.

#### **2.8 Vedtaksmyndighet**

Krav om dekning av sakskostnader for skatteklagenemnda behandles og avgjøres av skattekontoret, jf. lignl. § 9-11 nr. 1.

Krav om dekning av saks kostnader for Riksskattenemnda behandles og avgjøres samtidig med at Riksskattenemnda endrer ligningsavgjørelse til gunst for skattyter, jf. lignl. § 9-11 nr. 2.

Krav om dekning av saks kostnader ved endring av ligning som følge av eller som forutsettes i en domstolsavgjørelse, behandles og avgjøres av skattekontoret samtidig med at skattekontoret endrer ligningsavgjørelsen til gunst for skattyter, jf. lignl. § 9-11 nr. 3.

Om overgangsreglene i forbindelse med ny organisering av ligningsmyndighetene, se emnet «[Endrings sak – overgangsregler](#)».

## 2.9 Klage fra skattyter

Skattyter kan påklage skattekontorets avgjørelse av spørsmål om dekning av saks kostnader til skatteklagenemnda. Dersom skatteklagenemnda endrer skattekontorets avgjørelse av saks kostnadskravet til skattyters gunst, kan skattyter kreve dekning av kostnader knyttet til klagen på saks kostnadsvedtaket, jf. lignl. § 9-11 nr. 5. Kravet bør behandles av skatteklagenemnda samtidig med klage over avslag på dekning av saks kostnader.

Skatteklagenemndas klageavgjørelse kan ikke påklages, jf. lignl. § 9-11 nr. 5.

Avgjørelse av Riksskattenemnda kan ikke påklages, jf. lignl. § 9-11 nr. 5.

## 2.10 Klagefrist

Klagefristen over skattekontorets avgjørelse av spørsmålet om dekning av saks kostnader er tre uker etter at melding om avgjørelsen er kommet fram til skattyteren. Oversittes klagefristen, må skatteklagenemnda avgjøre hvilken betydning fristoversittelsen skal få. Ved vurderingen anvendes prinsippene i lignl. § 9-5 nr. 7, se emnet «[Endrings sak – endring uten klage](#)», pkt. 3.

## 2.11 Overprøving av vedtak om dekning av saks kostnader i overordnet instans

Vedtak om å dekke skattyters saks kostnader kan ikke omgjøres av overordnet organ til skade for skattyter etter at beløpet er utbetalt.

Omgjøring til skade for en skattyter før dette tidspunkt må eventuelt skje med utgangspunkt i ulovfestede omgjøringsregler, jf. forvaltningsloven § 35 (5). De offentlige interesser som taler for omgjøring, må være vesentlig mer tungtveiende enn de som taler mot for at det skal være adgang til omgjøring. Det vil derfor i svært få tilfelle være aktuelt for et overordnet organ å omgjøre et vedtak om tilkjenning av saks kostnader. Om et tilfelle hvor slike sterke interesser ikke var til stede, se URD av 31. desember 1993 (Sunnfjord herredsrett) i Utv. 1994/694.

Skattekontoret må underrette SKD dersom det antar at vedtak i skatteklagenemnda bør omgjøres.

## 2.12 Utbetaling av saks kostnadene

Tilkjente saks kostnader dekkes av statskassen.

Saks kostnader for skatteklagenemnda anvises av skattekontoret.

Saks kostnader for Riksskattenemnda anvises av Skattedirektoratet.

## 2.13 Forsinkelsesrenter

Det skal svares forsinkelsesrenter (morarenter) av tilkjente saks kostnader uavhengig av om krav på forsinkelsesrenter er fremsatt. Forsinkelsesrenter svares fra tidspunktet for vedtak om saks kostnader i førsteinstansen og til utbetaling skjer. Forsinkelsesrenter svares ikke dersom utbetalingen skjer innen 30 dager etter at kravet er sendt fra skattyter. Se for øvrig Sk. nr. 5/1991 inntatt i Utv. 1991/309.

## 3 Erstatningsrettslige regler for det offentliges dekning av saks kostnader

Skattyter kan kreve saks kostnader dekket etter alminnelige erstatningsrettslige regler dersom skattekontoret har utvist erstatningsbetingende uaktsomhet og vilkårene for erstatning for øvrig er oppfylt. Slike saker behandles av Skattedirektoratet, eventuelt Finansdepartementet. Se LRD av 18. desember 1995 (Frostating) i Utv. 1996/24 og utt. fra Sivilombudsmannen i Utv. 2003/1310.

# Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver

- *Lignl. § 9-5 nr. 8.*
- *Sketbl. § 1-1 (2) bokstav a og d og § 10-51 bokstav e.*
- *Ftrl. § 23-2 (10).*
- *Forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgave mv. skal leveres (lignl.).*
- *Forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden (lignl. og ftrl.).*

## 1 Formål

Har en arbeidsgiver unnlatt å innberette ytelser til ansatte mv. eller gjort feil i innberetningene som har berørt mange arbeidstakere, eventuelt også for flere år, kan det medføre mye arbeid å rette opp feilen(e) hos hver enkelt skattyter, både for arbeidsgiveren som må foreta ny innberetning og for ligningsmyndighetene som må ta ligningen for hver skattyter som er berørt av feilen opp til endring for de(t) aktuelle år. Spesielt ved små feil, vil arbeidet ikke stå i forhold til virkningen av korrigeringsene. 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 fastsetting hos arbeidsgiveren hvor feilene korrigeres og ikke hos den enkelte ansatte. Korrigeringen vil kompensere for lite utlignet skatt og trygdeavgift hos den ansatte og for lite arbeidsgiveravgift. Arbeidsgiveren må betale merskatten og meravgiften.

Hovedregelen ved oppretting av feil i ligninger, er endring av den aktuelle skattyters ligning etter de ordinære regler. Hensynet til en korrekt, individuell beskatning av ytelser og eventuelle pensjonspoeng til den enkelte ansatte må begrense bruken av summarisk fellesoppgjør til det strengt nødvendige. Det er kun i unntakstilfeller at ordningen med summarisk fellesoppgjør kan benyttes.

## 2 Vilkårene for summarisk fellesoppgjør

### 2.1 Generelt

Har en arbeidsgiver ikke levert oppgaver, eller levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til de ansatte, jf. lignl. § 6-2, er et av hovedvilkårene for å treffe vedtak om summarisk fellesoppgjør oppfylt, jf. lignl. § 9-5 nr. 8. Bruk av summarisk fellesoppgjør er ikke avhengig av arbeidsgivers samtykke.

Et annet hovedvilkår for å bruke summarisk fellesoppgjør er at det er avdekket innberetningsfeil i et ikke ubetydelig omfang for mange ansatte, og at det vil medføre uforholdsmessige byrder for arbeidsgiveren å frembringe nye eller korrigerede lønns- og trekopp-gaver 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, jf. forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden (nedenfor omtalt som forskriften) § 2 nr. 2 annet punktum

- antall ansatte endringen vil gjelde for
- om endringen gjelder flere inntektsår
- omfang av underlagsmateriale og mulighetene til å koble dette til den enkelte lønns-taker
- beløpnes 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 korrigererte eller fullstendige oppgaver over ytelser til de ansatte, men dette forhold skal tillegges vekt ved vurderingen av om vedtak skal treffes, jf. forskriften § 2 nr. 3.



Det summariske fellesoppgjøret kan ikke omfatte ansatte som noen av de aktuelle inntektsår får en økning i personinntekt som i beløp overstiger folketrygdens grunnbeløp vedkommende år, med mindre skattyteren ikke kan identifiseres eller er fritatt for å svare trygdeavgift, jf. forskriften § 2 nr. 2 fjerde avsnitt. Imidlertid trenger ikke det summariske fellesoppgjøret å omfatte alle ansatte som er berørt av feilen.

Summarisk fellesoppgjør må tas opp overfor arbeidsgiver innen 10 år etter vedkommende inntektsår, jf. lignl. § 9-6 nr. 1.

## 2.2 Veiledende retningslinjer for når det kan gjennomføres summarisk fellesoppgjør

Vedtaket om summarisk fellesoppgjør kan, forutsatt at hovedvilkåret om mangelfull innberetning er oppfylt, alltid treffes når antall ordinære endrings saker, hvor én skattyter for ett inntektsår regnes som én sak, samlet vil utgjøre enten

- minst 300 saker, og det gjennomsnittlige oppgavepliktige beløp per sak som nevnt ikke overstiger 50 % av folketrygdens grunnbeløp for noe inntektsår, eller
- minst 100 saker, og det gjennomsnittlige oppgavepliktige beløp per sak som nevnt ikke overstiger 20 % av folketrygdens grunnbeløp for noe inntektsår, eller
- minst 50 saker, og det gjennomsnittlige oppgavepliktige beløp per sak som nevnt ikke overstiger 10 % av folketrygdens grunnbeløp for noe inntektsår,

se forskriften § 2 nr. 2 annet avsnitt.

Vedtaket skal holde utenfor skattytere som for noen av de aktuelle inntektsår har motatt ytelser som overstiger folketrygdens grunnbeløp for året.

Omfatter saksmassen også skattytere som ikke kan identifiseres, kan disse holdes utenom beregningen av om vilkårene ovenfor er oppfylt. Det samme gjelder identifiserte skattytere som med hjemmel i frtl., sosialkonvensjon eller Rådsforordning (EØF) 1408/71 og Rådsforordning (EF) 883/2004, er fritatt fra å svare trygdeavgift, jf. forskriften § 2 nr. 2 tredje avsnitt. (Fra og med 1. juni 2012 erstatter Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71.

Skattekontoret bør vurdere hensiktsmessigheten av summarisk fellesoppgjør dersom det er tvil om det utlignede beløp kan inndrives hos arbeidsgiveren.

## 3 Varsel

Før skattekontoret treffer vedtak om å bruke summarisk fellesoppgjør, skal arbeidsgiveren varsles om fremgangsmåten og gis en passende frist for uttalelse, jf. forskriften § 4.

Varselet skal angi hvilke forhold som omfattes av forslaget, eventuelt ved henvisning til ettersynsrapport, og et anslag over størrelsen av det krav som i tilfelle vil bli fremmet overfor arbeidsgiveren. Arbeidsgiveren skal i varselet oppfordres til å gi opplysninger om eventuelle ansatte som vil kreve individuell endring av ligningen og ansatte som er lignet for den aktuelle ytelsen.

## 4 Vedtakets innhold

Vedtaket skal angi grunnlaget for å gjennomføre summarisk fellesoppgjør, inneholde en kort begrunnelse og herunder angi hvilke omstendigheter som er lagt til grunn, samt omfatte

- arbeidsgiverens navn
- arbeidsgiverens eventuelle anførsler i saken
- hvilke arbeidstakere oppgjøret skal omfatte, så langt mulig angitt ved navn, fødselsnummer og skattekommune, og ellers avgrenset på annen entydig måte når identiteten er ukjent. Slik avgrensning skal i tilfelle skje med angivelse av bestemt antall eller gruppe av arbeidstakere, hvilket arbeidssted og/eller arbeidsoppdrag, samt hvilken tidsperiode aktuelle arbeidsoppdrag faller innenfor
- hvilke inntektsår vedtaket omfatter
- arten og verdien av ytelser som omfattes av oppgjøret
- beløpsmessig beregningsgrunnlag, spesifisert som nevnt nedenfor i pkt. 5.2
- hvilken sats som skal benyttes ved fastsettingen av kravet på skatt, se forskriften § 5.

Vedtaket skal sendes til arbeidsgiveren med opplysning om adgangen til og fristen for å påklage vedtaket. Kopi av vedtaket sendes til skatteoppkreveren i arbeidsgiverens (hoved-)kontorkommune. Når vedtaket omfatter flere kommuner skal kopi av vedtaket sendes til berørte skattekontorer og til Skattedirektoratet. Se forskriften § 7.

## **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 før skattebelastning (oppgrossing). Beregningsgrunnlaget fastsettes normalt til det dobbelte av verdien av de ikke innberettede ytelser, se forskriften § 6 nr. 1 (tilsvarer skattesats på 50 %). I de tilfellene hvor skattesatsen settes til 35 %, se forskriftens § 6 nr. 2 og pkt. 5.3, skal beregningsgrunnlaget fastsettes ved å multiplisere verdien av de skattepliktige ytelser med 1,5385, jf. forskriften § 6 nr. 1 siste punktum. Beregningsgrunnlaget skal spesifiseres på identifiserte skattytere. For andre skattytere skal beregningsgrunnlaget angis samlet for bestemt antall/gruppe som beskrevet i pkt. 4.

### **5.3 Fastsetting av krav på skatt og trygdeavgift**

Det beløp arbeidsgiver skal betale til dekning av de ansattes skatt og trygdeavgift, settes til 50 % av beregningsgrunnlaget for hvert inntektsår. Kravet fordeles per kommune, og summeres per kommune for alle inntektsår. Når særlige hensyn taler for det, og det synes klart at marginalsatsen for den aktuelle gruppe ansatte ville vært vesentlig lavere, kan satsen fastsettes til 35 % av beregningsgrunnlaget.

### **5.4 Fordelingsnøkkel mellom de ansattes bostedskommuner**

Skattedirektoratet utarbeider fordelingsnøkkel for hvert enkelt år som en prosentvis fordeling mellom de ansattes bostedskommuner av samlet skatt og trygdeavgift, jf. forskriften § 10 nr. 2. Den prosentvise fordeling beregnes med én desimal.

### **5.5 Fastsetting av krav på arbeidsgiveravgift**

Arbeidsgiver skal svare arbeidsgiveravgift av beregningsgrunnlaget. Nærmere om beregningen, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser» i Lignings-ABC for det enkelte år.

### **5.6 Vedtaksmyndighet**

Vedtaket om at det skal gjennomføres summarisk fellesoppgjør treffes av skattekontoret der arbeidsgiveren skal levere lønns- og trekkoppgave etter forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 om når og hvor lønnsoppgave mv. skal leveres.

For arbeidsgivere som ikke har varig tilknytning til riket samt sjømenn bosatt i utlandet og som lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker, treffes vedtak om summarisk fellesoppgjør ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

## **6 Fradragsrett for skatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift**

Ved summarisk fellesoppgjør skal både beregnet skatt for ansatte, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift behandles som en ekstra lønnskostnad for arbeidsgiver det år skatt mv. etter fellesoppgjør blir utliknet og fradragsføres på samme måte som lønnen til vedkommende arbeidstakere.

## 7 Virkning av vedtaket

Arbeidsgiverens plikt til å levere oppgaver over ytelser som omfattes av vedtaket bortfaller når vedtak om summarisk fellesoppgjør er truffet.

Etter at det er fattet vedtak om summarisk fellesoppgjør, kan samme forhold ikke tas opp som endringssak overfor den enkelte arbeidstaker. Den enkelte arbeidstaker kan heller ikke klage på forhold som er behandlet i vedtaket om summarisk fellesoppgjør, jf. forskriften § 9 nr. 2.

## 8 Tilleggsskatt og tilleggsavgift

Tilleggsskatt kan ikke ilegges ved summarisk fellesoppgjør.

Derimot kan det ilegges tilleggsavgift på arbeidsgiveravgiften, jf. ftrl. § 24-4.

## 9 Klagerett

Arbeidsgiveren har rett til å klage på vedtak om å gjennomføre et summarisk fellesoppgjør, se lignl. § 9-5 nr. 8 siste punktum, jf. § 9-2. Videre kan arbeidsgiveren klage på fastsettingen mv. Klagen skal behandles av skatteklagenemnda.

# Enkeltpersonforetak – allment

## 1 Hva er et enkeltpersonforetak

### 1.1 Generelt

Virksomhet som eies (dvs. drives for egen regning og risiko) av én fysisk person eller av ektefeller, kalles et enkeltpersonforetak. Eies virksomheten av flere skattytere, vil felleskapet være et selskap, se f.eks. emnene «[Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning](#)» og «[Aksjeselskap mv. – allment](#)». Om ektefeller, se nedenfor.

Om overgang fra selskap til enkeltpersonforetak, se emnet «[Deltakerlignet selskap – oppløsning](#)», pkt. 3.4.

Om hva som er virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

### 1.2 Ektefeller

#### 1.2.1 Generelt

Eies virksomhet bare av en eller begge ektefeller og/eller drives den for en eller begge regning og risiko, lignes likevel virksomheten etter reglene for enkeltpersonforetak og ikke etter reglene for deltakerlignet selskap, se URD 20. juli 1999 (Nordfjord herredsrett) i Utv. 1999/1490. Dette gjelder uansett om virksomheten er felleseie eller særeie og uavhengig av om overskuddet fordeles mellom ektefellene etter reglene om felles bedrift. Forutsetningen er at ektefellene lignes felles eller særskilt (ikke atskilt). Dette gjelder selv om det f.eks. selskapsrettslig er stiftet et ansvarlig selskap.

#### 1.2.2 Inngåelse av ekteskap

Dersom to som i fellesskap driver et deltakerlignet selskap inngår ekteskap, skal selskapet lignes som enkeltpersonforetak 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 enkeltpersonforetaket (kontinuitet).

#### 1.2.3 Separasjon/skilsmiss

Ved separasjon/skilsmiss, skal et tidligere felles drevet enkeltpersonforetak lignes som ansvarlig selskap (ANS) fra og med det år atskilt ligning skal gjennomføres, dersom de tidligere ektefellene fremdeles driver virksomheten for felles regning og risiko. Se også emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», pkt. 13.3.

Se emnene «Deltakerlignet selskap – nyetablering», «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform» og «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

### 1.3 Ikke-meldepliktige samboere

Eies virksomheten i fellesskap av ikke-meldepliktige samboere, er det et selskap som skal deltakerlignes, ikke et enkeltpersonforetak. Om meldepliktige samboere, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 1.3.

### 1.4 Barn

Virksomhet som eies av foreldre og barn i fellesskap behandles skatterettslig som et enkeltpersonforetak så lenge virksomhetsinntekten skal lignes hos foreldrene, se emnet «Barn og ungdom». I andre tilfeller behandles det som et deltakerlignet selskap.

## 2 Prinsipp for ligning

### 2.1 Formue

Skattyter lignes som eier av hver enkelt eiendel i enkeltpersonforetaket og skal ha fradrag for foretakets forpliktelser etter de vanlige regler.

### 2.2 Inntekt

#### 2.2.1 Generelt

Skattyter anses i prinsippet å inntjene hver enkelt inntektspost og skal ha fradrag for hver enkelt fradragspost.

Inngangsverdier, ervervstidspunkt mv. i enkeltpersonforetaket er eierens inngangsverdi, ervervstidspunkt mv.

#### 2.2.2 Opphør av virksomhet

Opphør vurderes i forhold til hver atskilt virksomhet i enkeltpersonforetaket og følger de vanlige regler for opphør av virksomhet, se f.eks. emnene «Virksomhet – opphør av virksomhet» og «Underskudd».

#### 2.2.3 Realisasjon av virksomhet

Om reglene ved realisasjon av hel eller en selvstendig utskilt del av en virksomhet, se emnene «Enkeltpersonforetak – realisasjon ved salg» og «Enkeltpersonforetak – generasjonsskifte o.l.».

Om realisasjon av en ideell andel av virksomhet, se emnet «Deltakerlignet selskap – nyetablering».

#### 2.2.4 Tidfesting

Om tidfesting av inntekt i virksomhet, se emnene om tidfesting.

#### 2.2.5 Flere kommuner

Om skattestedet, se emnet «Skattestedet».

# Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)

- Sktl. kap. 12.
- FSFIN kap. 12.
- FSSKD § 12-2-2 (2) og § 12-2-7 (3).
- Takseringsreglene § 3-2-8.

## 1 Generelt

Personlige næringsdrivende skal beskattes etter en skjermingsmetode, også kalt foretaksmodellen. I foretaksmodellen skal virksomhetsinntekten, etter fradrag for en risikofri

avkastning, beskattes løpende, som beregnet personinntekt. Dette gjelder uavhengig av om overskuddet tas ut av virksomheten eller ikke.

Hensikten med skjermingsmetoden er å skjerme en risikofri avkastning av den investerte kapital fra beskatning ut over skatt på alminnelig inntekt. Skjermingsmetoden for enkeltpersonforetak skiller seg fra skjermingsmetoden for aksjeselskaper og deltakerlig-nede selskaper, ved at meravkastningen beskattes løpende som personinntekt, uavhengig av om overskuddet tas ut av virksomheten eller ikke.

Reglene for beregning av personinntekt tar utgangspunkt i beregningsenhetens nettoinntekt, fastsatt etter reglene for alminnelig inntekt før fradrag for fremførbart under-skudd. En trekker ut inntekter som normalt ikke har direkte betydning for virksomheten, for eksempel inntekter av finansobjekter mv. I tillegg trekkes ut en beregnet normalavkastning av investeringene i virksomheten som skjerms fra personinntektsbeskatning. Den inntekt som gjenstår anses å svare til avkastning utover normalavkastningen samt avkastningen av eierens arbeid i virksomheten.

Nedenfor behandles vilkår for, og fastsetting av beregnet personinntekt for enkeltper-sonforetak. Videre behandles tilordning av personinntekt i enkeltpersonforetak, tidfesting samt overføring og fremføring av negativ personinntekt.

Om personinntekt generelt, se emnet «Personinntekt – allment».

## 2 Vilkår for beregning av personinntekt

### 2.1 Generelt

Det skal beregnes personinntekt for eier av enkeltpersonforetak, dersom foretaket driver virksomhet, jf. sktl. § 12-10 (2). Om hva som er et enkeltpersonforetak, se emnet «Enkelt-personforetak – allment». Nærmere om når det foreligger virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment». Inntektsføring fra gevinst- og tapskonto som har oppstått utenfor virksomhet, skal ikke inngå i personinntekten, se FIN 26. april 2006 i Utv. 2006/977. Ved vurderingen av om virksomhetskravet er oppfylt har det ingen betydning om det er eieren selv eller andre, for eksempel ansatte, som har utøvet aktiviteten. Det har heller ingen betydning om aktiviteten er utført i Norge eller i utlandet. Om skatteplikt til Norge for virksomhet drevet i utlandet, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)». Om utlendingers skatteplikt for virksomhet i Norge, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet».

### 2.2 Start og opphør av virksomhet

Starter eller opphører en virksomhet, skal det beregnes personinntekt av inntekt som er innvunnet i den tiden virksomheten har vært drevet. Dette gjelder også inntekt som tid-festes etter at virksomheten er opphørt, forutsatt at inntekten er innvunnet mens virk-somheten har vært drevet, jf. sktl. § 12-10 (2) annet punktum. Dette gjelder for eksempel inntektsføring av gevinst- og tapskonto eller negativ saldo som fortsetter etter at virk-somheten har opphørt. Det samme gjelder gevinst- og tapskonto som er blitt etablert ved overføring fra differansesaldo, jf. FSFIN § 19-2-1, se FIN 26. april 2006 i Utv. 2006/977. Det skal på den annen side ikke beregnes personinntekt av inntekt som tidfestes etter at virksomheten er satt i gang, men som er innvunnet før det forelå en virksomhet. Om når virksomhet anses opphørt, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

### 2.3 Ektefeller

Foretak som eies av begge ektefeller behandles skatterettslig etter reglene om enkeltper-sonforetak, herunder reglene om beregning av personinntekt i enkeltpersonforetak, se URD 20. juli 1999 (Nordfjord herredsrett) i Utv. 1999/1490. Om fordeling av perso-ninntekten mellom ektefellene, se pkt. 7.2.

### 2.4 Konkurs- og dødsbo

Det skal ikke beregnes personinntekt av inntekt i konkursbo, selv om boet driver virk-somhet og konkursdebitor er aktiv i virksomheten.

Det samme gjelder dødsbo, selv om arvinger eller gjenlevende ektefelle som ikke over-tar boet i uskifte, er aktive i virksomheten.

Om ligning av enkeltpersonforetak i dødsåret, se emnet «[Enkeltpersonforetak – ligning i dødsåret](#)».

## 2.5 Utland

Det skal fastsettes personinntekt etter foretaksmodellen også for personer bosatt i utlandet som driver virksomhet i Norge. Dette gjelder i den grad virksomhetsinntekten er skattepliktig til Norge etter intern rett og skatteplikten ikke er begrenset i henhold til skatteavtale. Se nærmere i emnene om utland.

## 3 Beregningsenheten

### 3.1 Hovedregel

Personinntekt skal som hovedregel beregnes særskilt for hver atskilt virksomhet. Er det ført et felles regnskap for virksomhetene, må skattyter splitte inntekter, kostnader (herunder avskrivninger), skjermingsgrunnlag, lønn mv. på de enkelte virksomheter (beregningenheter).

### 3.2 Beregning under ett for flere virksomheter

#### 3.2.1 Generelt

I følgende tilfeller beregnes personinntekten alltid under ett, se FSFIN § 12-20-1, jf. § 10-42-3

- alminnelig gårdsbruk og biinntekter fra annen virksomhet hvor omsetningen ikke overstiger kr 30 000, se FSFIN § 8-1-11 nr. 2
- reindrift og bierverv knyttet til denne, f.eks. fiske i ferskvann, snarefangst og multeplukking
- alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk og/eller uttak av sand, grus, stein og torv fra jord/skogbrukseieendommen, såfremt den samlede årlige arbeidsinnsatsen ikke overstiger tre normalårsverk
- alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk og/eller fiske/fangst, såfremt den samlede årlige arbeidsinnsatsen ikke overstiger tre normalårsverk.

Personinntekt kan også beregnes under ett for to eller flere atskilte virksomheter når det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom dem. Dette gjelder uavhengig av det samlede antall årsverk i virksomhetene.

Regelen om at personinntekt for atskilte virksomheter i enkeltpersonforetak i visse tilfelle skal beregnes under ett, gjelder likevel ikke for virksomheter som har forskjellige satser for avgift til folketrygden, se FSFIN § 12-20-1, annet punktum. Personinntekt kan imidlertid beregnes under ett i enkeltpersonforetak hvor eieren er over 69 år og derfor skal ha lav avgiftssats på all personinntekt. Om at negativ beregnet personinntekt i en beregningsenhet i visse tilfelle kan trekkes fra positiv personinntekt i annen beregningsenhet, se pkt. 8.1.

#### 3.2.2 Tre normalårsverk

Tre normalårsverk er 750 dagsverk eller 5 625 arbeidstimer, jf. takseringsreglene § 3-2-8. Egen innsats, familiens innsats og innsats fra leid hjelp inngår i beregningen. Arbeidsinnsatsen må vurderes for hvert enkelt år.

Landbruks- og matdepartementet har i forbindelse med tilskuddsordningene utarbeidet normtall for årsverksberegning i jordbruket.

I skogbruket er det ikke årets faktiske arbeidsinnsats som er avgjørende, men den årlige normalinnsatsen i forhold til gjennomsnittlig drift i skogen.

#### 3.2.3 Innholdsmessig og økonomisk nærhet

Ved vurdering av om det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet, må en legge vekt på en rekke momenter som ikke hver for seg er avgjørende, se FSFIN § 12-20-1 første punktum, jf. § 10-42-3 bokstav b, annet punktum. Ved vurderingen vil det ha betydning om de virksomheter som vurderes helt eller delvis

- bruker samme anlegg og/eller driftsmidler
- har de samme personene til å utføre arbeid

- har felles administrasjon, f.eks. felles ledelse, felles innkjøp og/eller salgsorganisasjon
- har samme kundekrets
- omsetter og/eller produserer samme art av varer og/eller tjenester
- kompletterer hverandre med sikte på å gi et tilbud av varer og tjenester som hører sammen
- har felles regnskapsføring, og
- har felles finansiering

Oppregningen er ikke uttømmende. Det må foretas en samlet vurdering hvor ingen av momentene alene vil være avgjørende. Nærmere om hvor strengt kravet til innholdsmessig og økonomisk nærhet skal tolkes, se HRD i Utv. 2005/6 (Rt. 2004/1860). (Det forelå en høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom en regnskapsførervirksomhet og en utleievirksomhet. Det ble bl.a. lagt vekt på at virksomhetene var fullstendig integrert og at regnskapsvirksomheten også omfattet forretningsførsel av utleieeiendommer for klienter.)

Driver et enkeltpersonforetak for eksempel både en elektrisk forretning og elektrisk installasjon, vil det være avgjørende om virksomhetene drives fra samme lokaler, med felles varelager, felles administrasjon og felles regnskap.

F.eks. vil hotell og skiheis som ligger i tilknytning til hotellet normalt komplettere hverandre på en slik måte at det må anses å være høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet.

På en typisk jord- og skogbrukseiendom vil det normalt være innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom virksomhetene, selv om den samlede innsatsen er over tre normalårsverk.

#### 3.2.4 Ektefeller

Eier ektefellene atskilte virksomheter som skal gå inn i samme beregningsenhet etter reglene ovenfor, beregnes personinntekten under ett for denne beregningsenheten.

Om fordeling mellom ektefellene, se [pkt. 7.2](#).

## 4 Beregning av personinntekt (fastsettingen)

### 4.1 Generelt

Utgangspunktet for beregning av personinntekt er årets nettoinntekt av virksomhet i beregningsenheten, fastsatt etter reglene for alminnelig inntekt før fradrag for fremførbart underskudd. Den beregningsmåte som fremgår av sktl. § 12-11 og som fremstillingen nedenfor bygger på, avviker fra den metodiske oppbyggingen i skjemaet «Personinntekt fra enkeltpersonforetak» (RF-1224). Ved utfyllingen av skjemaet vises det derfor til rettleiingen (RF-1225).

Det er den alminnelige inntekt som tidfestes i inntektsåret som danner utgangspunktet for beregningen. Dette gjelder selv om inntekten er innvunnet før foretaksmodellen trådte i kraft. Om hvilke inntekter som skal være med i alminnelig inntekt for skattyter med skattemessig tilknytning til utlandet, se emnene om utland.

Beregningsgrunnlaget for personinntekt (alminnelig inntekt) skal korrigeres for følgende bruttoinntekter/gevinster og bruttokostnader/tap

- løpende inntekter knyttet til finanskapital trekkes fra og løpende kostnader knyttet til finanskapital/gjeld legges til, se sktl. § 12-11 (2) bokstav a og (3) bokstav a. Renter av foretaksgjeld til finansinstitusjoner og renter av gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev skal imidlertid ikke legges til, i den utstrekning den gjeld som rentene knytter seg til, ikke overstiger skjermingsgrunnlaget før fradrag for slik gjeld, se nedenfor. Eierens private gjeldsrenter som er ført til fradrag i den alminnelige inntekt fra virksomheten skal imidlertid legges til, se nedenfor.
- gevinster ved realisasjon av finansobjekter trekkes fra og tilsvarende tap legges til, se sktl. § 12-11 (2) bokstav a og (3) bokstav b. Dette kan for eksempel være gevinster eller

tap ved realisasjon av aksjer eller obligasjoner. Om gevinster ved realisasjon av aksjer, se pkt. 5.2.

- inntekter knyttet til realkapital som ikke har virket i virksomheten trekkes fra og kostnader inklusiv avskrivninger knyttet til slik realkapital legges til. Slik realkapital går ikke inn i skjermingsgrunnlaget.

Følgende særskilte fradrag for bestemte yrkesgrupper legges til beregningsgrunnlaget, se sktl. § 12-11 (2) bokstav b

- særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, jf. sktl. § 6-60
- særskilt fradrag for sjøfolk, jf. sktl. § 6-61
- jordbruksfradrag, jf. sktl. § 8-1 (5)
- reindriftsfradrag, jf. sktl. § 8-1 (6), og
- skiferfradrag, jf. sktl. § 8-1 (7).

Øvrige inntekter/kostnader skal ikke trekkes fra/legges til beregningsgrunnlaget.

Ved den videre beregningen av personinntektsgrunnlaget skal skjermingsfradraget trekkes fra og det skal gis et lønnsfradrag. Eventuell negativ personinntekt fra tidligere år kan kreves fradratt.

## 4.2 Oversikt over fremgangsmåten

Fremgangsmåten ved fastsetting av personinntekt i enkeltpersonforetak etter foretaksmodellen kan skjematisk fremstilles som følger:

1)	Utgangspunktet er:
	Alminnelig inntekt fra beregningsenheten før fradrag for fremførbart underkudd
	Deretter gjøres følgende korrigeringer:
2)	÷ tilbakeføring av visse kapitalinntekter
3)	+ tilbakeføring av kapitalkostnader, men ikke tap på kundefordringer. Heller ikke renter av foretaksrelatert gjeld til finansinstitusjoner og foretaksrelatert gjeld knyttet til mengdegjeldsbrev i den grad gjelden ikke overstiger skjermingsgrunnlaget før fradrag for gjeld, leverandørkreditt, forskuddsbetaling fra kunder og lønnsfradrag
4)	÷ tilbakeføring av gevinster på visse finansobjekter
5)	+ tilbakeføring av tap på visse finansobjekter
6)	+ tilbakeføring av visse særskilte fradrag for enkelte virksomheter
7)	÷ beregnet skjermingsfradrag
8)	÷ fremførbar negativ personinntekt fra tidligere år som kreves fradratt
9)	= Skattyters beregnede personinntekt

## 4.3 Gevinst og tap ved realisasjon av driftsmiddel mv.

### 4.3.1 Generelt

Gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler skal inngå i personinntekten, dvs. at disse postene ikke skal trekkes ut av beregningsgrunnlaget. Dette gjelder uavhengig av om gevinsten er inntektsført direkte, om gevinsten eller tapet er inntekts-/fradragsført etter reglene om nedskrivning på saldo eller ført på gevinst- og tapskonto. Det gjelder selv om gevinsten eller tapet er innvunnet/pådratt før foretaksmodellen trådte i kraft.

### 4.3.2 Særlig om areal i jord- eller skogbruk

Areal som realiseres fra jordbruks- eller skogbrukseiendom hvor det drives skattemessig virksomhet, anses som realisasjon av driftsmiddel. Dette gjelder selv om arealet ligger brakk, forutsatt at arealet ikke har vært anvendt til annet formål utenfor virksomheten, for



eksempel bortfeste. Se BFU 15/2006. Tilsvarende gjelder ved realisasjon av forekomster av sand, stein og torv mv. som ligger på jord-/skogbrukseiendommen og ved stiftelse av rett til å ta ut slik substans. Dette gjelder selv om en rett til slik uttak er betegnet som «leieavtale» eller lignende.

Årets samlede gevinst ved realisasjon av tomtearealer i enkeltpersonforetak i landbruksvirksomhet skal ikke tas med i grunnlaget for beregnet personinntekt dersom gevinstbeløpet ikke overstiger 150 000 kroner, jf. sktl. § 12-11 (4). Er samlet gevinst 150 000 kroner eller lavere skattlegges den som kapitalinntekt. Overstiges grensebeløpet på 150 000 kroner, skal hele gevinsten inngå i grunnlaget for beregnet personinntekt. Om hva som er tomt, se sktl. § 9-3 (8) bokstav a og emnet «Tomt».

Salg hvor erververen tar sikte på videre utnyttelse av tomtearealet til landbruksdrift, faller utenfor fritaket for bruttobeskatning.

Salg av tomteareal tilknyttet våningshus, kårbolig eller privat hage anses å ligge utenfor landbruksvirksomheten, og en gevinst inngår ikke i personinntekten.

#### 4.4 Sykepenger

Sykepenger som skal erstatte virksomhetsinntekt inngår ikke i beregningen ovenfor, men er personinntekt i sin helhet, se sktl. § 12-2 bokstav a og § 5-30 (3), jf. § 5-10 bokstav c.

#### 4.5 Tapt arbeidsfortjeneste i virksomhet

Mottar skattyter kompensasjon for tapt arbeidsfortjeneste/virksomhetsinntekt i forbindelse med arbeid som medlem av styre, utvalg, råd, nemnder mv., skal denne ikke inngå i grunnlaget for beregnet personinntekt. Slik godtgjørelse regnes alltid som lønn. Mottar skattyter kompensasjon for tapt arbeidsfortjeneste i andre sammenhenger, må det vurderes konkret om den skal inngå i grunnlaget.

#### 4.6 Spesielt om skogbruk og reindrift

For enkeltpersonforetak i skogbruk og reindrift er det alminnelig inntekt fra virksomheten for vedkommende år etter eventuell gjennomsnittsberegning som danner utgangspunkt for fastsetting av personinntekten.

Ved avbruddsligning vil personinntekten måtte endres for de aktuelle år.

#### 4.7 Underskudd

Er det samlede resultatet i beregningsenheten vedkommende år et underskudd, brukes dette som utgangspunkt for fastsetting av beregnet personinntekt. Dette gjelder selv om underskuddet blir overført til fradrag i annen positiv alminnelig inntekt samme år eller blir fremført eller tilbakeført mot positiv alminnelig inntekt et annet år.

Samme års underskudd overført fra andre beregningsenheter, skal ikke redusere utgangspunktet for beregningen.

Tidligere års underskudd til fremføring fra samme eller andre beregningsenheter og underskudd tilbakeført ved opphør av virksomhet skal ikke redusere utgangspunktet for beregningen, jf. sktl. § 12-11 (1).

#### 4.8 Startlopphør av virksomhet i løpet av året

##### 4.8.1 Generelt

Starter eller opphører virksomheten i løpet av året, skal det beregnes personinntekt av alminnelig inntekt som er innvunnet i den tidsperioden det er drevet virksomhet i beregningsenheten. Det skal også beregnes personinntekt av inntekt som tidfestes etter at virksomheten er opphørt, se pkt. 2.2.

Opphører et enkeltpersonforetak med en virksomhet og begynner en annen virksomhet, må det vurderes om dette er atskilte virksomheter som skal inngå i forskjellige beregningsenheter. Inngår virksomhetene i forskjellige beregningsenheter, må forholdet behandles som opphør av den ene virksomheten og start av den andre. Inngår virksomhetene i samme beregningsenhet, beregnes personinntekt for hele året under ett.

Om når en virksomhet anses opphørt for øvrig, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

#### 4.8.2 *Særlig om jordbruksvirksomhet*

Tilskudd til jordbruksvirksomhet som utbetales året etter opptjeningsåret blir av praktiske grunner skattlagt i utbetalingsåret.

Ved opphør av virksomheten kan tilskuddet, i den utstrekning det er opptjent og reelt sett tidfestet i året forut for utbetalingsåret (dvs. i opphørsåret), inngå i beregningen av personinntekten i opphørsåret alternativt kan det inngå i personinntektsberegningen i utbetalingsåret.

Utbetalt etterskudd på melkeleveranser mv. som er avhengig av et årsmøtevedtak, tas til inntekt i vedtaksåret.

#### 4.8.3 *Særlig om fond i visse virksomheter*

Utbetaling av ikke skattlagt bonus etter at virksomheten er opphørt, inngår i grunnlaget for beregnet personinntekt. Dette vil bl.a. være aktuelt innenfor pelsdyr- og reindriftsnæringen, se emnene «Pelsdyr» og «Reindrift».

### 4.9 *Senere endring av alminnelig inntekt som grunnlag for beregning av personinntekt*

Senere endring av alminnelig inntekt som inngår i beregningsgrunnlaget for personinntekt i beregningsenheten, innebærer at personinntekten må omberegnes.

## 5 Kapitalinntekt/-kostnad og kapitalgevinst/-tap

### 5.1 *Generelt*

Beregningsgrunnlaget for personinntekten skal korrigeres med visse faktiske kapitalinntekter og -kostnader, og kapitalgevinster og -tap som inngår i den alminnelige inntekt som danner utgangspunkt for beregningen av personinntekten. Hvilke poster dette gjelder fremgår nedenfor.

### 5.2 *Mottatt aksjeutbytte og gevinsttap ved realisasjon av aksjer*

Beregningsgrunnlaget skal alltid korrigeres med mottatt aksjeutbytte, jf. sktl. § 12-11 (3) bokstav a. Det samme gjelder for gevinst/tap ved realisasjon av aksjer og egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), jf. sktl. § 12-11 (3) bokstav b. Dette gjelder selv om aksjene mv. er eid som ledd i virksomhet, f.eks. fordi det omsettes aksjer i slikt omfang at det er virksomhet i seg selv. Dette innebærer at slik avkastning og gevinst blir skjermet fullt ut fra å inngå i personinntekten.

Er det i forbindelse med aksjene kostnader som ikke inngår i gevinst/tapsberegning, f.eks. forvaltningskostnader og lønn til ansatte for å administrere aksjeporteføljen, skal beregningsgrunnlaget korrigeres ved at kostnadene legges til.

### 5.3 *Inntekt fra deltakerlignet selskap og gevinsttap ved realisasjon av andel*

Dersom et enkeltpersonforetak eier andel i et deltakerlignet selskap, skal overskudd/underskudd i det deltakerlignede selskapet samt utdeling etter sktl. § 10-42, ikke inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt i enkeltpersonforetaket, jf. sktl. § 12-11 (3) bokstav a. Det samme gjelder gevinst og tap ved realisasjon av andel, jf. sktl. § 12-11 (3) bokstav b. Dette gjelder selv om andelen er eid av enkeltpersonforetaket som ledd i virksomheten.

### 5.4 *Kundefordringer*

Beregningsgrunnlaget skal ikke korrigeres for inntekter/gevinst/kostnader/tap vedrørende kundefordringer som det er tatt hensyn til i alminnelig inntekt, jf. sktl. § 12-11 (2) bokstav a annet punktum. Dette gjelder også for inntektsføring av tidligere avskrevne kundefordringer. Det skal heller ikke korrigeres for valutagevinster/tap vedrørende kundefordringer.

Som kundefordring anses fordringer som er oppstått ved salg av omsetningsgjenstander (varer) eller tjenester, men ikke fordringer oppstått i forbindelse med salg av gjenstander anskaffet/brukt i virksomheten som driftsmidler.

Se for øvrig FIN 12. mai 1992 i Utv. 1992/1438.

## 5.5 Rentekostnader

### 5.5.1 Generelt

Beregningsgrunnlaget skal ikke korrigeres for renter av foretaksgjeld til finansinstitusjoner og renter av foretaksgjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev, jf. sktl. § 12-11 (2) bokstav a annet punktum. Dette gjelder bare i den utstrekning gjelden som rentene knytter seg til, ikke overstiger skjermingsgrunnlaget, etter fradrag for leverandørkreditt og forskuddsbetaling fra kunder, men før fradrag for gjeld. Det skal korrigeres for eventuelle private gjeldsrenter som måtte være ført til fradrag i den alminnelige inntekt fra virksomheten.

Om hva som er mengdegjeldsbrev, se emnet «Verdipapirer», pkt. 1.

Beregningsgrunnlaget skal korrigeres for renter av gjeld som ikke knytter seg til mengdegjeldsbrev og gjeld til kreditor som ikke er en finansinstitusjon. Hvis den opprinnelige fordringshaveren i gjeldsforholdet ikke er en finansinstitusjon, men gjelden er overtatt av en finansinstitusjon, anses det å være gjeld til finansinstitusjon fra det tidspunkt gjelden anses overtatt. Hvis finansinstitusjonen bare har overtatt inndringen av kravet uten å overta risikoen for debtors manglende betalingsevne, anses rentene ikke å være renter av gjeld til finansinstitusjon.

### 5.5.2 Nærmere om renter av foretaksgjeld

Som foretaksrelaterte gjeldsrenter anses renter på lån som er tatt opp og benyttet innenfor foretaket. Renter av gjeld til finansiering av privat forbruk og gjeldsrenter tilknyttet andre foretak faller som utgangspunkt utenfor. Det samme gjelder renter av gjeld som er tatt opp av den annen ektefelle, med mindre gjelden og gjeldsrentene inngår i en felles bedrift.

Hvis lånebeløpet er tatt opp og anvendt i foretaket, anses det som renter av foretaksgjeld selv om private eiendeler er benyttet som pantsikkerhet for lånet. Det samme gjelder hvis låneopptaket er benyttet til å øke gjeldsgraden og redusere egenkapitalgraden i foretaket innenfor en realistisk ramme, selv om lånebeløpet brukes til privatuttak for eieren. Forutsetningen er at foretakets økonomi anses tilstrekkelig til å betjene den økte gjeldsgraden.

Renter på kassakredittkonto opprettet av hensyn til næringsdriften vil som utgangspunkt kunne anses som renter av foretaksgjeld, også hvor kassakreditten er benyttet til privatuttak. Hvis de private bilag som kassakredittkontoen er belastet med er regnskapsført, skal det ikke foretas noen avgrensning av den del av årets renter som skyldes slike uttak, med mindre kassakredittkontoen samlet sett har et unormalt privat preg.

Se nærmere FIN 12. desember 2006 i Utv. 2007/160.

## 5.6 Valutagevinsttap

Beregningsgrunnlaget skal korrigeres for inntektsført valutagevinst/kostnadsført valutatap utenom gevinst/tap på kundefordringer, herunder fradragsføring eller reverseringen av fradragsføring av ikke-realisert valutatap på langsiktige fordringer eller gjeld. Om valutagevinst-/tap, se emnet «Valutagevinst-/tap».

## 5.7 Utleie av formuesobjekt

### 5.7.1 Utleie av hele formuesobjektet

Inntekt ved utleie som omfatter hele formuesobjektet og hvor utleievirksomheten enten er virksomhet i seg selv eller ledd i en annen virksomhet i beregningsenheten, skal være med i grunnlaget for personinntekten. Tilsvarende skal kostnader ved slik utleie redusere grunnlaget. Dette kan f.eks. være utleie av campinghytter, bilutleie mv.

Inntekter/kostnader ved utleie som omfatter hele formuesobjektet hvor ikke utleien er virksomhet i seg selv og ikke er ledd i en annen virksomhet, skal ikke være med i virksomhetsinntekten som danner utgangspunkt for beregning av personinntekt, jf. sktl. § 12-11 (3) bokstav a. For eksempel skal inntekt ved utleie av tidligere kårbolig til boligformål normalt behandles som kapitalinntekt og følgelig ikke inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt. Det samme gjelder for eksempel ved utleie av fallrettigheter.

#### 5.7.2 *Utleie kombinert med egen bruk i virksomhet*

Hvis en fysisk del av en eiendel brukes i egen virksomhet og en annen del leies ut, anses utleieinntekten som kapitalinntekt og skal trekkes ut av virksomhetsinntekten. Dette gjelder hvor utleien ikke er ledd i virksomheten og utleien heller ikke anses som virksomhet i seg selv. Verdien av den utleide del av eiendelen skal ikke inngå i skjermingsgrunnlaget. Kan utleien ikke lett skilles ut drifts- og regnskapsmessig fra den egentlige virksomhet, vil det tale for at utleien inngår som en del av virksomheten. Nettoinntekten vedrørende den del av formuesobjektet som leies ut skal da ikke trekkes ut av beregningsgrunnlaget. På den annen side skal hele formuesobjektet gå inn i skjermingsgrunnlaget. Et moment her vil være om det foreligger et pålitelig grunnlag for å skille ut det virkelige driftsresultat av utleien fra resultatet i virksomheten. Se FIN 30. september 1992 i Utv. 1992/1290.

#### 5.7.3 *Gjenstander som bare delvis er i bruk*

Videre forekommer det at formuesobjekter, f.eks. en bygning, bare for en fysisk avgrenset del har vært brukt i virksomheten, mens resten er varig opphørt å brukes i virksomheten, f.eks. pga. innskrenkninger, produksjonsomlegging mv. Også i disse tilfellene skal bare kostnader vedrørende den delen av objektet som faktisk er brukt i virksomheten fradras i grunnlaget for personinntekt. Dette vil f.eks. gjelde for en låve hvor deler brukes til lager for avling, men hvor fjøs og stall står tomt fordi gårdbrukeren har sluttet med husdyr.

#### 5.7.4 *Fordel ved privat bruk*

I enkeltpersonforetak skal eierens fordel ved bruk av formuesobjekter som skattyter eier, inngå i beregningsgrunnlaget dersom formuesobjektet inngår i skjermingsgrunnlaget. (Alle kostnadene vedrørende formuesobjektet kommer da til fradrag. Ansattes fordel ved bruk av et slikt formuesobjekt tillegges brukeren og inngår ikke i beregningsgrunnlaget for eierens personinntekt.) Har enkeltpersonforetaket leid/leaset driftsmidler mv. hvor leien kommer til fradrag i inntekten, skal tilbakeføring av eventuell fordel ved eierens private bruk inngå i beregningsgrunnlaget for personinntekten.

#### 5.8 *Lån til ansatte*

Har ansatte lån i enkeltpersonforetaket, skal beregningsgrunnlaget korrigeres ved at inntektsført rente hos arbeidsgiveren trekkes fra (kapitalinntekt).

#### 5.9 *Føderåd*

Ved fastsetting av alminnelig inntekt hos føderådsyteren vil verdien av føderåd være inntekts- og fradragført med samme beløp, jf. sktl. § 5-1 og § 6-41. Dette gjelder både produkter, leieverdi av føderådsbolig og kontantføderåd. De faktiske kostnadene til å yte føderådet er fradratt som driftskostnader, jf. sktl. § 6-1.

Ved beregning av personinntekt tas utgangspunkt i alminnelig inntekt fra virksomheten. Det gjøres ingen tilbakeføring av kostnader til å yte føderåd i form av produkter (melk, kjøtt osv.) eller kontanter.

Føderådsbolig anses ikke å «ha virket i virksomheten» og den inngår derfor ikke i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 (2) bokstav a. Faktiske kostnader til føderådsbolig (for eksempel forsikring og vedlikehold) som har gått til fradrag i alminnelig inntekt av virksomheten, må derfor tilbakeføres ved fastsettingen av beregnet personinntekt.

Nærmere om den skattemessige behandlingen av føderåd, se emnet «Føderåd».

#### 5.10 *Driftskostnader knyttet til kapitalinntekt mv.*

Beregningsgrunnlaget skal korrigeres for driftskostnader direkte knyttet til kapitalobjekter, for eksempel finanskapital som ikke inngår i personinntekten og realkapital som ikke har virket i virksomheten.

#### 5.11 *Offentlige tilskudd, omstillingsbidrag mv.*

Beregningsgrunnlaget skal ikke korrigeres for offentlige tilskudd, omstillingsbidrag mv. til virksomhet.

Nærmere om den skattemessige behandlingen av offentlige tilskudd, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd».

### 5.12 Opphavsrett, royalty mv.

For opphavsmannen skal inntekter av opphavsrett mv. i virksomhet inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt. Dette vil f.eks. være royalty for forfattere, jf. FSSKD § 12-2-2 (2) og lisensavgifter for patentrettigheter. Dette gjelder selv om det ikke er utøvet noen aktivitet i det år inntekten opptjenes.

Ved opphavsmannens realisasjon av opphavsrett mv. mot engangsvederlag, skal gevinst/tap inngå i grunnlaget for personinntekt.

Om opphavretter, se emnet «Opphavretter». Om fastsetting av personinntekt ved åndsverk og patenter fordelt over flere år, se emnet «Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år».

### 5.13 Særregel for leid eiendom mot innskudd

Aksje eller andel som skattyter eier i boligselskap og som omfattes av sktl. § 7-3 med tilknyttet leierett til lokaler som han selv benytter i sin virksomhet, skal ikke inngå i skjermingsgrunnlaget. I stedet kan et fastsatt reduksjonsbeløp regnes som kapitalinntekt og trekkes ut av virksomhetsinntekten ved beregningen av personinntekt, jf. FSFIN § 12-12-2 (1). Det samme gjelder hvor skattyter eier obligasjon med tilhørende bruksrett til slike lokaler, og leien som følge av obligasjonen utgjør maksimalt 50 % av markedsleien. Reduksjonen anses ikke å være en følge av obligasjonen hvis lokalene eies av den næringsdrivendes ektefelle eller personer som den næringsdrivende er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante, jf. FSFIN § 12-12-2 (1) tredje punktum jf. sktl. § 10-11 (2) siste punktum.

Reduksjonsbeløpet fastsettes som differansen mellom beregnet brutto avkastning av innskuddet og faktisk leie mv. Som faktisk leie regnes også kostnadsført andel av tidligere betalt engangsleie o.l.

Slik beregnet brutto avkastning fremkommer ved at verdien av den faste eiendommen, så langt den omfattes av bruksretten, multipliseres med skjermingsrenten, se ovenfor. Verdien fastsettes som om de leide lokalene var eid av leietaker. Om verdsettingen, se nedenfor. Utgjør den leide delen en del av en større eiendom, kan en forholdsmessig del av eiers verdi av hele eiendommen tilordnes den leide del.

## 6 Skjermingsfradraget

### 6.1 Generelt

Personinntekten kan, etter valg for hver beregningsenhet, reduseres med et beregnet skjermingsfradrag, se sktl. § 12-11 (3) bokstav c, jf. § 12-12. Skjermingsfradraget beregnes på grunnlag av et skjermingsgrunnlag multiplisert med en skjermingsrente, se pkt. 6.7. I skjermingsgrunnlaget inngår formuesobjekter hvor inntekter/kostnader, herunder den kapitalavkastningen som objektet gir, er inkludert i alminnelig inntekt og ikke er trukket ut etter reglene ovenfor. Begrunnelsen for denne fremgangsmåten er at avkastningen av disse formuesobjektene ikke er tallfestet i regnskapet på den måten for eksempel slik rente på bankinnskudd er, og derfor må beregnes særskilt. Bare formuesobjekter som har virket i virksomheten skal tas med i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 (2) bokstav a.

Verdien av de eiendeler som inngår i skjermingsgrunnlaget skal reduseres med gjeld til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev. Dette har sammenheng med at de faktiske renter av slik gjeld kommer til fradrag i personinntektsgrunnlaget, jf. ovenfor (dvs. at det ikke skal korrigeres for slike renter). Begrepet finansinstitusjon i sktl. § 12-12 (2) bokstav c omfatter både offentlige og private finansinstitusjoner, se FIN 18. juni 2007 i Utv. 2007/1258. I tillegg skal det gjøres fradrag for verdien av leverandørkreditter og forskuddsbetaling fra kunder.

## 6.2 Hvilke formuesobjekter inngår i skjermingsgrunnlaget

### 6.2.1 Hovedregel

Skjermingsgrunnlaget fastsettes for hver beregningsenhet, se ovenfor. Følgende typer formuesobjekter som eies av den næringsdrivende på det aktuelle tidspunkt inngår i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 (2) bokstav a

- varige og betydelige fysiske driftsmidler, uavhengig av om de er avskrivbare eller ikke
- forretningsverdi (goodwill) og andre ikke-fysiske formuesobjekter, under forutsetning av at forretningsverdien eller de andre ikke-fysiske formuesobjekter er ervervet ved kjøp, gave, arv mv. (egenutviklede formuesobjekter av denne type skal ikke være med i grunnlaget)
- kostnader til egen forskning og utvikling i den utstrekning de er aktivert og ikke er kommet til fradrag i alminnelig inntekt
- varer
- kundefordringer.

Dette gjelder under forutsetning av at formuesobjektene har virket innenfor beregningsenhetens virksomhet(er) som er skattepliktig til Norge i løpet av inntektsåret eller i tidligere år, og ikke anses tatt ut av virksomheten.

Skjermingsgrunnlaget fastsettes til middelverdien av de inngående og utgående verdier, jf. sktl. § 12-12 (1) bokstav e. Formuesobjekter ervervet i inntektsåret skal ikke være med i inngående verdier. Dette gjelder også driftsmidler som er under tilvirkning, f.eks. bygg under oppføring ved utgangen av forrige inntektsår, i den utstrekning bygget ikke er tatt i bruk.

Formuesobjekter som i løpet av inntektsåret er realisert, gitt bort eller som varig har opphørt å virke i virksomheten, skal ikke være med i utgående verdier.

Brukes et formuesobjekt i flere beregningsenheter i et enkeltpersonforetak, skal verdien av formuesobjektet fordeles på beregningsenhetene i forhold til bruken. Er den nærmere fordeling usikker, men bruken i en av beregningsenhetene overveiende, tilordnes hele formuesobjektet denne beregningsenheten. Er det i slike tilfeller usikkert om bruken i noen beregningsenhet er overveiende, kan skattyter velge hvilken beregningsenhet som skal tilordnes hele formuesobjektet eller han kan velge lik fordeling på alle beregningsenheter, se FIN 18. september 1992 i Utv. 1992/1288.

### 6.2.2 Unntak, velferdstiltak

Formuesobjekter som i det vesentligste brukes til velferdstiltak i brukernes fritid, f.eks. bedriftshytte, skal ikke for noen del tas med i skjermingsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-12 (2) bokstav b. Det er en forutsetning at brukerne ikke er ansatte som blir fordelsbeskattet for bruken. Blir brukeren fordelsbeskattet vil det ikke være et velferdstiltak, men en lønnskostnad, og formuesobjektet skal være med i skjermingsgrunnlaget. Derimot skal verdien av objekter brukt til velferdstiltak i brukerens arbeidstid, f.eks. kantinebygg, tas med i grunnlaget.

### 6.2.3 Driftsmidler, generelt

Alle typer varige og betydelige driftsmidler som har virket i virksomheten, skal som hovedregel være med i skjermingsgrunnlaget, enten de er avskrivbare eller ikke. Driftsmidler som har en kostpris under kr 15 000 og/eller antatt brukstid ved ervervet på under tre år skal ikke være med. Dette unntaket gjelder selv om slikt driftsmiddel er aktivert, under forutsetning av at driftsmidlet ikke er gått inn på en samlesaldo. Disse grensene gjelder også for immaterielle driftsmidler og driftsmidler som ikke er avskrivbare.

Om unntak for visse driftsmidler, se [pkt. 6.2.2](#).

Driftsmidler som etter sin art er varige og betydelige, men likevel er kostnadsført, f.eks. etter de tidligere reglene om miljøtiltak, skal heller ikke tas med i skjermingsgrunnlaget, se FIN 20. oktober 1992 i Utv. 1992/1451. Videre skal driftsmidler hvor inntekter og/eller kostnader er trukket ut av beregningsgrunnlaget, ikke være med i skjermingsgrunnlaget. Dette vil f.eks. gjelde finansaktiva som aksjer, selv om de er eid som ledd i virksomhet. Dessuten vil det gjelde realaktiva som ikke har virket i virksomheten.

Om hva som anses som driftsmidler, se emnet «**Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi**». Dette vil bl.a. omfatte tradisjonelle driftsmidler som maskiner, transportmidler, næringseiendommer mv. Skogsgrunn og påstående skog skal tas med selv om det ikke har vært avvikret i skogen vedkommende år. Videre skal arbeider- og funksjonærbolig være med i skjermingsgrunnlaget. Det samme gjelder bil som er driftsmiddel, selv om den utelukkende brukes til ansattes privatkjøring.

Skjermingsgrunnlaget skal også omfatte mer utradisjonelle driftsmidler som f.eks. billedkunst for utsmykning av kontorlokaler, musikkanlegg på leges venteværelse, representasjonsbåt, parkeringsplass og parkanlegg utenfor hotell/fabrikk.

#### 6.2.4 *Driftsmiddel, leaset driftsmiddel*

Et leaset driftsmiddel går bare inn i skjermingsgrunnlaget hos leaseren i de tilfeller leaseren anses som eier av det leasede driftsmiddel. Om når leaseren anses som eier, se emnet «**Leasing**».

#### 6.2.5 *Driftsmiddel, tom positiv saldo*

Tom positiv saldo inneholder ikke driftsmidler, og skal derfor ikke være med i skjermingsgrunnlaget.

#### 6.2.6 *Driftsmiddel, negativ saldo*

Saldogruppene a, c, d og j kan inneholde driftsmidler, selv om saldoen er negativ. Slike driftsmidler skal ikke tas med i skjermingsgrunnlaget. Negativ saldo skal heller ikke redusere skjermingsgrunnlaget.

#### 6.2.7 *Driftsmiddel, ikke-fysiske eiendeler herunder forretningsverdi (goodwill)*

Enkelte ikke-fysiske eiendeler brukt i virksomheten skal være med i skjermingsgrunnlaget, se sktl. § 12-12 (2) bokstav a nr. 4. Dette gjelder

- for eiendeler ervervet fra andre: alle ikke-fysiske eiendeler. Det er uten betydning om ervervet er skjedd ved kjøp, gave, arv eller på annen måte
- for egenopparbeidede eiendeler: bare ikke-fysiske eiendeler som består av kostnader til egen forskning eller utvikling, i den utstrekning de ikke er kommet til fradrag i alminnelig inntekt, sml. sktl. § 6-25

Om i hvilke tilfeller forsknings- og utviklingskostnader kan fradragføres direkte, se emnet «**Forsknings- og utviklingskostnader – skattefunn**».

De ikke-fysiske eiendelene skal være med i skjermingsgrunnlaget uansett om de er ervervet til utnyttelse i egen virksomhet eller for utleie/salg. Forutsetningen er at de har virket i virksomheten.

Slike ikke-fysiske eiendeler vil f.eks. omfatte ervervet forretningsverdi (goodwill), ervervet lisensrettighet, ervervet/egenopparbeidet patentrettighet, ervervet/egenopparbeidet opphavsrett o.l.

Hvor forretningsverdi (goodwill) som er ervervet for lenge siden kreves tatt med i grunnlaget, må det vurderes om det er den samme forretningsverdien (goodwill) som virker i dag. Brudd kan ha oppstått på grunnlag av flytting av foretaket, nye produkter mv.

#### 6.2.8 *Driftsmidler, overdragelse av driftsmidler hvor den tidligere eier beholder bruksretten*

Skattyter må eie driftsmidlet på det aktuelle tidspunkt for å kunne ta det med i skjermingsgrunnlaget. Har skattyter overdratt for eksempel jord- og skogbrukseieendom vederlagsfritt til barn, men beholdt den fulle bruksretten til eiendommen, må en først vurdere hvem som er eier. Om dette, se emnet «**Eierbegrepet**», pkt. 3. Kommer en til at skattyteren som har beholdt bruksretten ikke lenger er eier, vil vedkommende ikke kunne ta de overdratte driftsmidler med i skjermingsgrunnlaget for sin virksomhet.

#### 6.2.9 *Varer*

Alle fysiske omsetningsgjenstander (varer) anses å ha virket i virksomheten og skal være med i skjermingsgrunnlaget. Dette vil omfatte varebeholdning, både innkjøpte og egentilvirkede varer, herunder varer under tilvirkning for salg, se emnet «**Varebeholdning**».

Forutsetningen er at varen er eid av skattyter på det aktuelle tidspunkt dvs. at skattyter har blitt eier av varen og den etter regnskapsreglene ikke er/skulle vært bokført som solgt ved årsskiftet.

Videre skal skjermingsgrunnlaget omfatte arbeider under utførelse for salg, såfremt arbeidet er utført for egen regning. Således vil det omfatte en byggmesters hus under oppføring inklusiv tomt og tomteområde innkjøpt for senere oppføring av bygning for salg.

I sandtak, steinbrudd o.l. ervervet for salg mot en fastsatt sum for uttak av masse, er det gjenværende masse som inngår i varebegrepet i denne forbindelse.

I skogbruk anses skog på rot som en del av eiendommen for skogeieren. Avvirket skog anses som varelager for skogeieren fra det er avvirket til det tidspunkt det er solgt og levert. Denne verdien kommer i tillegg til eiendommens verdi. Skog kjøpt på rot er en vare for kjøperen fra det tidspunkt vedkommende er blitt eier av tømmeret, normalt når det anses levert.

I jordbruket anses besetning som vare (omløpsmiddel), se sktl. § 8-1 (4). Det samme gjelder silofør, høy mv., selv om det er produsert til egen bruk.

I akvakultur (fiskeoppdrett mv.)/pelsdyrnæring/reindrift, er på tilsvarende måte fisken mv./pelsdyrene/reinsdyrflokken å anse som vare. Verdien på det aktuelle tidspunkt skal derfor tas med i skjermingsgrunnlaget. Dette gjelder selv om tilveksten ikke er inntektsført.

#### 6.2.10 *Virket i virksomheten, generelt*

Formuesobjektet som skal inngå i skjermingsgrunnlaget, må ha virket i en virksomhet som er skattepliktig til Norge, jf. FSFIN § 12-12-1. Formuesobjektet må virke i virksomheten i inntektsåret, men det er ikke noe krav at et formuesobjekt som tidligere har vært tatt i bruk har vært brukt i løpet av inntektsåret.

Varer som er levert til skattyter og kundefordringer, anses alltid å virke i virksomheten.

For fysiske driftsmidler kreves det at driftsmidlet faktisk må ha vært tatt i bruk/har virket i virksomheten. For driftsmidler, fysiske eller immaterielle som tidligere har virket i virksomheten, men som ikke er i bruk eller virker på det aktuelle tidspunkt, er det imidlertid et krav at objektet har en driftsmessig verdi i beregningsenheten også i nær fremtid, se Ot.prp. nr. 19 (1994-95) side 159 kap. 7.7.3.

For immaterielle formuesobjekter som forretningsverdi, forfatterrettigheter, paten-trettigheter, lisensrettigheter mv. kreves det at arbeidet med å utnytte rettigheten er påbegynt i løpet av inntektsåret. Videre må formuesobjektet være i foretakets/selskapets eie på det aktuelle tidspunkt og ikke være tatt ut av virksomheten.

Det er ikke satt vilkår om hvor lang tid objektet er brukt/har virket i virksomheten, men det må reelt ha vært i bruk. Det er ikke tilstrekkelig at driftsmidlet er levert og tatt inn på saldo. Bygg under oppføring og tomt ervervet for senere bruk til utvidelse av produksjonsbygg vil normalt ikke anses å ha virket i virksomheten.

Det er ikke satt som vilkår at det kan påvises at gjenstanden har ført til høyere bruttoinntekt eller lavere kostnader. Bilder til utsmykning av et hotell skal for eksempel være med, såfremt vilkårene for øvrig er oppfylt.

Driftsmidler som står i beredskap, f.eks. et nødaggregat eller reservedeler til driftsmidler, anses å virke i virksomheten selv om de faktisk ikke har vært brukt.

#### 6.2.11 *Utelukkende virket i virksomheten*

Eiendeler som utelukkende brukes i virksomheten, skal normalt tas med i sin helhet. Dette gjelder uavhengig av hvilken funksjon eiendelen har hatt i virksomheten.

#### 6.2.12 *Delvis virket i virksomheten, en del i/en del utenfor*

Brukes fysiske deler av en gjenstand, f.eks. en bygning, dels i virksomhet og den øvrige del leies ut, skal gjenstanden inngå i skjermingsgrunnlaget i den grad leieinntekten inngår i grunnlaget for beregning av personinntekt. Holdes leieinntekten utenfor, f.eks. fordi den anses som kapitalinntekt, skal en tilsvarende del av gjenstandens verdi holdes utenfor skjermingsgrunnlaget, se pkt. 5.7.2.



Har formuesobjekt, f.eks. en bygning, bare for en fysisk avgrenset del vært brukt utelukkende i virksomheten, mens resten har vært brukt privat av eieren, skal bare den delen av formuesobjektet som faktisk er brukt utelukkende i virksomheten være med i skjermingsgrunnlaget. Del av fritakslignet bolig brukt i egen virksomhet skal likevel ikke tas med i skjermingsgrunnlaget.

Videre kan formuesobjekter, f.eks. en bygning, bare for en fysisk avgrenset del ha vært brukt utelukkende i virksomheten, mens resten har vært brukt privat av ansatt. Er objektet en bygning som den ansatte har brukt delvis til fast bolig eller de ansatte har brukt som bedriftskantine, er dette bruk i virksomheten og hele bygningen skal være med i grunnlaget. Er den øvrige del av bygningen brukt av ansatte til velferdstiltak i fritiden, skal bare den delen av formuesobjektet som faktisk er brukt utelukkende i virksomheten, være med i skjermingsgrunnlaget.

Formuesobjekter, f.eks. en bygning, kan bare for en fysisk avgrenset del ha vært brukt i virksomheten, mens resten har stått ubrukt f.eks. på grunn av innskrenkninger, produksjonsomlegging mv. Også i disse tilfellene skal bare den delen av objektet som faktisk er brukt i virksomheten vedkommende inntektsår tas med i skjermingsgrunnlaget. Dette vil f.eks. gjelde for en låve som brukes til lager for avlingen, men hvor fjøs og stall står tomt fordi gårdbrukeren har sluttet med husdyr. Dette gjelder likevel ikke dersom hele bygget vil ha en driftsmessig verdi i beregningsenheten i nær fremtid, se Ot.prp. nr. 19 (1994-95) s. 159 kap. 7.7.3.

#### 6.2.13 *Delvis virket i virksomheten, hele gjenstanden vekselvis i og utenfor*

Hele formuesobjektet, f.eks. en bil, kan noen ganger brukes i virksomhet og til andre tider utenfor virksomhet. Er objektet driftsmiddel i virksomhet, skal det tas med i skjermingsgrunnlaget uten noen ytterligere vurdering av forholdet mellom bruk i virksomhet og f.eks. privat bruk.

#### 6.2.14 *Virket i virksomheten, driftsmiddel realisert i løpet av året*

Driftsmidler som er gått ut av skattyters eie i løpet av året, f.eks. ved salg eller tilintetgjørelse, skal ikke være med i utgående verdier.

#### 6.2.15 *Virket i virksomheten, bruken av driftsmiddel opphørt i løpet av året*

Opphører enkeltpersonforetaket å bruke driftsmidler som likevel fortsatt eies ved inntektsårets utgang, er forutsetningen for at verdien skal være med i utgående verdier at driftsmidlet må antas å ha en driftsmessig verdi for enkeltpersonforetaket i nær fremtid. Se Ot.prp. nr. 19 (1994-95) s. 159. Dette vil si at det må antas at formuesobjektet skal brukes/skal virke i driften av virksomheten i nær fremtid.

Et driftsmiddel har driftsmessig verdi for enkeltpersonforetaket hvis

- det står i beredskap
- bruken er midlertidig opphørt på grunn av manglende oppdrag og det må antas at det tas i bruk igjen i nær fremtid, eller
- driftsmidlet er under ombygning/påbygging mv.

Driftsmidler hvor bruken er opphørt ved årsskiftet, 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 skal kondemneres eller oppbevares fordi de har affeksjonsverdi. Det samme gjelder ervervede patentrettigheter som ikke lengre skal utnyttes.

Driftsmidler som har vært eid hele året, men bare er brukt i virksomheten f.eks. i sommersesongen, skal være med i inngående verdi når virksomheten ble drevet forrige år og i utgående verdi når virksomheten skal drives neste sommer.

### 6.3 *Skjermingsgrunnlaget, verdsettelsesmetode for formuesobjektene*

#### 6.3.1 *Hovedregel*

Formuesobjektene som inngår i skjermingsgrunnlaget skal som hovedregel verdsettes til

- for ikke-avskrivbare eiendeler: den høyeste av eiendelenes historiske kostpris, inklusiv eventuelle påkostninger, og ligningsverdi ved formuesansettelsen, se sktl. § 12-12 (2) bokstav e nr. 1. Om ligningsverdier, se emnet «**Formue**»
- for alle andre formuesobjekter: den skattemessige verdi, jf. sktl. § 12-12 (2) bokstav e annet punktum.

Bokført verdi i regnskap oppgjort etter reglene i regnskapsloven kan legges til grunn, dersom slik verdsetting er lagt til grunn som utgående verdi for eiendel ved fastsettingen av kapitalavkastningsgrunnlaget i delingsmodellen for inntektsåret 1999, og verdsetting til slik verdi ikke senere er frafalt, jf. sktl. § 12-12 (2) bokstav e nr. 2. For foretak med bare bokføringsplikt og som ikke utarbeider årsregnskap må verdsettingen foretas etter hovedregelen.

Etter foretaksmodellen er det ikke adgang til å benytte andre metoder enn ovennevnte som verdsettingsmetode.

Ikke-avskrivbare eiendeler vil for eksempel være grunneiendom, boliger, varer, kundefordringer mv.

Avskrivbare eiendeler vil for eksempel være driftsmidler som saldoavskrives (herunder forretningsverdi) og tidsbegrensede rettigheter som avskrives med like beløp per år.

Den skattemessige verdi vil normalt være skattemessig inngangsverdi, se emnet «**Inngangsverdi**». Det skal imidlertid ikke regnes med oppregulering etter overgangsreglene av inngangsverdi for fast eiendom per 1. januar 1992.

Den verdsettingsmetoden som er lagt til grunn det første året for eiendelen, er bindende for senere år, jf. sktl. § 12-12 (2) bokstav f. Verdsetting etter regnskapsmessig verdi kan imidlertid fratelles til fordel for verdsetting til skattemessig verdi, jf. sktl. § 12-12 (2) bokstav e nr. 2, annet punktum.

### 6.3.2 *Driftsmidler med uforholdsmessig høy verdi*

Driftsmidler som etter sin art skal regnes med i skjermingsgrunnlaget, og hvor verdien åpenbart er for høy i forhold til bruken i virksomheten, skal verdsettes til et beløp som anses alminnelig i den aktuelle type virksomhet, jf. sktl. § 12-12 (2) bokstav e, nr. 3. Regelen bør brukes med forsiktighet. Regelen er mest aktuell når den høyere verdi skyldes private behov eller representasjon.

### 6.3.3 *Verdsettingsmetode i forhold til utenlandske personer*

Når utenlandsk foretak har flere kortvarige oppdrag i løpet av inntektsåret, bør inngående verdi fastsettes ved første oppdrag og utgående verdi ved siste oppdrag ved gjennomsnittsberegningen.

Regnskapsmessig verdi kan bare legges til grunn dersom foretaket har hatt oppdrag i Norge i 1999, og bare for eiendeler som inngikk med regnskapsmessig verdi i kapitalavkastningsgrunnlaget for 1999. 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.

### 6.3.4 *Valgadgangen*

I utgangspunktet gjelder valgadgangen beskrevet ovenfor for hvert enkelt formuesobjekt, f.eks. vil bygning og grunn i denne forbindelse anses som forskjellige formuesobjekter. Atskilte bygninger anses som forskjellige formuesobjekter, selv om de står på samme 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 ett objekt. Skoggrunnen mv. anses som en atskilt eiendel i forhold til grunn brukt til jordbruksformål. Grunneiendommer som utnyttes under ett, anses som én eiendel selv om deler har forskjellig matrikelnummer og er kjøpt til forskjellig tid.

Det må 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 inngangsverdi uavhengig av hvordan de øvrige driftsmidler på saldoen er verdsatt. Hvis en saldogruppe inneholder driftsmidler ervervet før og etter

31. desember 1999 og hvor regnskapsmessig verdi benyttes som verdsettingsmetode for de førstnevnte, skal de driftsmidlene som er ervervet etter dette tidspunkt og hvor regnskapsmessig verdi ikke skal benyttes, skilles ut og verdsettes som om de hadde inngått på egen saldo, jf. FSFIN § 12-12-9 (2). Skattyteren kan ikke fritt velge en lavere verdi enn det som fremkommer ved en av metodene.

#### 6.3.5 Skattemessig verdi

Med lovens uttrykk «skattemessig verdi» menes skattemessig inngangsverdi.

Om hva som er skattemessig inngangsverdi, se emnet «**Inngangsverdi**». Det skal imidlertid ikke regnes med oppregulering etter overgangsreglene av inngangsverdi på fast eiendom.

#### 6.3.6 Ligningsverdi

Med lovens uttrykk «ligningsverdi» menes den verdi som brukes ved formuesbeskatningen.

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 skjermingsgrunnlaget (eller som det skal brukes forskjellige verdsettingsmetoder på) trekkes ut med et beløp som utgjør eiendelens forholdsmessige andel av den skattemessige formuesverdien etter forholdet mellom omsetningsverdiene. Ved oppdeling av bygning regnes forholdet etter leieverdier.

Grunn under seksjonert bygning fordeles etter sameiebrøken.

#### 6.3.7 Regnskapsmessig verdi

Forutsetningen for å videreføre regnskapsmessige verdier for eiendeler som inngikk i kapitalavkastningsgrunnlaget for inntektsåret 1999 er at skattyter har årsregnskapsplikt, eller bare bokføringsplikt og frivillig utarbeider årsregnskap i samsvar med reglene i regnskapsloven.

### 6.4 Skjermingsgrunnlaget – middelverdiberegning

#### 6.4.1 Generelt

Verdien av de eiendeler som inngår i skjermingsgrunnlaget beregnes som hovedregel ut fra middelverdien 1. januar (inngående verdi) og 31. desember (utgående verdi) i inntektsåret, se FSFIN § 12-12-6 (1). Har skattyter avvikende regnskapsår, brukes middelverdien ved regnskapsårets begynnelse og slutt.

Alle formuesobjekter som inngår i skjermingsgrunnlaget omfattes av middelverdiberegningen, selv om de bare inngår ved årets begynnelse eller slutt.

Om unntak fra hovedregelen og om beregning av middelverdi ved start eller opphør av virksomheten i inntektsåret, se nedenfor.

Middelverdien multipliseres med en skjermingsrente, se [pkt. 6.7](#).

#### 6.4.2 Særregel om middelverdiberegningen for varer, kundefordringer, leverandørkreditt og forskuddsbetalinger fra kunder

Dokumenterer et foretak at verdien av varene, beregnet som gjennomsnittet av verdien ved inngangen og utgangen av inntektsåret, samt ved utgangen av februar, april, juni, august og oktober, betydelig overstiger middelverdiberegningen etter hovedregelen, kan denne gjennomsnittsverdien kreves lagt til grunn for det aktuelle inntektsåret, se FSFIN § 12-12-7. For skattytere som er gitt anledning til å benytte avvikende regnskapsår skal i tillegg verdiene ved utgangen av desember nyttes. Dersom utgangen av avvikende regnskapsår faller sammen med noen av de tidspunktene som er angitt ovenfor, skal verdiene på dette tidspunktet bare hensyntas én gang.

Med betydelig avvik forstås tilfeller hvor verdien av varer etter den utvidede middelverdiberegning overstiger middelverdiberegningen etter hovedregelen med minst 40 %. Dersom middelverdiberegningen av varene på grunnlag av verdien ved inntektsårets begynnelse og slutt er 0, regnes avviket alltid som betydelig.

Beregnes middelverdien av varene på grunnlag av verdiene i første avsnitt, skal samme beregningsmetode legges til grunn også for kundefordringer samt de leverandørkreditter og forskuddsbetalinger fra kunder som skal redusere skjermingsgrunnlaget.

Beregninger som viser at vilkårene for den spesielle middelverdberegning er oppfylt, må vedlegges skjemaet «Personinntekt fra enkeltpersonforetak» (RF-1224).

#### 6.4.3 Oppstart/opphør av virksomhet i året

Er virksomheten i beregningsenheten startet i løpet av året, fastsettes inngående verdier på grunnlag av balansen på det tidspunkt virksomheten må anses påbegynt, se FSFIN § 12-12-6 (2). Om når virksomheten anses startet, se emnet «Virksomhet – allment».

Er virksomheten i beregningsenheten opphørt i løpet av året, fastsettes utgående verdier på grunnlag av balansen på det tidspunkt virksomheten anses opphørt, se FSFIN § 12-12-6 (3). Om når virksomheten anses opphørt, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet». Skjer avviklingen over et relativt kort tidsrom, kan avslutningsstatus settes opp på et tidlig tidspunkt i avviklingsperioden. Forutsetningen er at et eventuelt salg av virksomhetens eiendeler skjer i nær tilknytning til hverandre og det er på det rene at det foreligger en opphørssituasjon.

I enkeltpersonforetak hvor all virksomhet opphører i en av beregningsenhetene i løpet av året, må skattyter sette opp en balanse på opphørstidspunktet for den virksomhet som opphører.

Middelverdien i det året virksomheten starter eller opphører beregnes på vanlig måte. Deretter skal middelverdien reduseres for det tidsrom virksomheten ikke har vært drevet, jf. FSFIN § 12-12-6 (4). Middelverdien etter reduksjonen settes forholdsmessig med 12-deler, beregnet etter antall hele måneder virksomheten har vært i drift i løpet av året.

#### 6.4.4 Inngående verdi

Det er utgående verdi per 31. desember i året forut for inntektsåret som skal legges til grunn som inngående verdi per 1. januar i inntektsåret, jf. FSFIN § 12-12-4 (1).

Eiendeler som er anskaffet i løpet av året vil ikke ha noen inngående verdi, slik at denne settes til 0. Den verdsetting som legges til grunn benyttes ved fastsettingen av utgående verdi for dette året, jf. FSFIN § 12-12-4 (2).

Hvis virksomheten starter opp i løpet av året, skal inngående verdi settes til verdien i åpningsbalansen.

For eiendeler verdsatt etter regnskapsmessig verdi kan den næringsdrivende velge å endre verdsettingsmetoden til verdsetting etter hovedregelen, dvs. skattemessig verdi, historisk kostpris eller ligningsverdi. Dette vil kunne gjøres med virkning både for inngående og utgående verdi eller bare med virkning for utgående verdi, jf. FSFIN § 12-12-9 (5). Hvis dette er valgt, er det ikke adgang til å endre verdsettingsmetoden tilbake til regnskapsmessig verdi i senere år.

#### 6.4.5 Utgående verdi

For formuesobjekter som også inngår i inngående verdier, må skattyter som utgangspunkt bruke samme verdsettingsmetode for utgående verdi.

For eiendeler anskaffet i 1999 eller tidligere og hvor regnskapsmessig verdi ble benyttet som utgående verdi for inntektsåret 1999, er forutsetningen for å kunne anvende regnskapsmessig verdi som utgående verdi at foretaket fremdeles har årsregnskapsplikt, eller har bokføringsplikt og frivillig utarbeider årsregnskap etter regnskapslovens regler. Se FSFIN § 12-12-9. For foretak med bare bokføringsplikt og som ikke utarbeider årsregnskap, må utgående verdi fastsettes etter hovedregelen.

Skattyter kan alternativt velge å bruke verdsetting etter hovedregelen (skattemessig inngangsverdi/ligningsverdi) ovenfor for utgående verdi, selv om regnskapsmessig verdi er brukt som verdsettingsmetode for inngående verdi. Det er da ikke anledning til å benytte regnskapsmessig verdi som verdsettingsmetode senere.

Beløpet for utgående skattemessig verdi fastsettes etter at de gjennomførte skattemessige avskrivninger er fratrukket.

Beløpet for utgående regnskapsmessig verdi fastsettes etter eventuelle regnskapsmessige avskrivninger og eventuelle tidligere oppskrivninger etter tidligere regler.

### **6.5 Skjermingsgrunnlaget, reduksjon med gjeld til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev**

Ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget skal det gjøres fradrag for foretaksgjeld til finansinstitusjoner og foretaksgjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev, jf. sktl. § 12-12 (2) bokstav c.

### **6.6 Skjermingsgrunnlaget, reduksjon med leverandørkreditt og forskuddsbetaling fra kunder**

Skjermingsgrunnlaget beregnet etter reglene ovenfor, skal reduseres med beregningsenhetens eventuelle

- kreditt fra leverandører, og
- mottatt forskuddsbetaling fra kunder

på de aktuelle tidspunkter (normalt per 1. januar og 31. desember). 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 skattværet før årsskiftet, jf. FSFIN § 12-12-3 (1).

Med forskudd fra kunder menes i denne forbindelse enhver betaling mottatt før årsskiftet for salg av omløpsmidler, tjenester og driftsmidler som inngår i skjermingsgrunnlaget når objektet/tjenesten ikke er levert kunden ved årsskiftet. Dette vil kunne omfatte håndpenger, depositum mv., jf. FSFIN § 12-12-3 (1).

Kreditt og forskudd i utenlandsk valuta omregnes etter kursen på de aktuelle tidspunktene, jf. FSFIN § 12-12-3 (2).

I tilfeller hvor eiendomsretten går over suksessivt, f.eks. ved oppføring av bygg hvor delbetalingen skjer i takt med eiendomsrettens overgang, foreligger ingen forskuddsbetaling.

### **6.7 Skjermingsrente**

Skjermingsgrunnlaget multipliseres med en skjermingsrente. Finansdepartementet fastsetter den maksimale skjermingsrenten for enkeltpersonforetak etter FSFIN § 10-12-1 (1) og § 12-12-10 (1). Skattedirektoratet beregner og kunngjør renten for det enkelte inntektsår i januar i året etter inntektsåret, jf. FSFIN § 10-12-1 (2).

Valg av skjermingsrente for det enkelte inntektsår må gjøres senest ved innsending av selvangivelse innen fristen. Valg av skjermingsrente under den maksimale skjermingsrenten må gjelde hele prosentenheter. Dersom det ikke er gjort et klart valg innen fristens utløp, legges den maksimale skjermingsrenten til grunn, jf. FSFIN § 12-12-10 (2).

## **7 Hvem skal tilordnes personinntekten**

### **7.1 Generelt**

Beregnet personinntekt kan bare tilordnes eieren og/eller ektefellen.

### **7.2 Ektefeller**

Arbeider bare en av ektefellene innenfor beregningsenheten i et enkeltpersonforetak, skal hele personinntekten tilordnes vedkommende ektefelle, uavhengig av hvem som er den virkelige innehaver/privatretslige eier av foretaket.

Arbeider begge ektefellene innenfor samme beregningsenhet i enkeltpersonforetaket, skal personinntekten fordeles mellom dem i samme forhold som alminnelig inntekt fra beregningsenheten, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)». Det samme gjelder fordelingen av skjermingsfradraget.

### **7.3 Barn og ungdom**

Barns virksomhetsinntekt skal lignedes hos foreldrene til og med det året barnet fyller 16 år.

Ungdom lignes selvstendig for alminnelig inntekt fra ungdommens virksomhet, og eventuell beregnet personinntekt fra og med det året de fyller 17. Dette gjelder også for virksomhet som er overført fra foreldrene.

## 8 Negativ beregnet personinntekt

### 8.1 Overføringsamordning i samme inntektsår

#### 8.1.1 Generelt

Negativ beregnet personinntekt etter foretaksmodellen kan fremføres mot positiv beregnet personinntekt i senere år fra den samme beregningsenheten. Negativ beregnet personinntekt kan som hovedregel ikke overføres til fradrag i positiv personinntekt beregnet etter foretaksmodellen fra andre beregningsenheter i et enkeltpersonforetak. Om unntak, se nedenfor. Negativ personinntekt kan heller ikke trekkes fra i sykepenger som erstatter inntekt fra virksomhet.

#### 8.1.2 Ektefeller

Negativ beregnet personinntekt hos den ene av ektefellene kan ikke overføres til fradrag i den andre ektefellens positive personinntekt. Dette gjelder selv om ektefellene lignes felles.

#### 8.1.3 Virksomheter med forskjellig trygdeavgiftssats

Det kan forekomme at atskilte virksomheter som kunne ha gått inn i samme beregningsenhet, se [pkt. 3.2](#), likevel er avskåret fra dette fordi virksomhetene har forskjellige trygdeavgiftssatser. Se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)». Beregnet negativ personinntekt i en slik virksomhet kan likevel etter skattyters valg samme år overføres til fradrag i positiv personinntekt beregnet etter foretaksmodellen i en annen beregningsenhet i enkeltpersonforetak, når det bare er trygdeavgiftssatsene som hindrer at virksomhetene inngår i samme beregningsenhet. Om når krav om samordning må fremmes, se [pkt. 8.5](#).

#### 8.1.4 Virksomheter innen primærnæringene

Negativ beregnet personinntekt innen primærnæringene fra en beregningsenhet i enkeltpersonforetak kan etter skattyters valg i visse tilfeller komme til fradrag i positiv beregnet personinntekt innen primærnæringene fra annen beregningsenhet i samme enkeltpersonforetak. Som primærnæring regnes virksomhet innen jordbruk, skogbruk, reindrift, pelsdyroppdrett, fiske, sel og småhvalfangst, men ikke akvakultur (fiskeoppdrett mv.) eller salg av tare og tang, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)». Det er ikke et vilkår at den negative personinntekt er i samme primærnæring som den positive. Forutsetningen for slik samordning er at vilkårene som nevnt under [pkt. 3.2](#), er oppfylt, jf. FSFIN § 12-20-1.

Om når krav om samordning må fremmes, se [pkt. 8.5](#).

#### 8.1.5 Flere virksomheter med høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet

Når det i et enkeltpersonforetak reelt sett drives flere virksomheter, kan beregnet negativ personinntekt fra en virksomhet trekkes fra i positiv beregnet personinntekt i en annen virksomhet innenfor foretaket hvis det foreligger høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom dem. Om når det foreligger høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet, se [pkt. 3.2.3](#).

#### 8.1.6 Fradrag i arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap

Negativ beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak kan trekkes fra i særskilt arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap, hvis vilkårene ovenfor er oppfylt, se FSFIN § 12-20-1, jf. § 10-42-3 bokstav c.

## 8.2 Fremføring til senere inntektsår

### 8.2.1 Generelt

Skattyter kan etter eget valg kreve at negativ personinntekt beregnet etter foretaksmodellen skal fremføres til fradrag et senere år i positiv personinntekt beregnet etter foretaksmodellen fra samme beregningsenhet i enkeltpersonforetaket, jf. sktl. § 12-13. Dette gjelder også positiv beregnet personinntekt som tidfestes etter at virksomheten er opphørt, for eksempel inntektsføring fra gevinst- og tapskonto, se [pkt. 2.2](#). Om utvidet adgang til fremføring av negativ beregnet personinntekt i visse tilfeller, se nedenfor.

Negativ beregnet personinntekt beregnet etter delingsmodellen for enkeltpersonforetak for inntektsåret 2005, kan på samme måte som tidligere fremføres mot positiv personinntekt beregnet etter foretaksmodellen fra samme beregningsenhet i 2006 eller senere, se FIN 21. juli 2005 i Utv. 2006/1126.

Fradragsføringen må foretas det første året det er anledning til å gjøre det og helt ned til null eller så langt som det er mulig, selv om dette ikke får noe utslag i toppskatt og/eller trygdeavgifter. Unnlater skattyter å kreve fradragsføring ved første anledning, mister han retten til å fremføre for et beløp tilsvarende den positive personinntekt som den negative personinntekt kunne vært fradragsført 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 fradragsføre negativ beregnet personinntekt eller ikke.

Det er ikke noen tidsgrense for fremføringsadgangen.

Om når krav om fremføring må fremmes, se [pkt. 8.5](#).

### 8.2.2 Ektefeller

Negativ personinntekt hos den ene av ektefellene, kan ikke fremføres til fradrag i den andre ektefellens positive personinntekt. Dette gjelder selv om ektefellene lignes felles.

### 8.2.3 Virksomheter med forskjellig trygdeavgiftssats

Det kan forekomme at atskilte virksomheter som kunne ha gått inn i samme beregningsenhet, er avskåret fra dette fordi virksomhetene har forskjellige trygdeavgiftssatser. Se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)». Negativ personinntekt fra tidligere år i en slik virksomhet kan etter skattyters valg, når det ikke er dekning for å fremføre den mot positiv personinntekt i samme beregningsenhet, fremføres til fradrag i positiv personinntekt beregnet etter foretaksmodellen i en annen beregningsenhet et senere år, når det bare er trygdeavgiftssatsene som hindrer at virksomhetene inngår i samme beregningsenhet.

### 8.2.4 Virksomheter innen primærnæringene

Negativ beregnet personinntekt innen primærnæring fra en beregningsenhet, kan etter skattyters valg i visse tilfelle fremføres til fradrag i positiv beregnet personinntekt fra annen beregningsenhet innen primærnæringene. Det er ikke et vilkår at den negative personinntekt er i samme primærnæring som den positive. Forutsetningen for slik fremføring er at vilkårene som nevnt under [pkt. 3.2](#), er oppfylt, se FSFIN § 12-20-1, jf. FSFIN § 10-42-3.

Som primærnæring regnes virksomhet innen jordbruk, skogbruk, reindrift, pelsdyroppdrett, fiske, sel og småhvalfangst, men ikke akvakultur (fiskeoppdrett mv.) eller salg av tare og tang, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

### 8.2.5 Deltakerlignet selskap

Negativ beregnet personinntekt i enkeltpersonforetak kan trekkes fra i særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i deltakerlignet selskap, når vilkårene ovenfor er oppfylt, se FSFIN § 12-20-1, jf. § 10-42-3 bokstav c. Dette gjelder også fremføring av negativ beregnet personinntekt i enkeltpersonforetak fra tidligere år.

### 8.3 Tilbakeføring til tidligere inntektsår

Det er ikke anledning til å tilbakeføre negativ personinntekt til tidligere inntektsår ved opphør av virksomhet.

### 8.4 Sykepenger

Negativ beregnet personinntekt kan ikke fradras i sykepenger, verken i samme år eller ved fremføring. Dette gjelder selv om sykepengene erstatter virksomhetsinntekt fra samme kilde.

### 8.5 Krav om samordning eller fremføring

Skattyter må i utgangspunktet kreve samordning eller fremføring av negativ beregnet personinntekt innen selvangivelsesfristen. Ved for sent innlevert selvangivelse eller selskapsoppgave må skattekontoret normalt likevel samordne eller fremføre negativ beregnet personinntekt dersom skattyter krever dette. Adgangen til å kreve fremføring vil derfor normalt foreligge frem til ligningen er lagt ut.

Om skattyters adgang til å omgjøre selvangivelsen etter den er levert, se emnet «Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør».

### 9 Tidfesting av beregnet personinntekt

Beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak skal tilordnes skattyter samme inntektsår som den alminnelige inntekt fra foretaket.

## 10 Formelle regler

Om formelle regler, se emnet «Personinntekt – allment».

# Enkeltpersonforetak – generasjonsskifte o.l.

- Sktl. § 2-20, § 5-50 (3) og § 6-16.
- FSFIN § 9-8.

## 1 Generelt

Om hva som anses som enkeltpersonforetak, se emnet «Enkeltpersonforetak – allment». Består enkeltpersonforetak av flere atskilte virksomheter, gjelder reglene nedenfor for hver virksomhet.

Generasjonsskifte av enkeltpersonforetak kan skje som følge av arv etter dødsfall. Dette anses som et avgiftspliktig erverv etter arveavgiftsloven. Om den ligningsmessige behandlingen i dødsåret, se emnet «Enkeltpersonforetak – ligning i dødsåret».

I levende live kan overføring av enkeltpersonforetak gjennomføres

- til full pris
- til underpris
- helt vederlagsfritt

Overdragelse til full pris behandles etter de ordinære reglene om realisasjon ved salg, se emnet «Enkeltpersonforetak – realisasjon ved salg».

I dette emnet behandles overdragelse som skjer vederlagsfritt eller til underpris. Vederlagsfri overdragelse eller overdragelse til underpris vil som oftest finne sted mellom slektninger. Vederlaget kan bestå av kontanter, pensjon/føderåd og/eller overtakelse av gjeld. I noen tilfeller skal hele eller deler av vederlaget utbetales til en medarving.

Overføringen kan omfatte hele enkeltpersonforetaket, enkeltstående virksomhet eller ideelle deler av en virksomhet. Overdras hele enkeltpersonforetaket eller en enkeltstående virksomhet, vil overdrageren anses å opphøre med denne virksomheten. Nærmere om hva som regnes som opphør av virksomhet og om de skattemessige konsekvenser av opphøret, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet». Ved overdragelse av en ideell andel i et



enkeltpersonforetak (opptak av kompanjong), oppstår et deltakerlignet selskap. Om skattlegging i forbindelse med etablering av et deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – nyetablering](#)».

## 2 Overdragelsen

Ved generasjonsskifter er det ikke uvanlig at overdrageren gradvis trekker seg tilbake og at den som skal overta gradvis får større og større innflytelse. I noen tilfeller gjennomføres den formelle overdragelsen på et tidlig tidspunkt, mens det er meningen at den reelle overtakelsen først skal skje senere. I andre tilfeller kan den formelle overdragelsen skje lenge etter at overdrageren reelt har trukket seg tilbake. Det kan dermed i en del tilfeller være vanskelig å konstatere på hvilket tidspunkt den reelle overføring av enkeltpersonforetaket har funnet sted. Ved ligningen skal det reelle eierforholdet legges til grunn.

De vanlige reglene om eiendomsrettens overgang m.v. gjelder når det skal tas stilling til om overdragelsen er gjennomført. Om dette, se emnet «[Eierbegrepet](#)», pkt. 9.

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 Fastsetting av overdragers inntekt

Det må i overdragelsesåret fastsettes inntekt av enkeltpersonforetaket fra årets begynnelse frem til overdragelsestidspunktet, jf. sktl. § 2-20. Driver skattyter virksomhet ut året i år 1, og ikke driver virksomhet i år 2, anses virksomheten opphørt i år 1.

Når hele enkeltpersonforetaket overdras, regnes dette som opphør av enkeltpersonforetaket.

Driver overdrageren flere atskilte virksomheter og overdrar en av virksomhetene, anses dette som opphør av denne virksomheten, selv om overdrageren fortsetter øvrig virksomhet i enkeltpersonforetaket.

#### 3.1.1 Underskudd

Ved overdragelse av hel virksomhet, anses denne virksomheten som opphørt for overdrageren. Dette gjelder selv om overdrageren beholder eiendeler i den overførte virksomheten.

Underskudd og fradragsberettiget tap som oppstår i det år enkeltpersonforetaket overdras, kan kreves fratrukket i annen skattepliktig inntekt samme år, også i inntekt som er opptjent etter overdragelse av enkeltpersonforetaket. Det kan også fremføres til senere år, evt. tilbakeføres til tidligere år. Nærmere om adgang til fremføring og om tilbakeføring av underskudd i den opphørte virksomheten, se emnet «[Underskudd](#)».

### 3.2 Virkninger av overdragelsen

#### 3.2.1 Generelt

Overdragelse i levende live av et enkeltpersonforetak hvor det betales vederlag, behandles som realisasjon av de enkelte eiendeler som følger med ved overdragelsen. Dette gjelder for overdrageren selv om mottakeren anses å ha mottatt virksomheten ved arveforskudd.

Om hva som skal anses som vederlag, se emnet «[Enkeltpersonforetak – realisasjon ved salg](#)», pkt. 2.2.

Om behandlingen av vederlag for overdratte eiendeler, se emnet «[Enkeltpersonforetak – realisasjon ved salg](#)», pkt. 3.3.

Hel eller delvis vederlagsfri overføring anses som gave i forhold til arveavgiftsloven.

Gaveoverføring (herunder gavesalg) anses som utgangspunkt som uttak etter sktl. § 5-2. Ved generasjonsskifte og lignende er det i følge sktl. § 5-2 (1) tredje punktum omfattende begrensninger i skatteplikten for uttak, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», pkt. 2.5.4.

### 3.2.2 *Nærmere om gevinst ved gavesalg*

Overdras hele eller deler av enkeltpersonforetaket ved gavesalg/forskudd på arv, foreligger det en skattepliktig gevinst hvis det faktiske totale vederlaget for formuesobjekter som tilhører enkeltpersonforetaket og som overdras samtidig, er høyere enn overdragerens samlede inngangsverdi. Gevinsten er skattepliktig etter de vanlige regler. Dette gjelder også hvor det foretas fullstendig skifte.

Hvis det totale vederlaget ikke overstiger overdragerens samlede inngangsverdi, skal det ikke foretas gevinstbeskatning, selv om en forholdsmessig fordeling av vederlaget på de enkelte formuesobjekter isolert sett skulle medføre gevinst på enkelte av formuesobjektene, se LRD 15. november 1985 (Eidsivating) i Utv. 1985/666.

Formuesobjekter som kan overdras skattefritt, f.eks. alminnelig gårdsbruk, må holdes utenfor denne beregningen både hva angår inngangsverdi og forholdsmessig andel av vederlaget. Om fordeling av vederlaget mellom fast eiendom og løsøre ved anvendelsen av sktl. § 9-13 om realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, se emnet «**Jordbruk – realisasjon**», pkt. 6.

Dersom samlet vederlag er høyere enn samlet inngangsverdi, utgjør gevinsten differansen mellom samlet vederlag og samlet inngangsverdi. Ved den videre behandlingen av den samlede gevinsten, må imidlertid vederlaget fordeles på de enkelte formuesobjekter.

Dersom det samlet sett oppstår et tap, har skattyter fradragsrett bare for den del av tapet som ikke skyldes gaveelementet.

#### Eksempel 1

*Overdragelse av gårdsbruk ved gavesalg der den faste eiendom er solgt skattefritt etter reglene om salg til arveberettigede.*

*Fast eiendom er solgt med skattefri gevinst på kr 100 000. Buskap er solgt med kr 50 000 i gevinst. Maskiner er solgt med kr 20 000 i tap som i sin helhet skyldes gaveelementet. Skattepliktig gevinst blir kr 30 000. Tapet på maskinene er her fradragsberettiget, siden det samlet sett ikke oppstår noe tap. Her må tapet på maskinene behandles etter saldoreglene, mens gevinsten på buskapen må behandles etter de regler som gjelder for buskap.*

#### Eksempel 2

*Overdragelse av gårdsbruk ved gavesalg der den faste eiendom er solgt skattefritt etter reglene om salg til arveberettigede.*

*Fast eiendom er solgt med skattefri gevinst på kr 100 000. Buskap er solgt med kr 10 000 i gevinst. Maskiner er solgt med kr 20 000 i tap som i sin helhet skyldes gaveelementet. Skattepliktig gevinst blir kr 0. Skattyter får ikke fradrag for tapet på kr 10 000, siden tapet skyldes gaveelementet.*

Ved samlet overdragelse av flere virksomheter, må den enkelte virksomhet ses for seg i forhold til denne gevinstberegningen. Tilsvarende gjelder hvis det samtidig overdras eiendeler som ikke inngår som en del av den overførte virksomheten.

### 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 emnet «**Realisasjonsbegrepet**», pkt. 3.9.2.

Er selgerens inngangsverdi, herunder restverdi på avskrivbar saldo, høyere enn omsetningsverdi på overdragelsestidspunktet, er differansen et reelt tap som kan fradragsføres. «Tap» som skyldes at vederlaget er lavere enn omsetningsverdi (gavedelen) kan ikke føres til fradrag i inntekt eller som avskrivning på restverdien. Eventuell restverdi må tas ut av saldo uten fradrag ved ligningen. Er alle eiendeler i virksomheten overdratt, settes saldoen til null. Om beregning av restverdi på saldo når ikke alt som inngår i saldo, er overdratt, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**».

### 3.2.4 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 nærmere i emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 3.4. Utenfor virksomhet foreligger det da ikke fradragsrett for tap. Utenfor virksomhet foreligger det heller ikke fradragsrett der en tilsvarende gevinst ville falt utenfor reglene om uttaksbeskatning, se emnet «Tap», pkt. 2.4.

### 3.2.5 Eiendeler som ikke følger med ved generasjonsskiftet

Om den skattemessige behandlingen av eiendeler som ikke følger med ved generasjonsskiftet, se emnet «Enkeltpersonforetak – realisasjon ved salg», pkt. 3.5.

### 3.2.6 Overdragerens skatteposisjon

Om behandlingen av overdragerens skatteposisjoner, se emnet «Enkeltpersonforetak – realisasjon ved salg», pkt. 3.4.

Om adgangen til avskrivninger etter overdragelsen, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet», pkt. 3.1.

Er driftsmidlet overdratt vederlagsfritt, og det ikke er foretatt uttaksbeskatning, må driftsmidlets saldo reduseres med rest saldooverdi uten fradragsføring, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo». Det samme gjelder ved salg til pris som både ligger under omsetningsverdien og under driftsmidlets inngangsverdi/saldooverdi.

## 3.3 Personinntekt

Det skal beregnes personinntekt av inntekt som er innvunnet i den tid overdrageren har drevet virksomhet, selv om inntekten tidfestes etter at virksomheten er overdratt, jf. sktl. § 12-10 (2). Se nærmere emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 4.8.

Om fastsetting av skjermingsgrunnlaget i det år virksomheten er opphørt, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 4.8.

Negativ personinntekt kan bare fremføres mot positiv personinntekt hos samme skattyter, jf. sktl. § 12-13 (1). Ved opphør av virksomhet kan negativ personinntekt ikke tilbakeføres til et senere inntektsår.

## 4 Overtakers forhold

### 4.1 Inngangsverdier

Om overtakers inngangsverdi, se emnet «Inngangsverdi». Om kontinuitet ved overdragelse av aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper, se emnet «Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave».

### 4.2 Overtakers skatteposisjon

Overtaker kan ikke overta overdragerens skatteposisjoner, f.eks. gevinst- og tapskonto, tom positiv saldo, negativ saldo, betinget avsatte gevinster, underskudd til fremføring, nedskrivning på kundefordringer og negativ personinntekt.

### 4.3 Arveavgift

Eventuell arveavgift som er betalt ved generasjonsskifte, kan som hovedregel ikke fradragsføres eller tillegges inngangsverdien. Fradragsrett foreligger for arveavgift som gjelder krav på en fordel som skal regnes som inntekt for mottakeren, jf. sktl. § 6-16. Se for øvrig emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 4.

## 5 Melding til arveavgiftsmyndigheten

Om skattyters melding til skattekontoret (arveavgiftsmyndigheten) i forbindelse med gave eller overdragelse til underpris, se arveavgiftsloven kapittel VI.

# Enkeltpersonforetak – ligning i dødsåret

– Sktl. § 2-15 og § 9-7.

## 1 Generelt

### 1.1 Enkeltpersonforetak

Om hva som anses som enkeltpersonforetak, se emnet «[Enkeltpersonforetak – allment](#)». Består enkeltpersonforetak av flere atskilte virksomheter, gjelder reglene nedenfor for hver virksomhet.

### 1.2 Skattesubjekt

Skattyteren opphører å være skattesubjekt fra dødsfalltidspunktet. Etter dødsfallet skal inntekt og formue fra enkeltpersonforetaket tilordnes etterfølgerne som kan være dødsbo, gjenlevende ektefelle og/eller enearving, jf. sktl. § 2-15. Om sambeskatning av avdøde og dødsboet i dødsåret, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», pkt. 7.1.

## 2 Formue

Avdøde lignedes ikke for formue i dødsåret. Formue som er i behold ved utgangen av dødsåret lignedes hos etterfølgerne (gjenlevende ektefelle, enearving 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/enearving 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 dødsfalltidspunktet. Denne fastsettingen har blant annet betydning for særskilt ligning av ektefelle, eventuelt beregnet personinntekt etter foretaksmodellen mv. I prinsippet skal det også fastsettes inntekt frem til dødsfallet for enkeltpersonforetak tilhørende gjenlevende ektefelle dersom overskuddet før dødsfallet kreves fordelt mellom ektefellene. Om sambeskatning for dødsåret, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», pkt. 7.

Drives virksomheten etter dødsfallet, må det fastsettes en inntekt fra dødsfallet og ut dødsåret. Denne inntekt lignedes hos etterfølgeren enten det er gjenlevende ektefelle, arving eller dødsbo. Skattelovens regler om skatteplikt, fradragsrett, inngangsverdier, avsetninger, opphør av enkeltpersonforetak mv., kan føre til forskjellige resultater avhengig av om en inntekt/fradragspost skal lignedes hos avdøde eller etterfølgerne (diskontinuitetsprinsippet). Om kontinuitet for aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper, se emnet «[Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave](#)».

Denne særskilte fastsetting av inntekt i dødsåret før og etter dødsfallet skal i prinsippet gjennomføres selv om avdøde og dennes etterfølger skal lignedes 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 dødsfalltidspunktet. Ofte vil en korrekt fastsetting av inntekt frem til dødsfallet ikke kunne gjennomføres i praksis. Inntekten må da fastsettes ved skjønn. Se også pkt. 6.2.

### 3.2 Inngangsverdi hos etterfølgerne

Om inngangsverdi hos etterfølgerne (gjenlevende ektefelle, arving eller dødsbo), se emnet «[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 emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)». Reglene for ektefeller i lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap og lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. gjelder ikke for meldepliktige samboere, se emnet «[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 emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

Inntekt etter dødsfallet fra den tidligere felles bedrift skal lignedes hos

- gjenlevende ektefelle, dersom vedkommende overtar boet i uskifte, eller
- dødsboet, dersom boet skiftes (vanligvis sammensatt skifte), eventuelt den som overtar enkeltpersonforetaket etter dødsfallet

Når inntekt av felles bedrift lignedes hos boet, kan ikke gjenlevende ektefelle lignedes for en andel av overskuddet etter dødsfallet. Gjenlevende ektefelle kan imidlertid lignedes for utbetalt lønn fra dødsboet når vedkommende har arbeidet i bedriften. Om ligning av slik inntekt, se emnene om personinntekt.

### 3.4 Ligningsmåten

Om ligningsmåten ved dødsfall, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)».

## 4 Skatteplikt

### 4.1 Generelt

Om skatteplikt for inntekt fra enkeltpersonforetaket og hvem inntekten skal tilordnes til når den inntektsføres etter realisasjonsprinsippet, se emnene «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)» og «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

### 4.2 Varelager

#### 4.2.1 Avdøde

Ved fastsetting av avdødes inntekt må det settes en verdi av eventuelt varelager på dødsfallstidspunktet, etter skattelovens alminnelige regler. Se emnet «[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. Dette gjelder uavhengig av hvilken verdi som er brukt som utgangsverdi hos avdøde. Inngangsverdien skal likevel ikke settes høyere enn det som er lagt til grunn for eventuell arveavgiftsberegning, jf. sktl. § 9-7. 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 fastsetting av avdødes inntekt i dødsåret settes en verdi for arbeider under utførelse på dødsfallstidspunktet etter de vanlige regler. Se for øvrig emnet «[Virksomhet - arbeider under utførelse](#)».

#### 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 formuesobjekt etter dødsfallet, behandles dette som uttak for gjenlevende etter de vanlige regler. Ved vurderingen av om kostpris er kommet helt eller delvis til fradrag ved ligningen slik at vilkårene for uttaksbeskatning foreligger, vil avskrivninger/nedskrivninger foretatt før dødsfallet anses som foretatt av gjenlevende med mindre det aktuelle formuesobjekt var del av avdødes særøie, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)» og emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)». Hvorvidt arving som overtar enkeltpersonforetaket 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 fastsetting av avdødes inntekt for dødsåret, kan ikke andre utestående fordringer enn kundefordringer nedvurderes. Om maksimal skattemessig nedvurdering av kundefordringer, se emnet «[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, jf. sktl. § 9-7.

### 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-/tapkonto hos avdøde og fastsetting av inngangsverdi hos etterfølgerne for formuesobjekt overtatt ved dødsfallet, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)».

#### 6.2 Avskrivning/fradragsføring utenom saldoreglene

Inngangsverdi for

- leietakers påkostning på leid driftsmiddel når leietaker ikke blir eier av påkostningen
- visse immaterielle driftsmidler
- visse forskuddsbetalinger, f.eks. ved leasing
- betydelige, men ikke varige driftsmidler som skattyter har valgt å aktivere, og
- driftsmidler som avskrives lineært i medhold av sktl. § 14-50

kan fradragsføres/avskrives fordelt over flere år. Slik fradragsføring/avskrivning kan foretas hos avdøde i dødsåret med en forholdsmessig del regnet etter tid.

Bruker ikke etterfølgerne driftsmidlene etter avdøde i ervervsvirksomhet etter dødsfallet, kan det ikke foretas avskrivninger hos dem.

### 7 Gevinst- og tapkonto

Om behandling av gevinst- og tapkonto, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», pkt. 3.2.1.

## 8 Betinget avsatt gevinst

Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 3.2.2.

## 9 Underskudd

Om underskudd, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 10.24.

## 10 Skogbruk

Om eventuell avbruddsligning ved dødsfall og om gjennomsnittsligning for arvinger/gjenlevende ektefelle, se emnet «Skogbruk».

## 11 Pelsdyr

Om innestående på bonusfond og markedsutjevningfond, se emnet «Pelsdyr».

## 12 Reindrift

Om reindrift, se emnet «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 emnet «Forhåndsligning».

# Enkeltpersonforetak – realisasjon ved salg

– Sktl. § 2-20, §8-6, § 9-2 (1) bokstav a og § 14-44.

## 1 Generelt

I dette emnet behandles bare eiers realisasjon ved salg til full pris av hele enkeltpersonforetaket eller en selvstendig del (ikke ideell andel) av dette. Ved salg av ideell andel etableres et deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – nyetablering».

Om hva som anses som enkeltpersonforetak, se emnet «Enkeltpersonforetak – allment». Består enkeltpersonforetak av flere atskilte virksomheter, gjelder reglene nedenfor for hver virksomhet.

Om overføring av enkeltpersonforetak til eget aksjeselskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

Om overdragelse av enkeltpersonforetak ved gave eller gavesalg, f.eks. i forbindelse med generasjonsskifte, se emnet «Enkeltpersonforetak – generasjonsskifte o.l.».

Om overdragelse av eierandel i selskap deltakerlignet etter nettometoden, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel».

Om overdragelse av aksjeselskap ved salg av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon».

Om realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, se emnet «Jordbruk – realisasjon».

## 2 Salg av hele enkeltpersonforetaket

### 2.1 Generelt

Salg av enkeltpersonforetak behandles skattemessig som realisasjon av de enkelte eiendeler som følger med ved overdragelsen. Samlet vederlag for hele enkeltpersonforetaket må deles på de enkelte eiendeler så langt fordelingen får betydning for skatlegging av selger og/eller kjøper, f.eks. for

- skattefrihet for gevinst ved f.eks. salg av jordbrukseiendom til arveberettigede
- tidfesting av inntekter og kostnader
- nedskrivning av vederlag på saldo for selger
- gevinstberegning for selger
- inngangsverdi for kjøper.

## 2.2 Vederlag

### 2.2.1 Generelt

Som vederlag medregnes i utgangspunktet verdien av alt selger skal motta ved salget, enten det tilfaller ham selv direkte eller mottas av andre på hans vegne. Vederlag består vanligvis av kontanter, fordring på restkjøpesum og/eller overtakelse av selgers gjeld. Vederlag kan også bestå av formuesobjekter som overdras fra kjøper til selger slik som fast eiendom, løsøre, aksjer mv. Se for øvrig emnet «[Utgangsverdi](#)».

### 2.2.2 Selgers bruksrett

Dersom selgeren for en periode beholder vederlagsfri bruksrett til de gjenstander som overdras, f.eks. boret, anses ikke kapitalisert verdi av bruksretten som en del av vederlaget. Verdien av bruksretten beskattes løpende inntil den opphører.

### 2.2.3 Pensjon, kår mv. utbetalt av kjøper

Pensjon som skal betales av kjøper til selger skal verken kapitaliseres eller inngå som en del av vederlaget. Pensjonen og kår skattlegges løpende. Om grensen mellom vederlag og pensjon, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 2.1.5.

### 2.2.4 Spesielt om selgers omkostninger

Selgers omkostninger mv. ved salget skal gå til reduksjon av salgsvederlaget. Dette vil f.eks. gjelde kostnader til annonser, salgstakst og meglersprovisjon.

### 2.2.5 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 formuesobjekter, fordeles de forholdsmessig. Se også emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)».

## 2.3 Fordeling av vederlaget på de enkelte formuesobjekter

I den utstrekning det har betydning for skattleggingen, skal samlet vederlag fordeles på de enkelte overdratte formuesobjekter som f.eks.

- omløpsmidler (varebeholdning, kundefordringer mv.)
- avskrivbare driftsmidler (i saldogrupper a-d og j fordelt på saldogrupperne, i saldogrupper e-i fordelt på de enkelte driftsmidlene)
- ikke avskrivbare driftsmidler, som f.eks. tomt, ikke avskrivbar funksjonær bolig mv.
- boliger, herunder egen bodel i avskrivbart bygg og bedriftshytte
- aksjer
- egenutviklet forretningsverdi (goodwill)
- konsesjoner og andre immaterielle eiendeler.

Om fordeling av vederlag ved overdragelse av jord- og skogbrukseiendom med driftsløsøre mv. til visse nærstående, se emnet «[Jordbruk – realisasjon](#)», pkt. 9.3.

Om bedriftsoverdragelser som kombineres med regulering av aktive eieres fremtidige ansettelsesforhold i selskapet (earn-out), se emnet «[Utgangsverdi](#)», pkt. 6.4 og emnet «[Tilsidesettelse](#)», pkt. 4.7.2.

Fordelingen av vederlaget skal i prinsippet være beløpsmessig likt for selger og kjøper. Det er ikke alltid behov for samme grad av oppdeling hos partene. Fordelingen av vederlaget foretas skjønnsmessig, i hovedregelen etter omsetningsverdien, likevel slik at fordeling på de enkelte deler av en bygning foretas på grunnlag av leieverdien. Har partene gjennomført en fordeling av vederlaget i kontrakten, legges denne til grunn, med mindre ligningsmyndighetene påviser at fordelingen av vederlaget er feil.



Ved fordelingen settes kontanter, bankinnskudd o.l. til nominell kroneverdi og avregnes krone mot krone. Utestående fordringer settes til reell verdi. 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 enkeltpersonforetaket

#### 3.1 Fastsetting av selgers inntekt i salgsåret

Det må fastsettes en inntekt av enkeltpersonforetaket hos selger i salgsåret regnet fra årets begynnelse og frem til salgstidspunktet.

Når hele enkeltpersonforetaket selges, regnes dette som opphør av enkeltpersonforetaket.

Driver selgeren flere atskilte virksomheter og selger en av virksomhetene, anses dette som opphør av denne virksomheten, selv om selgeren fortsetter øvrig virksomhet i enkeltpersonforetaket.

Om fastsetting av netto virksomhetsinntekt ved opphør av enkeltpersonforetak, se emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**».

#### 3.2 Underskudd

Underskudd og tidfestet tap i det år virksomheten selges, kan kreves fratrukket i annen skattepliktig inntekt samme år, herunder i inntekt som er opptjent etter salget av enkeltpersonforetaket.

Om adgang til fremføring og om tilbakeføring av underskudd i det opphørte enkeltpersonforetaket/virksomheten, se emnet «**Underskudd**».

#### 3.3 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 og j

Ved realisasjon hvor eiendomsretten overføres senest i opphørsåret, kan vederlag for avskrivbare driftsmidler i gruppe a-d og j, helt eller delvis tas med til inntekt i realisasjonsåret. Den del av vederlaget som ikke inntektsføres, må føres til fradrag på saldo for driftsmidlet, jf. sktl. § 14-44 (2). Om behandling av positiv eller negativ saldo og realisasjon etter opphørsåret, se emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**». Om de særlige reglene for behandling av vederlag for forretningsverdi, se emnet «**Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel**».

Eiendeler som er realisert før årsskiftet kan ikke saldoavskrives. Avskrivninger kan foretas hvis overføring av eiendomsretten skjer ved utløpet av året, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**», pkt. 8.6.1.

##### 3.3.3 Avskrivbare driftsmidler i saldogruppe e-i

Vederlag, herunder erstatning, for avskrivbare driftsmidler i gruppe e-i kan helt eller delvis inntektsføres i realisasjonsåret dersom eiendomsretten overføres senest i opphørsåret, jf. sktl. § 14-44 (1). Den del av vederlaget som ikke er inntektsført, går inn i en gevinst- og tapsberegning. Gevinsten eller tapet føres på gevinst- og tapskonto, se sktl. § 14-44 (3). Om behandling av gevinst- og tapskonto og realisasjon etter opphørsåret, se emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**».

Eiendeler som er realisert før årsskiftet kan ikke saldoavskrives. Avskrivninger kan foretas hvis overføring av eiendomsretten skjer ved utløpet av året, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**», pkt. 8.6.1.

### 3.3.4 Andre driftsmidler

Driftsmidler som avskrives lineært kan avskrives i realisasjonsåret frem til den måned driftsmidlet realiseres.

Gevinst ved salg av driftsmidler som er ikke-avskrivbare, avskrivbare utenfor saldo-reglene 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 eendeler kan ikke føres på gevinst- og tapskonto, men føres til inntekt eller fradrag i realisasjonsåret.

Utenfor virksomhet skal gevinst inntektsføres og tap fradragsføres i realisasjonsåret for alle driftsmidler som ikke saldoavskrives. Om behandling av vederlag for egenutviklet forretningsverdi (goodwill), se emnet «**Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel**».

### 3.3.5 Egen boligdel i avskrivbart bygg

Om skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på egen boligdel i avskrivbart bygg, se emnet «**Bolig – realisasjon**».

### 3.3.6 Jord og skogbrukseiendom

Om eventuell skattlegging av gevinst på jord- og skogbrukseiendom og om tapsfradrag, se emnet «**Jordbruk – realisasjon**».

## 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 saldogruppe a-d og j kan ikke overføres til kjøperen. Selger kan fortsette å avskrive på saldoen.

### 3.4.3 Negativ beregnet personinntekt

Om beregnet negativ personinntekt etter foretaksmodellen, se emnet «**Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)**», pkt. 8.

Negativ beregnet personinntekt hos selgeren kan ikke overføres til fradrag i kjøperens positive personinntekt.

### 3.4.4 Negativ saldo

Om inntektsføring av negativ saldo hos selger, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo**».

Negativ saldo hos selgeren kan ikke overføres til kjøperen. Kjøper kan derfor ikke inntektsføre eller fylle opp selgers negative saldoer.

### 3.4.5 Gevinst- og tapskonto

Gevinst- og tapskonto kan ikke overføres til kjøperen. Selger skal fortsatt inntekts-/kostnadsføre fra kontoen etter salget.

### 3.4.6 Selvassuransfond for skip

Selvassuransfondet for skip skal inntektsføres hos selger innen fristen for vedkommende avsetning, jf. sktl. § 8-6.

### 3.4.7 Skattefrie fondsavsetninger innen pelsdyrnæringen

Om behandling av fondsavsetning innen pelsdyrnæringen, se emnet «**Pelsdyr**».

### 3.5 Eiendeler som ikke følger med ved salget

#### 3.5.1 Omløpsmidler

Tar selger ut omløpsmidler som ikke er kostnadsført til privat bruk eller gaveoverføring og verdien overstiger anskaffelsesverdi, er differansen skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1.

#### 3.5.2 Driftsmiddel

Om opphør av adgangen til avskrivning på driftsmidler ved opphør av virksomhet, se emnet «[Virksomhet – 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 emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

Om salg etter opphørsåret av driftsmidler i det solgte enkeltpersonforetak, se emnet «[Virksomhet – 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 emnet «[Fordringer](#)», pkt. 6.

#### 3.6.2 Reklamasjon fra kjøper

Reklamasjon fra kjøper kan føre til at selger må redusere vederlaget for et formuesobjekt. Reduksjon av tidligere avtalt vederlag som følge av reklamasjon, skal komme til fradrag hos selger ved direkte fradragsføring i det året reklamasjonskrav er godtatt av selgeren, eventuelt det året det foreligger et forlik eller rettskraftig dom for kravet. Forutsetningen for dette er at eventuell gevinst ved salget var skattepliktig.

#### 3.6.3 Pensjon/bruksrett

Mottatt pensjon og vederlagsfri bruk av bolig mv. er skattepliktig for mottakeren.

## 4 Kjøpers forhold

### 4.1 Inngangsverdier

Om kjøpers inngangsverdi for de enkelte formuesobjekter, se ovenfor om hva som er vederlag og fordeling av vederlaget på de kjøpte eiendeler. Se også emnet «[Inngangsverdi](#)».

### 4.2 Jordbrukseiendommer

Om fordeling av vederlaget for jordbrukseiendom på de enkelte deler, se emnet «[Jordbruk – allment](#)».

### 4.3 Pensjonsytelser, kår mv.

Kjøper har fradragsrett for utbetaling av pensjonsytelser i forbindelse med overtagelse av enkeltpersonforetak etter hvert som utbetaling finner sted. Om når en periodisk ytelse skal anses som pensjon, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 2.1.5.

Om fradrag for føderåd (kår), se emnet «[Føderåd](#)».

# Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn

- Sktl. § 5-10, § 5-42 og § 14-3.
- Lignl. § 9-12.
- FSFIN § 14-3-1.
- SKD nr. 10/09 av 8. juli 2009.

## 1 Generelt

Lønn, pensjon og visse trygdeytelser er skattepliktig inntekt i det år lønns- eller pensjonsbeløpet utbetales, eventuelt tidligere, hvis det var adgang for mottakeren til å få beløpet utbetalt i et tidligere år, jf. sktl. § 14-3 (1) (kontantprinsippet). Dette gjelder selv om lønnen eller pensjonen er opptjent et annet år og derfor blir utbetalt på etterskudd. Det er skatteplikt for slik etterbetaling selv om etterbetalingen gjelder opptjeningsperioder som ligger mer enn 10 år tilbake i tid.

Renter på etterbetaling skattlegges som hovedregel etter realisasjonsprinsippet og er skattepliktig det år skattyter har ervervet en ubetinget rett til beløpet. Dette vil være det år det fattes vedtak om etterbetaling av lønn, pensjon og renter, jf. sktl. § 14-2 (1). Om inntektsføring av renter ved forsinket betaling, se emnet «Renteinntekter».

Om skatteberegning ved etterbetaling av offentlige eller private pensjoner, samt for etterbetalte trygdeytelser, se nedenfor. Om ettergivelse av utlignet skatt på etterbetalt lønn, se nedenfor.

## 2 Etterbetaling av offentlige eller private pensjoner og trygdeytelser

### 2.1 Generelt

Skatt og trygdeavgift på etterbetalte offentlige eller private pensjoner og på trygdeytelser utbetalt gjennom NAV i henhold til lov, herunder arbeidsavklaringspenger, sykepenger og dagpenger under arbeidsledighet, skal ved ligningen for utbetalingsåret beregnes til det beløp som skatten og trygdeavgiften ville ha utgjort om beløpene var blitt skattlagt i opptjeningsårene, jf. FSFIN § 14-3-1. Dette gjelder likevel bare når skattyteren har skattemessig fordel av det alle årene sett under ett.

### 2.2 Utland

Dersom skattyteren ikke har vært lignet som innenlandsboende for ett eller flere år i etterberegningsperioden, må det tas stilling til skatteplikt for pensjonen for hvert av årene. Ville pensjon for noe tidsrom i etterberegningsperioden ikke vært skattepliktig til Norge, må denne del av pensjonen fratrekkes ved skattleggingen av det etterbetalte beløp. Se emnene om utland.

### 2.3 Spesielt om renter på etterbetalingen

Renter på etterbetaling av pensjon skattlegges i det år det treffes vedtak om etterbetaling, jf. sktl. § 14-2 (1). Det foretas derfor ingen omberegning av skatt på rentene slik det gjøres for pensjon.

Når det av særlige grunner knyttet til fastsettingen av skatten virker særlig urimelig å fastholde hele kravet, jf. lignl. § 9-12, kan skattyter etter at ligningen er lagt ut søke om nedsettelse av skatten til det beløp skatten ville ha vært om rentene var blitt fordelt på de respektive inntektsår. Dette kan for eksempel være aktuelt av hensyn til reglene om skattebegrensing.

Søknaden sendes skattekontoret. Det er skattekontoret som behandler og avgjør spørsmål om lemping av skatt etter lignl. § 9-12.

Avgjørelsen kan ikke påklages.

## 2.4 Forskuddsstadiet

### 2.4.1 Generelt

Etterbetalinger av pensjoner fra private pensjonsordninger, samt etterbetalinger i henhold til folketrygdloven, krigspensjoneringslovene mv., kan samlet gjelde store beløp.

Verken den private pensjonsinnretning eller NAV skal i utgangspunktet foreta slik utbetaling før det er innhentet opplysninger fra skattekontoret om hvor mye som skal trekkes i skatt i etterbetalingsbeløpet. Dersom skattyter godtar det kan imidlertid NAV foreta forskuddstrekk med 30 % uten å innhente nærmere opplysninger. NAV skal informere skattyter om trekk etter standardsats før utbetaling. Tilsvarende forskuddstrekk og rutine kan også være aktuelt ved etterbetaling fra annen pensjonsinnretning.

I andre tilfeller må kopi av vedtak og beregning av etterbetaling for det enkelte år sendes skattekontoret for beregning av forskuddstrekket.

Tilstås skattyter uførepensjon med tilbakevirkende kraft, skal det foretas omberegninger og gis særfradrag for de tidligere år. Dette gjelder selv om tilståelsen av uførepensjon ikke fører til utbetaling fra NAV. Det blir ikke etterbetalt uførepensjon for tidsrom hvor det er utbetalt sykepenger eller arbeidsavklaringspengen, selv om tidspunktet for uførhet fastsettes tilbake i tid.

I enkelte tilfeller kan en tidligere utbetalt ytelse erstattes av etterbetalt uførepensjon fra NAV. Dette kan f.eks. være tilfelle hvor skattyter har mottatt sosialstønad som blir erstattet med uførepensjon ved etterbetaling fra NAV. I disse tilfellene skal den etterbetalte uførepensjonen skattlegges, uten at den tidligere utbetalte, og i enkelte tilfelle skattefrie, ytelsen trekkes fra.

For skattepliktige etterbetalinger må det foretas to alternative beregninger:

- Det ene alternativ er å anse hele det utbetalte beløp som inntekt i utbetalingsåret og beregne den skatt som da vil fremkomme.
- 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 skattekontoret 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 alternativ 2 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 eventuell 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 tilordnes den ektefelle som etterbetalingen gjelder. Har begge fått etterbetaling, må merskatten

fordeles mellom dem for hvert år. Når slik beregning er foretatt for alle etterbetalings-årene, fremkommer da «sum merskatt», et uttrykk som vil bli brukt i den videre fremstilling nedenfor. Sum merskatt kan unntaksvis være negativ, dvs. at tilordning 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 NAV 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
- 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 skattekontoret gi NAV 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 NAV vil straks kunne komme i gang med de månedlige pensjonsutbetalinger. Deretter fullfører skattekontoret 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 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 blir ikke etterberegnet uførepensjon for tidsrom hvor det er utbetalt sykepenge eller arbeidsavklaringspenge, selv om tidspunktet for uførhet fastsettes tilbake i tid. Det samme gjelder dersom etterberegningen gjelder rehabiliterings- eller attføringspenge eller midlertidig uførepensjon, for tidspunktet før de ble erstattet av arbeidsavklaringspenge.

#### 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 for etterbetalingsåret*

Skatten beregnes av samlet inntekt, som inneholder både pensjon opptjent i utbetalingsåret og etterbetaling for tidligere år. Dersom skattlegging av etterbetalingen for hvert av årene den gjelder gir lavere skatt, trekkes differansen fra i skatteoppgjøret.

Gjelder det ektefeller skal hele mindreskatten tilordnes den pensjonsberettigede ektefelle.

Er etterbetaling foretatt for begge ektefeller, må mindreskatten fordeles mellom dem hvis de for utbetalingsåret blir lignet særskilt eller får skatten fordelt.

### 2.5.6 Skatteoppgjøret

Skatteoppgjørblanketten vil vise den inntekt som er utbetalt i inntektsåret, og skatten på denne inntekten.

Den samlede mindreskatten blir trukket fra i sum ilignede ordinære skatter på formue og inntekt, samt trygdeavgift, med tekst «Korrigerings pga. etterbetalt pensjon/trygdeytelser for tidligere år».

Unntaksvis kan mindreskatten overstige sum av utlignede skatter for siste inntektsår. Eventuelt overskytende beløp skal utbetales skattyteren.

## 3 Etterbetaling av lønn og/eller lønnstillegg for tidligere år

### 3.1 Generelt

Etterbetalt lønn/lønnstillegg er skattepliktig i utbetalingsåret.

Ved etterbetaling av lønn og/eller lønnstillegg for tidligere år kan skatt- og trygdeavgift settes ned eller ettergis dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet, jf. lignl. § 9-12 nr. 1. Dette kan være aktuelt i særlige tilfeller der skattereglene gir utilsiktede virkninger for skattyteren, for eksempel fordi inntekten på grunn av etterbetalingen overstiger innslagspunktet for toppskatt i utbetalingsåret. Skatten settes ned til det beløp den ville ha utgjort om lønnen var blitt utbetalt i opptjeningsåret. For feriepenger skal sammenligningen foretas i forhold til det året de skulle vært utbetalt.

Søknaden sendes skattekontoret.

Det er skattekontoret som behandler og avgjør spørsmålet om lemping av skatt etter lignl. § 9-12.

Avgjørelsen kan ikke påklages.

Pensjonspoengene skal ikke omberegnes.

Av hensyn til arbeidsbelastningen bør lemping ikke foretas for bagatellmessige beløp. Det anbefales at lemping først vurderes når etterbetalingen utgjør mer enn kr 20 000.

### 3.2 Utland

Dersom skattyteren ikke har vært lignet som innenlandsboende for ett eller flere år i opptjeningsperioden, må det tas stilling til skatteplikt for lønnen for hvert av årene. Ville lønnen for noe tidsrom i opptjeningsperioden ikke vært skattepliktig til Norge, må denne del av lønnen fratrekkes ved skattleggingen av det etterbetalte beløp. Se emnene om utland.

### 3.3 Spesielt om renter på etterbetalingen

Renter på etterbetaling av lønn skattlegges i det år det oppstår et ubetinget krav på etterbetaling, jf. sktl. § 14-2 (1).

Når det av særlige grunner knyttet til fastsettingen av skatten virker særlig urimelig å fastholde hele kravet, jf. lignl. § 9-12, kan skattyter etter at ligningen er lagt ut søke om nedsettelse av skatten til det beløp skatten ville ha vært om rentene var blitt fordelt på de respektive inntektsår.

Søknaden sendes skattekontoret.

Avgjørelsen kan ikke påklages.

## 4 Bonus i forsvaret

Om etterbetaling av bonus i Forsvaret, se emnet «[Forsvarspersonell](#)».

## 5 Etterbetalt lønn, pensjon mv. etter dødsfall

Om etterbetalt lønn, pensjon mv. etter dødsfall, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)».

# EØS-retten og forholdet til norsk skatterett

- Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring av norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven).
- Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen).
- Avtale mellom EFTA-statene om opprettelsen av et Overvåkningsorgan og en Domstol (ODA) 2. mai 1992.

## 1 Generelt

Avtale om det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen) ble undertegnet den 2. mai 1992 med virkning fra 1. januar 1994. EØS-avtalen er en folkerettslig avtale som er inngått mellom EU-statene og EFTA-statene.

I EØS-avtalen er det ikke tatt inn regler om harmonisering av skatteretten. Likevel har avtalens generelle bestemmelser betydning for praktiseringen av de enkelte statenes interne skatterett. Det er særlig de såkalte fire frihetene som har vist seg å få betydning for nasjonal lovgivning vedrørende skattlegging av personer og selskap innenfor EØS-området. De fire frihetene fremgår av EØS-avtalen og vedrører fri bevegelse av varer, tjenester, personer og kapital. Bestemmelsene har forbud mot diskriminering og forbud mot begrensninger av grenseoverskridende aktiviteter. Av EØS-avtalen art. 4 fremgår at enhver forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet er forbudt innenfor avtalens virkeområde.

Hovedgrunnen for norsk tiltredelse av EØS-avtalen er å sikre at det norske næringslivet får delta i det indre markedet som omfattes av EØS-avtalen på lik linje med næringslivet i de øvrige EØS-statene. Det indre markedet har som målsetting å fungere så effektivt som mulig og at nasjonale grenser ikke skal hindre fri bevegelse av varer, tjenester, personer og kapital, med mindre dette er særskilt unntatt i EØS-avtalen.

## 2 EØS-avtalens geografiske avgrensning

EØS-avtalen omfatter i dag følgende 30 stater:

- Kongeriket Norge, Republikken Island og Fyrstedømmet Liechtenstein. Disse statene er også medlemmer av Det Europeiske Frihandelsforbundet (EFTA).
- Medlemslandene i Den Europeiske Union (EU) som består av følgende 27 stater: Belgia, Bulgaria, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Hellas, Irland, Italia, Kypros, Latvia, Litauen, Luxembourg, Malta, Nederland, Polen, Portugal, Romania, Slovakia, Slovenia, Spania, Storbritannia, Sverige, Tsjekkia, Tyskland, Ungarn og Østerrike.

Av de 27 medlemslandene i EU ble Estland, Kypros, Latvia, Litauen, Malta, Polen, Slovakia, Slovenia, Tsjekkia og Ungarn medlemmer fra 1. mai 2004. Bulgaria og Romania ble medlemmer fra 1. august 2007, og dette er hittil den siste utvidelsen av EU og EØS samarbeidet.

EU-traktaten gjelder i utgangspunktet bare for det territoriet medlemsstatene anser som sitt eget, jf. EU-traktatens art. 299. Traktaten får imidlertid også anvendelse på europeiske områder så fremt områdets utenriksanliggender ivaretas av en medlemsstat. Hvorvidt et område er omfattet beror på en konkret vurdering av EU-traktaten. Som et eksempel nevnes Gibraltar som er et britisk oversjøisk område som omfattes av EU-traktaten. Reglene i EU-traktaten om landbrukspolitikk, samt omsetningsavgifter, gjelder likevel ikke på Gibraltar, som heller ikke omfattes av tollområdet som er felles i EU. Færøyene og Grønland er ikke en del av EU.

Svalbard er ikke del av EØS-avtalen. Det samme gjelder EFTA-staten Sveits som har inngått egne avtaler med EU på deler av det indre marked.

## 3 ESA og EFTA-domstolen

I medhold av EØS-avtalen art. 108 ble det opprettet et eget kontrollorgan (ESA) og en egen domstol (EFTA-domstolen). Opprettelsen er hjemlet i ODA-avtalen.



Hovedoppgaven til ESA er å sørge for at de regler og plikter som følger av EØS-avtalen overholdes av EFTA-statene. Dette inkluderer blant annet gjennomføring av EU-retten i EFTA-statenes nasjonale rett. Dersom ESA finner at en medlemsstat ikke etterlever sine forpliktelser etter EØS-avtalen, kan ESA gripe inn, og eventuelt bringe saken inn til behandling i EFTA-domstolen.

EFTA-domstolen har ansvaret for å avgjøre anklager fra ESA mot medlemsstatene om feilaktig eller manglende gjennomføring av de rettslige forpliktelser som følger av EØS-avtalen, tvister mellom medlemsstatene, samt ankesaker vedrørende avgjørelser truffet av ESA. EFTA-domstolen kan i tillegg gi rådgivende uttalelser til nasjonale domstoler med hensyn til tolkning av EØS-avtalen.

#### 4 Norsk skatterett og EØS-avtalen

EØS-avtalens hoveddel ble inkorporert i norsk rett gjennom ikrafttredelsen av lov 27. november 1992 nr. 109 (EØS-loven) den 1. januar 1994. Det fremgår av EØS-loven § 1 at EØS-avtalen skal gjelde som norsk lov. Av § 2 fremgår det at i tilfelle konflikt skal EØS-avtalen gå foran andre bestemmelser som regulerer samme forhold. Norges forpliktelser etter EØS-avtalen er gjennomført i norsk rett gjennom EØS-loven på en slik måte at den har gjennomslagskraft i forhold til norsk skatterett. Dersom det er motstrid mellom EØS-retten og det som følger av skattelovgivningen, må skattelovgivningen stå tilbake for den EØS-rettslige forpliktelsen så langt den rekker.

#### 5 Forholdet til EØS-retten er avklart

I de tilfeller hvor det er avklart at en skatteregel er i strid med EØS-retten, enten ved rettskraftig dom eller ved uttalelse fra Finansdepartementet eller Skattedirektoratet, skal ligningsbehandlingen basere seg på at den norske skatteregelen skal stå tilbake for den EØS-rettslige forpliktelsen, så langt denne rekker. Se FIN 30. mars 2006 i Utv. 2006/754.

#### 6 Forholdet til EØS-retten er ikke avklart

Påberoper skattyter seg at en norsk skatteregel er i strid med EØS-retten og motstrids-spørsmålet ikke er avklart gjennom rettskraftig dom eller uttalelse fra Finansdepartementet eller Skattedirektoratet, skal den norske skatteregelen legges til grunn. Med mindre EØS-anførslene er åpenbart ubegrunnede skal saken forelegges Skattedirektoratet, som avgjør spørsmålet i samråd med Finansdepartementet. Se FIN 30. mars 2006 i Utv. 2006/754.

#### 7 Endring av ligning for tidligere år

##### 7.1 Generelt

Når det er avklart at en skatteregel er i strid med EØS-avtalen, vil den nye rettsoppfatningen kunne innebære at skattytere for flere år tilbake har blitt lignet feil. Hvor slike saker er påklaget eller allerede tatt opp av ligningsmyndighetene, må den nye rettsoppfatningen legges til grunn ved den nye behandlingen. Er saken ikke allerede tatt opp til behandling, må skattyter selv klage på ligningen/anmode om endring av ligningen.

Det er de ordinære reglene for endring av ligning som kommer til anvendelse, jf. lignl. kap. 9, se emnene «[Endringssak – endring uten klage](#)» og «[Endringssak – klage](#)». For endringssaker der grunnlaget for endringen er endret rettsoppfatning, gjelder en absolutt treårsfrist for endring, jf. lignl. § 9-6 nr. 2. Se FIN 30. mars 2006 i Utv. 2006/746 og LRD (Borgarting) 15. april 2008 (Vesta Eiendom AS) i Utv. 2008/875. Det betyr i praksis at saker hvor det klages/anmodes om endring i 2012, kan endres tilbake til og med 2009. Saker hvor det ble klaget/anmodet om endring i 2011 kan endres tilbake til og med 2008 osv.

##### 7.2 Tilbakebetaling av kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer

Om tilbakebetaling av for mye trukket kildeskatt til personer bosatt i EØS, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», pkt. 17.3.8.

### 7.3 Særlig om utenlandske selskaper i EØS som objekt og subjekt under fritaksmetoden

Utenlandske selskaper og innretninger som er hjemmehørende i en EØS-stat og som tilsvarende norske selskaper eller innretninger som omfattes av fritaksmetoden etter § 2-38 (1), er etter norsk intern rett på nærmere bestemte vilkår, fritatt for skatteplikt (kildeskatt) for lovlig utdelt utbytte på aksjer i selskaper mv. hjemmehørende i Norge, se sktl. § 2-38 (1) bokstav k og (5). Videre følger det av sktl. § 2-38 (2) bokstav a, jf. (1) og (5), at aksjer i selskaper hjemmehørende i en EØS-stat på nærmere bestemte vilkår vil være omfattet av fritaksmetoden som objekt.

Som følge av en dom fra EF-domstolen av 18. juni 2009, sak C-303-/07 (Aberdeen), har norske skattemyndigheter endret praktiseringen av disse reglene. Om disse reglene, herunder om endring av ligning for tidligere år, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2.3.

### 7.4 Særlig om RISK-regulering av aksjer i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat

FIN har lagt til grunn at RISK-reglene ikke fullt ut var i samsvar med EØS-retten. RISK-reglene er nå opphevet, men vil fremdeles ha betydning for personlige aksjonærer gjennom overgangsreglene om fastsetting av inngangsverdi og skjermingsgrunnlag for aksjer ervervet før 1. januar 2006, se FIN 30. august 2007 i Utv. 2007/1373. Disse overgangsreglene er behandlet i emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.2 og emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6.5.

## Faglitteratur

- Sktl. § 6-1 og § 6-30.
- Takseringsreglene § 1-3-23.

### 1 Vilkår for fradrag

#### 1.1 Generelt

Kostnader til aktuell faglitteratur er som hovedregel bare fradragsberettiget når anskaffelsen er foretatt for at skattyteren skal kunne følge med i utviklingen innen sitt yrke. Kostnader til litteratur for vanlig grunnutdanning, videreutdanning og/eller spesialiseringsoyemed er vanligvis ikke fradragsberettiget. Retten til fradrag omfatter derfor ikke litteraturanskaffelser med sikte på spesialisering i nåværende yrke eller et yrke som ligger utenfor det område den nåværende stilling eller yrkesutøvelse dekker. Om fradragsrett for slike kostnader i visse tilfeller og om arbeidsgiverfinansiert utdanning, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

#### 1.2 Antikvarisk verdi

Det gis i alminnelighet ikke fradrag for kjøp av litteratur med antatt antikvarisk verdi, selv om litteraturen direkte knytter seg til skattyterens fagområde. Slik litteratur regnes normalt ikke å reduseres i verdi, sml. HRD i Utv. 1980/618 (Rt. 1980/1428).

#### 1.3 Kjøp av samling

Kjøpes det inn en samling av faglitteratur, f.eks. ved etablering av egen praksis, skal samlingen sees som ett driftsmiddel i forhold til reglene om aktivering og avskrivning, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

#### 1.4 Innkjøp i studietiden

Det kan normalt ikke gis fradrag verken direkte eller gjennom avskrivninger for faglitteratur mv. som er anskaffet i studieøyemed når dette senere tas i bruk i inntektsgivende aktivitet. Om fradragsrett for utdanningskostnader herunder kostnader til faglitteratur, når skattyter får lønn for å studere, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

### 1.5 Skjønnlitteratur mv.

Det gis vanligvis ikke fradrag for kjøp av skjønnlitteratur, alminnelig leksikon o.l.

### 1.6 Forfattere

Om kjøp av faglitteratur for forfattere, se emnet «Kunstnere».

### 1.7 Journalister

Om kjøp av faglitteratur for journalister, se emnet «Journalister mv.».

## 2 Særlig om lønnstakere

### 2.1 Forholdet til minstefradraget

Kostnader til faglitteratur, tidsskrifter mv. for lønnstakere går inn i minstefradraget hvis dette benyttes.

### 2.2 Standardsatsfradrag 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 1 600 uten at nærmere spesifisering kreves, jf. takseringsreglene § 1-3-23.

Kreves det fradrag for høyere beløp, må kostnadene spesifiseres og dokumenteres.

# Finansielle instrumenter – begreper

– Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) § 2-2.

## 1 Generelt

Finansielle instrumenter kan plasseres i hovedgruppene

- aksjer og aksjerelaterte produkter
- låneinstrumenter (innskudd, sertifikater og obligasjoner)
- derivater (opsjoner og terminkontrakter)
- fondsandeler (andeler i verdipapirfond).

Om aksjer, se emnene om aksjer. Om låneinstrumenter, se emnet «Verdipapirer», og om fond, se emnet «Verdipapirfond».

## 2 Derivater

### 2.1 Generelt

Derivater er en annen benevnelse på finansielle instrumenter som utleder (deriverer) sin karakter og verdi fra et annet objekt, ofte kalt det underliggende objekt. Underliggende objekt kan være et finansielt instrument, for eksempel en aksje eller bare en referansestørrelse, kursen eller prisen på primære finansielle instrumenter, på varer eller renter. Et derivat kan ha flere underliggende objekt, for eksempel en kombinert rente- og valutaswap.

Opsjoner og terminkontrakter, herunder CFD (Contract for difference), er derivater.

### 2.2 Opsjon

#### 2.2.1 Generelt

En kjøpsopsjon (call option) gir innehaveren en rett, men ikke plikt til å kjøpe et formuesobjekt (det underliggende objektet) fra utstederen i løpet av en bestemt tidsperiode (amerikansk opsjon) eller på et angitt tidspunkt (europeisk opsjon), til en forhåndsbestemt pris (innløsningsprisen).

En salgsopsjon (put option) gir innehaveren en rett, men ikke plikt til å selge et formuesobjekt (det underliggende objektet) til utstederen i løpet av en bestemt tidsperiode (amerikansk opsjon) eller på et angitt tidspunkt (europeisk opsjon), til en forhåndsbestemt pris (innløsningsprisen).

Finansielle opsjoner som handles ved de fleste europeiske og amerikanske børser er amerikanske.

I noen tilfeller er det avtalt eller forutsatt at det istedenfor levering av det underliggende objektet, skal foretas en differanseavregning, se [pkt. 3.12](#). For aksjeopsjoner som handles over Oslo Børs er denne muligheten stengt.

Det underliggende objektet kan også være en verdiindikator (f.eks. en indeks), og ikke et formuesobjekt. I slike tilfeller må det alltid foretas en differanseavregning.

Opsjonen skiller seg fra salgsavtalen ved at bare en av partene (utstederen, men ikke innehaveren) er bundet til å kjøpe/selge.

### 2.2.2 *Finansiell opsjon*

Finansielle opsjoner etter sktl. § 9-10 (2) er opsjoner som har følgende underliggende objekter:

- aksjer i norske eller utenlandske aksjeselskaper, enten aksjen er børsnotert eller ikke. Egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) og tegningsrett til aksjer likestilles med aksjer. (Reglene omfatter ikke opsjoner vedrørende andeler i andre selskaper.)
- norske eller utenlandske mengdegjeldsbrev, dvs. ihendehaverobligasjoner eller andre gjeldsbrev som det registreres mange av i sammenheng og med lik tekst
- valuta
- kursnotert finansielt instrument, se nedenfor, eller
- variabel referansestørrelse, se nedenfor.

Det er uten betydning hvorvidt opsjonen er børsnotert eller ikke.

Tegningsrett til aksjer og warrants behandles ikke som en finansiell opsjon (men kan være et underliggende objekt i en finansiell opsjon).

Nærmere om finansielle opsjoner, se emnet «[Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner](#)».

### 2.2.3 *Ikke-finansiell opsjon*

Med ikke-finansiell opsjon menes opsjon som har andre underliggende objekter enn nevnt i [pkt. 2.2.2](#), for eksempel opsjon vedrørende fast eiendom, varer og andeler i deltakerlig-nede selskaper.

Nærmere om ikke-finansielle opsjoner, se emnet «[Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner](#)».

## 2.3 *Terminkontrakt*

### 2.3.1 *Generelt*

En terminkontrakt er en kontrakt om å kjøpe, selge eller bytte 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 det underliggende formuesobjektet, ved at det foretas en differanseavregning eller ved stengningshandel, se nedenfor.

En terminkontrakt behøver ikke være børsnotert eller beregnet på omsetning i regulerte markeder.

Forwardkontrakter, futurekontrakter og swapavtaler er terminkontrakter. CFD (Contract for difference) skiller seg fra terminkontrakter ved at det ikke er fastsatt noen bestemt sluttdato, se nærmere [pkt. 2.4](#).

### 2.3.2 *Forwardkontrakter*

En forwardkontrakt er en avtale mellom to parter om å kjøpe eller selge et underliggende objekt til en bestemt pris på et bestemt tidspunkt i fremtiden. Oppgjøret finner sted på kontraktens bortfallsdag. Forwardkontrakten kan gjøres opp fysisk eller finansielt (differanseavregning).

Partene betaler ikke noe premiebeløp ved inngåelsen av kontrakten, men må deponere et beløp («margin») til sikkerhet for fremtidige forpliktelser etter forwardkontrakten.

Nærmere om slike kontrakter, se emnet «[Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards](#)».

### 2.3.3 *Futurekontrakter*

En futurekontrakt er i likhet med en forwardkontrakt avtale om fremtidig kjøp/salg av et underliggende objekt hvor pris, mengde og leveringstidspunkt er forhåndsdefinert. Futurekontrakter har standardiserte betingelser når det gjelder karakter og omfang av det underliggende objekt, kontraktstørrelse, løpetid og terminpris. I Norge er futures notert på aksjeindeksen OBX.

Futurekontrakter skiller seg fra forwardkontrakter ved at gevinst- og tap avregnes daglig (daglige markedsoppgjør) med godskrivning/belastning av hver enkelt investors konto.

Fremfor å la en futurekontrakt løpe ut kontraktstiden, er det mulig å avslutte den ved å inngå en motgående kontrakt («stengningshandel»). Avhengig av om den opprinnelige kontrakten i mellomtiden har steget eller sunket i verdi, vil stengningshandelen gi gevinst eller tap.

Nærmere om slike kontrakter, se emnet «[Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards](#)».

### 2.3.4 *Swapavtale*

En swap er en bytteavtale. Swapavtaler benyttes i sikringsøyemed og i spekulasjonsøyemed. De vanligste swapavtalene er renteswapavtaler, forexswapavtaler og valutaswapavtaler.

En renteswapavtale går ut på at kontraktspartene inngår en gjensidig forpliktende avtale om å bytte rentebetalinger på to lån til fastsatte betingelser i et nærmere avgrenset tidsrom. Långiveren berøres ikke av swapavtalen. Det underliggende låneforholdet kan være fiktivt, og fungerer da kun som en referansestørrelse.

En foreign exchange swapavtale (forexswapavtale) kjennetegnes ved at kontraktspartene avtaler å bytte valutabeløp i en på forhånd avtalt periode (normalt mellom én dag og ett år). Partene i forexswapavtalen gjør to valutaforretninger; en spotforretning og en terminforretning.

En valutaswapavtale kjennetegnes ved at kontraktspartene avtaler å bytte betalingsrekker (normalt både rente- og avdragsdelen) knyttet til lån eller fordringer i forskjellige valutaer. Normalt vil en valutaswapavtale også inneholde en renteswapavtale.

En swap kan inngå i en transaksjon med andre finansielle instrumenter (sekundærinstrument). Den kan for eksempel være underliggende objekt til en opsjon (swapsjon). Nærmere om valuta- og renteswapavtaler, se emnet «[Finansielle instrumenter – terminkontrakter – valuta- og renteswapavtaler](#)».

## 2.4 *CFD (Contract for Difference)*

Contract for Difference (CFD) er et derivat med aksjer, råvarer, indekser mv. som underliggende objekt. En CFD er en avtale om en framtidig utveksling av et differansebeløp beregnet på grunnlag av en avtalt pris ved inngåelsen av kontrakten og markedsverdien av det underliggende objektet ved avslutning av kontrakten.

Nærmere om CFD, se emnet «[Finansielle instrumenter – CFD \(Contract for difference\)](#)».

## 3 Diverse begreper knyttet til handel med finansielle instrumenter (alfabetisk ordnet)

### 3.1 *Ad hoc-opsjoner*

Ad hoc-opsjoner er opsjoner som er spesialtilpasset for partene, dvs. ikke beregnet på alminnelig omsetning. Slike opsjoner omsettes ikke over børs. Ad hoc-opsjoner benevnes også som OTC-opsjoner («Over The Counter»).

### 3.2 *Aksjeindeks*

En aksjeindeks er en volum- eller kapitalveid sammensetning av en gitt gruppe aksjer, for eksempel OBX-indeksen ved Oslo Børs.

### 3.3 Aksjeindeksobligasjon

En aksjeindeksobligasjon er en obligasjon der avkastningen er knyttet til kursutviklingen på ett eller flere aksjemarkeder. Hvert aksjemarked representeres av en aksjeindeks. Aksjeindeksobligasjoner består av en obligasjonsdel og en opsjonsdel. Opsjonsdelen kan gi en fortjeneste (avkastning) på forfallsdagen dersom aksjeindeksen stiger. Avkastningen tilsvarende den respektive indeksens prosentvise oppgang multiplisert med en avkastningsfaktor. Dersom aksjeindeksen synker, oppnås ingen avkastning. Kun obligasjonsdelen (et garantert beløp) blir da utbetalt på forfallsdagen.

Nærmere om den skattemessige behandlingen av avkastning på slike obligasjoner, samt gevinst og tap ved innløsning, se emnet «Verdipapirer», pkt. 3.4.

Om bankinnskudd med aksjeindeksert avkastning, se emnet «Renteinntekter», pkt. 1.4.

### 3.4 Amerikansk opsjon

Om amerikansk opsjon, se pkt. 2.2.1.

### 3.5 Bortfall

Bortfall av en opsjonsavtale/futurekontrakt er tidspunktet for opphør av rettigheter og plikter som følge av at rettighetene etter avtalen/kontrakten ikke utnyttes eller pliktene opphører.

### 3.6 Call(-option)

Call (-option) er en kjøpsoppsjon, se pkt. 2.2.1.

### 3.7 CFD (Contract for Difference)

Om CFD, se pkt. 2.4 og emnet «Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)».

### 3.8 Clearing

Begrepet «clearing» brukes som betegnelse på oppgjør mellom partene i en handel.

### 3.9 Clearingsentral

Om oppgjørssentral (clearingsentral), jf. verdipapirhandelloven § 13-1, se pkt. 3.32.

### 3.10 Depotkonto

Begrepet «depotkonto» brukes i litt ulike betydninger. «Depotkonto» brukes om en konto hvor investor har innstående midler, og som megler belaster/godskriver ved investors kjøp/salg av verdipapirer. Begrepet brukes også om en bankkonto hvor investor setter inn kontanter som sikkerhet for handel med opsjoner, forwards og futures. Om såkalt «margin-konto» som brukes som sikkerhet ved handel med CFD-er, se pkt. 3.25.

I VPS brukes ordet «depotkonto» om en egen depottjeneste VPS tilbyr til selskaper som ønsker å opptre som forvalter (Nominee) på vegne av sine kunder. På disse kontiene kan det kun være registrert verdipapirfond. En depotkonto i VPS vil ha en annen rettslig status enn en ordinær VPS konto og registreringene på depotkontoen gir ikke rettsvern etter verdipapirregisterloven. Overførslene av verdipapirer på disse kontiene kan kun skje mellom depotkonti ført av samme forvalter.

### 3.11 Derivater

Om derivater, se pkt. 2

### 3.12 Differanseavregning

Differanseavregning foretas når en ved innløsning ikke leverer eller overfører det underliggende objektet, men i stedet beregner differansen mellom innløsningsprisen og omsetningsverdien for objektet (eventuelt verdien av den variable referansetørrelsen, se nedenfor) og gjør opp differansen, vanligvis i kontanter.

### 3.13 *Europeisk opsjon*

Om europeisk opsjon, se pkt. 2.2.1.

### 3.14 *Fish Pool*

Fish Pool er en organisert markeds plass for omsetning av varederivater med fisk og annen sjømat som underliggende vare. Slike varederivater gir blant annet aktører i det underliggende markedet (for eksempel lakseoppdrettere) anledning til å sikre seg mot pris-svingninger. Drift av denne type markeds plass krever konsesjon etter børsloven.

### 3.15 *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.

### 3.16 *Forwardkontrakter*

Om forwardkontrakter, se pkt. 2.3.2.

### 3.17 *Futurekontrakter*

Om futurekontrakter, se pkt. 2.3.3.

### 3.18 *Gearingeffekt*

Gearingeffekt (hevestangeffekt) kan for eksempel oppnås ved å finansiere en investering direkte med lånte midler.

#### Eksempel på investering med lånte midler

*En investor har en egenkapital på kr 100 000 og låner i tillegg kr 900 000. Han kjøper så aksjer for summen, dvs. kr 1 000 000. Bare 1/10 av investeringen er foretatt med egenkapital. I et slikt tilfelle eksponeres investor for et tapspotensiale på 1 000 000, og gearingeffekten på egenkapitalen vil være 10. Faller aksjekursen med 10 %, har han tapt hele egenkapitalen. Faller aksjekursen med 30 %, har investor tapt hele egenkapitalen pluss kr 200 000 av lånte midler.*

Gearingeffekt kan også oppnås gjennom handel med derivater som for eksempel opsjoner eller terminkontrakter, herunder differansekontrakter (CFD). Dette gir mulighet for større gevinst på innsatt kapital enn om plasseringen hadde blitt gjort direkte i det underliggende objektet. På den annen side kan gearingeffekten medføre større tap dersom pris-utviklingen på det underliggende objektet utvikler seg annerledes enn forventet.

### 3.19 *Indeksopsjon/Indekstermin*

Indeksopsjon/indekstermin er en avtale hvor den underliggende verdien ikke er et verdipapir, men en indeksverdi. En slik avtale gjøres ikke opp med levering av finansielle instrumenter, men med en avregning av avtalens verdi i penger.

### 3.20 *Innehaver*

Innehaver er den som til enhver tid har retten etter en opsjonsavtale.

### 3.21 *Innløsning*

Innløsning er utnyttelse av retten til å kjøpe eller selge de underliggende objektene.

### 3.22 *Innløsningspris*

Innløsningspris er prisen innehaver av kjøpsopsjon (call-option) skal betale for det underliggende verdipapiret eller prisen en innehaver av en salgsopsjon (put-option) skal selge det underliggende verdipapiret for dersom opsjonen innløses, eventuelt den verdien som den variable referansestørrelsen skal sammenlignes med ved differanseavregning («strike»).

### 3.23 *Kursnotert finansielt instrument*

Et kursnotert finansielt instrument er f.eks. en aksje, en opsjon, terminkontrakt eller swapavtale hvor det foreligger noterte markedsverdier, f.eks. børsnotering.

### 3.24 *Libor*

London Inter Bank Offered Rate – Libor – er en referanserente som er basert på utlånsrenter som fastsettes for de enkelte valutaer på Interbank-markedet i London.

### 3.25 *Marginkonto*

Ved handel med for eksempel CFD kreves det at investor oppretter en marginkonto som sikkerhet. Nærmere om marginkonto, se emnet «[Finansielle instrumenter – CFD \(Contract for difference\)](#)».

### 3.26 *Markedsoppgjør*

Markedsoppgjør er daglig oppgjør mellom kjøper og selger av terminer på bakgrunn av endringer i sluttkurs fra dagen før. Markedsoppjøret gjennomføres ved saldering av investors bankkonti (depotkonti).

### 3.27 *Nibor*

Norwegian Interbank Offered Rate – NIBOR – er den renten norske banker er villige til å låne hverandre penger for i en spesifisert periode.

### 3.28 *NordPool ASA (den nordiske elbørsen)*

NordPool ASA organiserer handel med finansielle elprodukter. Det finansielle markedet består av futures, forwards og opsjonskontrakter med en nærmere definert framtidig leveringsperiode. Finansielle kontrakter kan ha en leveringsperiode fra ett døgn til ett år.

For den type CFD som handles over NordPool er det underliggende objektet forskjellen mellom systemprisen og prisen i et bestemt prisområde. I motsetning til CFD-er for øvrig, har en slik CFD en bestemt løpetid som avtales ved inngåelsen av kontrakten.

Det underliggende objektet 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 av elektrisk kraft organiseres av Nord Pool spot.

### 3.29 *NOS*

NOS er forkortelse for NOS Clearing som er oppgjørssentral (clearingsentral) for bl.a. Fish Pool og derivater knyttet til maritime fraktkontrakter.

### 3.30 *OBX*

OBX er en indeks som består av de 25 mest omsatte aksjene på Oslo Børs hovedindeks i de foregående 6 månedene. Indeksen er handlebar i derivatmarkedet. Sammensetningen blir vurdert og eventuelt endret i juni og desember hvert år. OBX-indeksen er en avkastningsindeks og justeres for alle utbytter i sin helhet.

### 3.31 *OBX-opsjoner*

OBX-opsjoner er kontantavregnede europeiske opsjoner med OBX-indeksen som underliggende verdi.

### 3.32 *Oppgjørssentral (clearingsentral)*

Oppgjørssentralens viktigste oppgave er å opptre som garantist for oppfyllelse av kontrakter vedrørende finansielle instrumenter. Oppgjørssentralen trer inn som motpart i kontraktene, som kjøper overfor selger og som selger overfor kjøper. Partene i en handel er derfor uavhengige av hverandre etter at kontrakten er inngått. Fordi oppgjørssentralen er motpart i alle transaksjoner på markedet, er den alltid i nullposisjon totalt og løper derfor ikke selv noen egen kursrisiko. Oslo Clearing ASA er bl.a. oppgjørssentral for alle



handler med standardiserte opsjoner og terminer over Oslo Børs. NOS Clearing ASA er oppgjørssentral for bl.a. Fish Pool og derivater knyttet til maritime fraktkontrakter. NAS-DAQ OMX Oslo er bl.a. oppgjørssentral for det nordiske kraftmarkedet.

### 3.33 *Opsjonspremie*

Opsjonspremie er

- for den opprinnelige innehaver og utsteder av opsjonen, det vederlaget som betales ved utstedelse av opsjonen
- for senere innehaver av opsjonen, kostprisen.

### 3.34 *Oslo Axess*

Oslo Axess er en regulert markeds plass med konsesjon fra Finansdepartementet for sel skaper som av ulike grunner ikke ønsker eller er kvalifisert for børsnotering. Kriteriene for å noteres på Oslo Axess er noe mer lempelige enn notering på Oslo Børs. Oslo Axess er i det alt vesentlige underlagt de samme lov- og direktivkrav som Oslo Børs, herunder overvåkning av kjøp og salg av aksjer mv. samt sanksjonering av eventuelle overtredelser.

### 3.35 *Put(-option)*

Put(-option) er en salgsoption, se pkt. 2.2.1.

### 3.36 *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).

### 3.37 *Separat eller integrert beskatning*

Opsjons- og terminkontrakter skal normalt beskattes separat, dvs. som egne skatteobjekter uavhengig av sitt underliggende objekt.

Unntaksvis skal slike kontrakter beskattes integrert med sitt underliggende objekt. Det vil si at kontrakten ikke beskattes som sådan, men at urealisert gevinst/tap på kontrakten videreføres til underliggende objekt og at dette objektet blir bestemmende for både skatteplikt/fradragsrett og tidfesting.

Skillet kan få betydning for skatteplikt/fradragsrett, for tidfesting og for formuesbeskatning.

Finansielle opsjoner som definert i sktl. § 9-10 beskattes separat som egne formuesobjekter. Det samme gjelder futures. Andre opsjoner og terminkontrakter beskattes separat når de er ment til/opprettet for omsetning eller tilsvarende utnyttelse uavhengig av det underliggende objektet. Dette gjelder for eksempel når

- det underliggende objektet ikke er en individuelt bestemt gjenstand, men et objekt som er artsbestemt og som kan omsettes i effektive markeder, for eksempel statsobligasjoner
- det underliggende objektet er av en slik art at det ikke kan leveres, eller
- det er avtalt eller forutsatt at underliggende objekt ikke skal leveres.

Eksempel på kontrakter som beskattes separat som egne formuesobjekter er opsjoner og terminer hvor det underliggende objektet er en definert kvalitet råolje eller elektrisk kraft. Derivater som omfattes av verdipapirhandelloven § 2-2 (5) skal normalt beskattes separat, se Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 16.3.5.2, side 78. Også derivater som ikke omfattes av verdipapirhandelloven § 2-2 kan beskattes separat, såfremt de regnes som selvstendige formuesobjekter.

Eksempel på kontrakter som beskattes integrert er opsjoner og terminer hvor underliggende objekt er fast eiendom eller individuelt bestemte løsøre gjenstander og kontrakten ikke er ment til/opprettet for omsetning uavhengig av det underliggende objektet.

### 3.38 *Shortsalg*

Shortsalg innebærer salg av lånte aksjer, dvs. såkalt borrowing eller lending. Innlåneren forplikter seg til å levere tilbake aksjene til utlåneren innenfor et visst tidsrom. Om beskatning ved utlån av aksjer og dekket shortsalg, se emnet «[Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer \(dekket shortsalg\)](#)».

### 3.39 *Sikring*

Ved sikring ønskes det å redusere/eliminere risiko ved å nøytralisere eller motvirke inntektssvingninger av pris-, rente- og valutaendringer. Dette kan f.eks. gjøres ved at det inngås sikringstransaksjoner som har motsvarende verdi som det objektet som er utsatt for risiko, og at verdiendring på sikringsinstrumentet oppveies av verdiendring på sikringsobjektet.

### 3.40 *Skattemessig sikring*

Skattemessig sikring er et ulovfestet sikringsinstitutt som innebærer at gevinsten og tapet på det finansielle instrumentet, som er brukt som sikringsinstrument i en sikringstransaksjon, tidfestes integrert med sikringsobjektet etter de prinsipper som gjelder for sikringsobjektet.

For at skattemessig sikring skal foreligge må det være fullstendig sammenfall mellom det underliggende objektet og sikringsinstrumentet, dvs. at de sammenfaller i verdiutvikling, mengde, beløp og tid.

### 3.41 *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 oppgjørssentral (clearingsentral). Etter at en handel har kommet i stand går oppgjørssentralen 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), indeksterminer (futures) knyttet til OBX-indeksen, renteterminer (futures) knyttet til ulike statsobligasjonsserier samt forwards, futures og opsjoner på NordPool.

### 3.42 *Stengningshandel*

Stengningshandel gjennomføres ved at investor selger eller kjøper en identisk kontrakt, men med motsatt partsstilling i forhold til den kontrakten som skal stenges. Ved stengning av kontrakter på standardiserte instrumenter handlet over børs, vil oppgjørssentralen (clearingsentralen) være motpart.

Standardiserte kraftkontrakter inngått mellom to parter kan cleares over børs.

Ved stengningshandel gjennom oppgjørssentralen 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 objektet, kan man stenge denne posisjonen ved å inngå en tilsvarende opsjonskontrakt der man er kjøper. Stengningshandel benevnes også som «lukningshandel» eller «utligning».

### 3.43 *Swapavtale*

Om swapavtaler, se [pkt. 2.3.4](#) og emnet «[Finansielle instrumenter – terminkontrakter – valuta- og renteswapavtaler](#)»

### 3.44 *Tegningsretter*

Tegningsrett til aksjer kan oppstå på flere grunnlag iht. aksjelovene. Det de fleste forbinder med tegningsrett er fortrinnsrett for eksisterende aksjonærer til tegning av aksjer ved kapitalutvidelse besluttet av generalforsamlingen iht. asl./asal. § 10-4.

Aksjeloven og allmennaksjeloven hjemler i tillegg tre ulike grunnlag for tegningsretter som ikke er tradisjonelle fortrinnsretter etter asl./asal. § 10-4:

- Rett for långiver til å kreve utstedt nye aksjer iht. asl./asal. § 11-1 (lån med rett til å kreve aksjer). Er debitor et aksjeselskap, kan denne tegningsretten ikke omsettes uavhengig

av fordringen, jf. asl. § 11-1 (2). I allmennaksjeselskaper kan generalforsamlingen bestemme at tegningsretten kan omsettes uavhengig av fordringen, jf. asal. § 11-2 (2) nr. 13

- Rett iht. asl./asal. § 11-10 for aksjonær til på et senere tidspunkt å kreve utstedt flere aksjer ved en kapitalforhøyelse etter asl./asal. § 10-1 uten ytterligere beslutning av generalforsamlingen (tegningsrettsaksjer)
- Rett iht. asl./asal. § 11-12 til på et senere tidspunkt å kreve utstedt aksjer uten ytterligere beslutning av generalforsamlingen (frittstående tegningsretter). Frittstående tegningsretter omtales også som warrants, se [pkt. 3.51](#).

### **3.45 Termindag**

Termindag er tidspunktet for oppgjør av en terminkontrakt.

### **3.46 Terminpris**

Terminprisen er prisen som er avtalt for levering av det underliggende objektet i kontrakten.

### **3.47 Underliggende objekt**

Det underliggende objektet er enten det objektet som kan kjøpes eller selges i opsjonen/terminkontrakten eller den variable referansestørrelsen som opsjonen/terminkontrakten avregnes etter.

### **3.48 Utsteder av opsjon**

Utsteder av en opsjon er den som er forpliktet etter opsjonsavtalen, jf. sktl. § 9-10.

### **3.49 Variabel referansestørrelse**

Variable referansestørrelser er verdiindikatorer som indekser og noterte, variable rentesatser. Eksempler på variable referansestørrelser er LIBOR, NIBOR, OBX-indeksen på Oslo Børs og systemprisen på NordPool.

Det at en opsjon eller termin gjøres opp med differanseavregning i forhold til verdien-dringene på et underliggende formuesobjekt, innebærer ikke at det underliggende objektet er en variabel referansestørrelse.

### **3.50 Verdipapirsentralen ASA (VPS)**

Verdipapirsentralen ASA (VPS) leverer infrastruktur og tjenester for oppgjør og registrering av de fleste finansielle instrumenter så som aksjer, obligasjoner, egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), sertifikater og fondsandeler. VPS leverer sine tjenester til investorer og utstedere gjennom kontoførere (meglere, banker og forvaltningsselskaper). Det er kontoførerne som forvalter kunderelasjonene og som har den daglige kontakten med VPS.

### **3.51 Warrants**

Warrants er en gruppe finansielle instrumenter, som innebærer en kontraktsbasert rett, men ikke plikt, til å kreve levert formuesgoder, for eksempel utstedt aksjer på bestemte vilkår. Hvis en warrant har aksjer som underliggende objekt vil dette være en frittstående tegningsrett, se [pkt. 3.44](#). Selskapet (utsteder) må da utstede nye aksjer dersom innehaveren av en warrant krever det. Se FIN 16. november 1995 i Utv. 1995/1268 og 28. januar 1998 i Utv. 1998/449.

# Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)

– Sktl. § 5-1 (2), § 5-30 (1) og (2), § 6-2 (1) og § 9-4.

## 1 Generelt om CFD

CFD (Contract for difference) er et derivat der underliggende objekt kan være aksjer, råvarer, indekser mv. En CFD er en avtale om en framtidig utveksling av et differansebeløp beregnet på grunnlag av en avtalt pris ved inngåelsen av kontrakten og markedsverdien av det underliggende objektet ved avslutning av kontrakten. Det underliggende objektet skal ikke leveres, men tjener bare som en referansestørrelse. I motsetning til terminkontrakter, avtales det ikke ved inngåelsen av en CFD noe tidspunkt for avslutning av kontrakten.

En CFD avsluttes normalt ved at det foretas en stengningshandel, noe som innebærer at kontrakten anses realisert. CFD-er kjennetegnes ved at de oftest er svært kortvarige. De fleste kontraktene avsluttes samme dag som de inngås.

CFD er et instrument hvor noen handelsplasser kan tilby svært høy gearing. Høy gearing innebærer både høy risiko for tap og mulighet for høy avkastning av investert kapital. Nærmere om gearingeffekten, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», pkt. 3.18.

For å handle med CFD må investor opprette en marginkonto hos handelsplassen hvor han skal ha innestående et beløp tilsvarende en på forhånd bestemt prosentandel av verdien på det underliggende objektet ved inngåelsen av kontrakten. Gevinster og tap føres fortløpende mot marginkontoen. Ved inngåelse av den enkelte CFD betales normalt ingen ting bortsett fra eventuell kurtasje som trekkes fra marginkontoen. Er for eksempel kravet til innestående på marginkontoen 10 % av verdien på det underliggende objektet på tidspunktet for inngåelse av en CFD, kan investor inngå kontrakter til en verdi av inntil 10 ganger innestående (gearingeffekten). Oppstår urealisert tap på inngåtte kontrakter, belastes disse marginkontoen. Faller innestående på marginkontoen under det minstenivå markedsplassen krever av sikkerhet, må investor tilføre kontoen mer penger eller redusere marginkravet ved å stenge en eller flere kontrakter. Handelsplassen kan tilsvarende avslutte kontrakten dersom marginkravet ikke overholdes.

## 2 Prinsipp for skattlegging

En CFD behandles som et selvstendig formuesobjekt. En CFD anses realisert når kontrakten avsluttes (stengningshandel). Gevinst/tap skattlegges/fradras separat.

## 3 Formue

En CFD er et eget formuesobjekt. Hvis kontrakten ikke er stengt før årsskiftet, utgjør formuesverdien den latente gevinsten ved en tenkt stengning av kontrakten ved årsskiftet. Tilsvarende vil et latent tap være gjeld.

## 4 Inntekt/fradrag

### 4.1 *Gevinst/tap*

#### 4.1.1 *Generelt*

Gevinst på en CFD er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-1 (2), eventuelt etter sktl. 5-30 (1) hvis gevinsten er innvunnet i virksomhet. Eventuelt tap er fradragsberettiget enten kontrakten er eid i eller utenfor virksomhet, jf. sktl. § 6-2 (1).

#### 4.1.2 *Underliggende objekt som omfattes av fritaksmetoden*

For selskaper som er omfattet av reglene i sktl. § 2-38 (1) (fritaksmetoden), er det omfattende unntak fra skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av et finansielt instrument som har

- aksje mv. som underliggende objekt, eller
- en indeks som underliggende objekt dersom indeksen dekker aksjer og andre eiendeler

når aksjen mv. eller eiendelen kvalifiserer til unntaket i sktl. § 2-38.

En CFD som har aksje eller en slik type indeks som underliggende objekt, vil derfor være objekt etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (2) bokstav c. Om fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)». Se også Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.2.4.

#### 4.1.3 *Renter*

For en som har kjøpt en CFD (inntatt en såkalt long posisjon) og holder denne over natten, påløper det normalt et rentepåslag som skal betales til selgeren. Renten beregnes på grunnlag av verdien på det underliggende objektet ved inngåelse av kontrakten. En som har solgt en CFD (inntatt en såkalt short posisjon) som holdes over natten, har krav på en rentegodtgjørelse. De akkumulerte rentene skal inngå i et gevinst-/tapsoppgjør ved realisasjonen av kontrakten, se [pkt. 4.2.3](#).

#### 4.1.4 *Utbyttekompensasjon*

En som har kjøpt en CFD (inntatt en såkalt long posisjon) med for eksempel aksjer som underliggende objekt og holder denne over den dagen utbytte på de underliggende aksjene utbetales, skal ha en kompensasjon fra selgeren for utbyttet. Utbyttekompensasjonen skal inngå i et gevinst-/tapsoppgjør ved realisasjonen av kontrakten, se [pkt. 4.2.3](#). Yteren av utbyttekompensasjonen vil være motparten som har solgt en CFD (inngått en såkalt short posisjon).

### 4.2 *Gevinstltapsberegning ved realisasjon*

#### 4.2.1 *Generelt*

Gevinst og tap på en CFD fremkommer som differansen mellom utgangsverdien og inngangsverdien. Eventuell utbyttekompensasjon og rentegodtgjørelse/rentepåslag skal inngå i et gevinst-/tapsoppgjør og ikke behandles som utbytte eller renter etter alminnelige regler.

#### 4.2.2 *Inngangsverdi*

Ved inngåelsen av en CFD har vanligvis kjøperen bare betalt eventuell kurtasje for meglertjenesten samtidig som det er avsatt midler som sikkerhet på marginkontoen. Det er normalt ikke betalt noe beløp til selgeren som skal aktiveres som inngangsverdi. Dette skyldes at kontrakten ved inngåelsestidspunktet ikke har noen verdi dersom det er avtalt markedsmessige vilkår. Eventuell betalt kurtasje skal inngå i gevinst-/tapsberegningen.

#### 4.2.3 *Utgangsverdi*

For den som har kjøpt en CFD er utgangsverdien det differanseavregningsbeløpet som avspeiler verdiutviklingen på det underliggende objektet fra kontrakten inngås og fram til kontrakten avsluttes. Dette beløpet kan være både positivt og negativt.

Har kjøperen mottatt kompensasjon for utbytte på for eksempel aksjer som underliggende objekt, skal dette påplusses differanseavregningsbeløpet. Akkumulert påløpt rentepåslag skal trekkes fra differanseavregningsbeløpet.

For den som har solgt en CFD vil utgangsverdien bestå av differanseavregningsbeløpet med tillegg av eventuelt mottatt rentetillegg og fradrag for eventuell betalt utbyttekompensasjon.

### 4.3 *Tidfesting av gevinstltap*

Om tidfesting av gevinst/tap, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

# Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner

- Sktl. § 2-38 og § 9-10.
- Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) § 2-2.
- FSFIN § 9-10.

## 1 Generelt

### 1.1 Hva som behandles nedenfor

I dette emnet behandles bare finansielle opsjoner. Om hva en opsjon er, hva begrepene brukt nedenfor betyr, og hvilke opsjoner som er finansielle, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)».

Reglene gjelder for opsjoner både i og utenfor virksomhet. Det er uten betydning om opsjonen er kursnotert eller ikke.

Ikke-finansielle opsjoner behandles ikke i dette emnet. Om slike opsjoner, se emnet «[Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner](#)».

Om de særlige reglene som gjelder for opsjoner i arbeidsforhold når det underliggende objektet er aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), se emnet «[Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold](#)».

Om reglene for finansielle instrumenter som er terminkontrakter/futures og forwards, se emnet «[Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards](#)».

### 1.2 Tegningsrett til aksjer, herunder frittstående tegningsretter (warrants)

Tegningsrett til aksjer, herunder frittstående tegningsretter (warrants) følger ikke reglene om finansielle opsjoner, se FIN 19. november 1995 i Utv. 1995/1268 og 28. januar 1998 Utv. 1998/449. Utøves tegningsretten, skal inngangsverdien for denne inngå i kostprisen for aksjen. Realiseres tegningsretten ved omsetning eller bortfall, beskattes den separat, jf. sktl. § 10-30 (2). For selskaper som er omfattet av fritaksmetoden, er det omfattende begrensninger i skattlegging av gevinst/fradragrett for tap ved realisasjon eller uttak av slike finansielle instrumenter, se sktl. § 2-38. Se emnet «[Fritaksmetoden](#)». Om tegningsrett ervervet i arbeidsforhold, se emnet «[Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold](#)».

### 1.3 Utland

Selv om den ene av partene i en opsjonsavtale ikke er skattepliktig til Norge, gjelder reglene nedenfor for den parten som er skattepliktig hit. Reglene gjelder fullt ut for parter som er skattepliktig til Norge, selv om de underliggende objektene er f.eks. aksjer i et selskap hjemmehørende i utlandet.

## 2 Prinsipp for skattlegging

### 2.1 Generelt

En finansiell opsjon anses i forhold til skattleggingen som et selvstendig formuesobjekt (separat beskatning). Skatteplikt (innvinning) utløses ved salg, innløsning eller bortfall av opsjonen, herunder gjennomført stengningshandel. Gevinst er skattepliktig og tap fradragberettiget, jf. sktl. § 5-1 (2) og § 6-2 (1). Om fritak for aksjeselskap mv. ved realisasjon av finansielle instrumenter som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)». Gevinst/tap tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2, og tidfestingen kan avvike fra innvinningstidspunktet.

### 2.2 Bortfall av opsjon

Frafaller innehaveren sin rett etter opsjonsavtalen med endelig virkning overfor utstederen før utløpet av opsjonsperioden/innløsningsdato, anses opsjonen bortfalt. Ved konkurs hos utstederen vil opsjonen falle bort hvis boet ikke trer inn i forpliktelsen, jf. dekningsloven § 7-3. En opsjon vil også falle bort hvis utsteder dør uten at noen overtar

forpliktelsen. Selv om en opsjon faller bort ved utsteders konkurs eller dødsfall, kan verdien av opsjonen på konkurs-/dødsfallstidspunktet helt eller delvis være sikret ved at det foreligger pant eller annen sikkerhet. Om betydningen av oppgjørssentralers (clearingsentralers) rolle i slike situasjoner, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», pkt. 3.32.

En opsjon kan før løpetiden er ute også falle bort hvis underliggende objekt blir verdiløst eller når det er avtalt at bestemte begivenheter skal ha slik virkning. Eksempelvis følger det av regelverket ved Oslo Børs at derivater knyttet til en aksje skal avnoteres/slettes når selskapet som har utstedt aksjen går konkurs. En kjøpsopsjon vil da være verdiløs, mens en salgsoptionsjon vil være verdt innløsningskursen.

### 3 Formue

Beholdning av finansielle opsjoner per 1. januar i ligningsåret er skattepliktig formue for innehaveren. Børsnoterte opsjoner fastsettes til kursverdi, mens ikke-børsnoterte opsjoner fastsettes til antatt salgsverdi.

For utstederen representerer et tilsvarende beløp en forpliktelse. Forpliktelsen anses som fradragsberettiget gjeld.

### 4 Gevinst/tap for innehaveren

#### 4.1 Generelt

##### 4.1.1 Opsjonspremie

Innehaveren får ikke fradrag for opsjonspremien på tidspunktet for inngåelse av opsjonsavtalen. Premien vil inngå i den eventuelle senere gevinst-/tapsberegning når opsjonen realiseres ved innløsning, salg eller bortfall, herunder gjennomført stengningshandel.

##### 4.1.2 Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap

Gevinst ved innløsning eller salg av finansielle opsjoner er i utgangspunktet skattepliktig inntekt for innehaveren, jf. sktl. § 5-1 (2) og § 9-10. Tilsvarende er tap ved innløsning, avhendelse eller bortfall av opsjonen fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 (1). Dette gjelder selv om opsjonen ikke er eid som ledd i en virksomhet og selv om innehaveren ikke ville vært skattepliktig/fått tapsfradrag ved avhendelse av det underliggende objektet.

##### 4.1.3 Fritaksmetoden

For innehavere som er selskaper som omfattes av sktl. § 2-38 (1) (fritaksmetoden), er det som utgangspunkt ikke skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på finansielt instrument, herunder opsjoner som har som underliggende objekt eierandel i aksjeselskaper mv. som faller inn under fritaksmetoden. Om fritaksmetoden for finansielle instrumenter, se emnet «[Fritaksmetoden](#)», pkt. 3.11.

##### 4.1.4 Utflytting fra Norge

Om en persons skatteplikt for latent opsjonsgevinst ved utflytting, se emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)».

#### 4.2 Dødsfall

Dør innehaveren før opsjonen innløses eller bortfaller, kan opsjonspremien ikke fradras hos avdøde.

Om fradrag hos gjenlevende ektefelle når opsjonen var felleseie, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», pkt. 3.2.

Arvingene kan ikke få fradrag for opsjonspremien, men får sin egen inngangsverdi for opsjonen.

#### 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 og samboer i uskiftebo, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 5.3 og pkt. 5.4.

Transaksjonskostnader kan føres til fradrag i alminnelig inntekt når opsjonen realiseres, jf. sktl. § 9-10 (5). Dette vil f.eks. omfatte meglerprovisjon, megleravgift og handelsavgift.

#### 4.3.2 Innløsning av kjøpsopsjon, innehaver

Ved beregning av gevinst/tap hos innehaver ved innløsning av en kjøpsopsjon må en først

- ta utgangspunkt i det underliggende objektets markedsverdi på innløsningstidspunktet (ved differanseavregning, verdien av referansestørrelsen på innløsningstidspunktet), og
- fra dette beløpet trekkes den innløsningsprisen innehaveren har betalt for det underliggende objektet i henhold til opsjonsavtalen (ved differanseavregning den fastsatte verdien som referansestørrelsen skal sammenlignes med ifølge opsjonsavtalen).

Se sktl. § 9-10 (3) bokstav a nr. 2.

Gevinsten/tapet settes til forskjellen mellom differansen ovenfor og inngangsverdien for opsjonen, se pkt. 4.3.1.

#### Eksempel på innløsning av kjøpsopsjon

*A (innehaver) har inngått en opsjonsavtale med B (utsteder) om rett til kjøp av 1000 aksjer i selskap X for kr 100 000. Ved inngåelsen av opsjonsavtalen betaler A kr 10 000 i opsjonspremie (innehavers inngangsverdi) til B. Imen opsjonens bortfallsdato stiger markedsverdien på aksjene i selskap X til kr 118 000. Forutsatt at A benytter sin rett etter opsjonen vil han her få en skattepliktig gevinst på kr 8 000. Gevinsten beregnes slik:*

Markedsverdi for aksjene:	118 000
÷ Innløsningspris for aksjene:	100 000
= Utgangsverdi for opsjonen:	18 000
÷ Inngangsverdi for opsjonen (opsjonspremie):	10 000
= Gevinst:	+8 000

*I tillegg gis fradrag i alminnelig inntekt for eventuelle transaksjonskostnader.*

*For innehaver av opsjonen som er kjøper av aksjene, settes inngangsverdien for aksjene til markedsverdien på innløsningstidspunktet, dvs. kr 118 000.*

#### 4.3.3 Innløsning av salgsopsjon, innehaver

Ved beregning av gevinst/tap hos innehaver ved innløsning av en salgsopsjon er fremgangsmåten som følger:

- Det tas utgangspunkt i innløsningsprisen, det vil si det beløpet innehaveren får for det underliggende objektet, (ved differanseavregning, den verdien som den variable referansestørrelsen skal sammenlignes med).
- Fra dette beløpet trekkes det underliggende objektets markedsverdi på innløsningstidspunktet (eventuelt verdien av referansestørrelsen på innløsningstidspunktet).

Se sktl. § 9-10 (3) bokstav a nr. 3.

Gevinsten settes til forskjellen mellom differansen ovenfor og inngangsverdien for opsjonen, se pkt. 4.3.1.



4.3.4 *Innløsning av salgsoption, gevinst/tap hos innehaveren vedrørende det underliggende objektet*  
 I tillegg til beregning av gevinst/tap på salgsoption, må en ta standpunkt til skatteplikt/tapsfradrag for det underliggende objektet som innehaveren selger ved innløsning av en salgsoption.

Gevinst/tap vedrørende det underliggende objektet settes til differansen mellom markedsverdien som er brukt ved skattlegging av opsjonen, og skattyters inngangsverdi for det solgte objektet.

Eksempel på innløsning av salgsoption

*A (innehaveren) inngår en opsjonsavtale med B (utsteder) om at A i et bestemt tidsrom har rett til å selge 1000 av sine aksjer i selskap X for kr 70 000 (innløsningsprisen). A's kostpris for disse aksjene er kr 40 000. For å påta seg risikoen for eventuelle kurssvingninger mottar B en opsjonspremie fra A på kr 9 000 (inngangsverdi). Før salgsoptionsens bortfallsdato har markedsverdien på aksjene i selskapet (X) falt til kr 50 000. Hvis A innen bortfallsdatoen benytter seg av sin innløsningsrett overfor B vil han få en gevinst på kr 11 000. Gevinsten beregnes slik:*

<i>Innløsningspris for aksjene:</i>	<i>70 000</i>
<i>÷ Markedspris for aksjene:</i>	<i>50 000</i>
<i>= Utgangsverdi for opsjonen:</i>	<i>20 000</i>
<i>÷ Inngangsverdi for opsjonen:</i>	<i>9 000</i>
<i>= Gevinst:</i>	<i>+11 000</i>

*I tillegg gis fradrag i alminnelig inntekt for eventuelle transaksjonskostnader.*

*Gevinstberegningen ved realisasjon av aksjene (det underliggende objekt) foretas slik: Kr 50 000 (markedsverdien) – kr 40 000 (kostpris for aksjene) = kr 10 000.*

*A får i dette eksempelet en alminnelig inntekt på kr 21 000 (opsjonsgevinst kr 11 000 pluss aksjegevinst kr 10 000).*

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 beløpet 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 beløpet utstederen har betalt for å fri seg fra sine plikter etter opsjonen og det beløpet innehaveren har betalt for opsjonen (inngangsverdi).

**5 Gevinst/tap for utsteder**

**5.1 Generelt**

**5.1.1 Opsjonspremie**

Opsjonspremien for en finansiell opsjon skattlegges ikke når utstederen mottar den ved inngåelsen av opsjonsavtalen. Premien inngår i den senere gevinst-/tapsberegningen når opsjonen realiseres ved avhendelse, innløsning eller bortfall av opsjonen, herunder stengningshandel.

### 5.1.2 Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap

For utstederen er gevinst eller tap ved innløsning eller bortfall av opsjonen, i utgangspunktet skattepliktig/fradragsberettiget selv om opsjonen ikke er utstedt som ledd i virksomhet. Dette gjelder selv om skattyteren ikke ville vært skattepliktig for gevinst eller fått fradrag for tap vedrørende salg av det underliggende objektet.

### 5.1.3 Fritaksmetoden

Hvis utstederen av finansiell opsjon er et selskap som omfattes av sktl. § 2-38 (1) (fritaksmetoden), er det omfattende begrensninger i skatteplikten for gevinst/fradragsrett for tap på finansielle instrumenter, se nærmere emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.11.

### 5.1.4 Når foreligger bortfall av opsjonen

Frafaller innehaveren sin rett etter opsjonsavtalen med endelig virkning overfor utstederen før utløpet av opsjonsperioden/innløsningsdato, anses opsjonen bortfalt. Derimot anses opsjonen ikke bortfalt om den faktisk blir verdiløs for innehaveren, f.eks. fordi utstederen går konkurs eller fordi det underliggende objektet er aksjer i et selskap som går konkurs.

## 5.2 Dødsfall

Dør utstederen før opsjonen innløses eller bortfaller, kan opsjonspremien ikke skattlegges hos avdøde.

Om skattlegging av gjenlevende ektefelle når opsjonspremien var felleseie, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

Arvingene kan ikke skattlegges for opsjonspremien.

## 5.3 Beregning av gevinst/tap for utsteder

### 5.3.1 Utstедers utgangsverdi

Opsjonens utgangsverdi for utstederen er opsjonspremien redusert med eventuelle transaksjonskostnader betalt av ham.

### 5.3.2 Innløsning av kjøpsopsjon, utsteder

Innløser innehaveren opsjonen ved å kjøpe det underliggende objektet, beregnes opsjonsgevinst/-tap for utstederen ved at en fra utstederens utgangsverdi (opsjonspremien), trekker inngangsverdien, dvs. differansen mellom det underliggende objektets markedspris på innløsningstidspunktet og innløsningsprisen ifølge opsjonsavtalen (eventuelt det beløpet utstederen betaler innehaveren ved avregning i forhold til en referansestørrelse).

### 5.3.3 Innløsning av kjøpsopsjon, gevinst/tap vedrørende det underliggende objektet

I tillegg til beregning av gevinst/tap på kjøpsopsjonen må en ta standpunkt til skatteplikt/tapsfradrag hos utstederen for det underliggende objektet som utstederen selger ved innløsning av kjøpsopsjonen.

Gevinst/tap vedrørende det underliggende objektet settes til differansen mellom markedsverdien som er brukt ved skattlegging av opsjonen, og skattyters inngangsverdi for det solgte objektet.

### Eksempel på innløsning av kjøpsopsjon

*A (innehaver) har inngått en opsjonsavtale med B (utsteder) om rett til kjøp av 1000 aksjer i selskap X for kr 80 000. B's kostpris for disse aksjene er kr 50 000. Ved inngåelsen av opsjonsavtalen betaler A kr 10 000 i opsjonspremie (utstедers utgangsverdi) til B. Innen opsjonens bortfallsdato stiger markedsverdien på aksjene i selskap X til kr 97 000. Forutsatt at A benytter sin rett etter opsjonen, vil B få et fradragsberettiget tap ved innløsningen av opsjonene på kr 7 000. Tapet beregnes slik:*

Utgangsverdi for opsjonen:	10 000
÷ Inngangsverdien (97 000 – 80 000):	17 000
= Tap:	-7 000

For B beregnes gevinst/tap ved avhendelse av det underliggende objekt slik: kr 97 000 (markedsverdien) – kr 50 000 (inngangsverdien) = kr 47 000.

#### 5.3.4 Innløsning av salgsoptjon, utsteder

Innløser innehaveren opsjonen ved å selge det underliggende objektet, beregnes opsjonsgevinst/-tap for utstederen ved å ta utgangspunkt i opsjonens utgangsverdi (opsjonspremien), og trekke fra differansen mellom innløsningsprisen og objektets markedsverdi på innløsningsstidspunktet (eventuelt det beløpet utstederen betaler innehaveren ved avregning i forhold til en referansestørrelse).

Om utstedeers inngangsverdi for objekt ervervet ved innløsning av opsjonen, se nedenfor.

#### Eksempel på innløsning av salgsoptjon

A (innehaveren) inngår en salgsoptjon med B (utsteder) om at A i et bestemt tidsrom har rett til å selge 1000 av sine aksjer i selskap X til B for kr 110 000 (innløsningsprisen). For å påta seg risikoen for eventuelle kurssvingninger mottar B en opsjonspremie (B's utgangsverdi) fra A på kr 10 000. Før salgsoptjonens bortfallsdato er markedsverdien på aksjene i selskapet X sunket til kr 92 000. Hvis A innen bortfallsdatoen benytter seg av sin innløsningsrett overfor B, vil B få et fradragberettiget tap på kr 8 000. Tapet beregnes slik:

Utgangsverdi for opsjonen:	10 000
÷ Inngangsverdi for opsjonen (110 000 – 92 000):	18 000
= Tap:	-8 000

For utstederen B som er kjøper av aksjene, settes inngangsverdien på aksjene til markedsverdien, dvs. kr 92 000.

#### 5.3.5 Stengningshandel

Ved stengningshandel utgjør utstederens gevinst/tap differansen mellom det beløpet han har mottatt for å utstede opsjonen (utgangsverdien) og det beløpet han har betalt for å kjøpe opsjonen med motsatt posisjon (inngangsverdien).

#### 5.3.6 Bortfall av opsjonen

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 beløpet 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 salg, innløsning eller bortfall. Dette gjelder selv om innehaveren ikke har mottatt pengene/det underliggende objektet. Det er ikke anledning til å foreta avsetning til dekning av forventet tap på opsjonen.

### 6.1.2 Utsteder

Gevinst på finansiell opsjon skattlegges og tap fradras i det året forpliktelsen i henhold til opsjonen opphører, enten realisasjonen skjer ved innløsning eller bortfall. Dette gjelder selv om utstederen ikke har mottatt opsjonspremie. Det er ikke anledning til å foreta avsetning til dekning av forventet tap på opsjonen.

### 6.2 Det underliggende objektet

Om tidspunktet for skattlegging av gevinst/fradrag for tap vedrørende det underliggende objektet, se emnene 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, jf. sktl. § 9-10 (5), se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

## 7 Diverse spørsmål

### 7.1 Markedsverdi

#### 7.1.1 Kursnotert underliggende objekt

For finansiell opsjon med børsnotert eller på annen måte kursnotert underliggende objekt settes markedsverdien av opsjonens underliggende objekt til sist noterte omsetningskurs på innløsningsdagen, eventuelt siste tidligere noterte omsetningskurs dersom det ikke er notert omsetningskurs denne dagen, jf. FSFIN § 9-10-2.

Er gjenstående kjøperkurs for det underliggende objektet høyere enn sist noterte omsetningskurs, eller er gjenstående selgerkurs for det underliggende objektet lavere enn sist noterte omsetningskurs, skal denne kursen benyttes. Dette gjelder uavhengig av om sist noterte omsetningskurs skriver seg fra innløsningsdagen eller tidligere.

Antatt salgsverdi kan legges til grunn i tilfeller hvor det er sannsynlig at notert kurs ikke gir et pålitelig uttrykk for markedsverdien av det underliggende objektet, f.eks. pga. liten omsetning.

Reglene for fastsetting av markedsverdi gjelder uavhengig av om opsjon og/eller underliggende objekt er norsk eller utenlandsk.

#### 7.1.2 Ikke kursnotert underliggende objekt

Markedsverdien av underliggende objekt som ikke er børsnotert eller på annen måte kursnotert, settes til antatt salgsverdi på innløsningsdagen, jf. FSFIN § 9-10-3. Kan salgsverdi ikke konstateres, må den settes skjønnsmessig. Dette gjelder uavhengig av om opsjon og/eller underliggende objekt er norsk eller utenlandsk.

### 7.2 Inngangsverdi på det underliggende objektet

#### 7.2.1 Inngangsverdi for skattytere som er gevinstbeskattet/har fått fradrag for tap på opsjonen

Hvis erververen av det underliggende objektet er gevinstbeskattet/har fått tapsfradrag ved innløsningen av opsjonen, vil erververens inngangsverdi for det underliggende objektet være den markedsverdien av det underliggende objektet som er lagt til grunn ved beskatningen av opsjonen. Kjøpesummen for det underliggende objektet vil ikke ha betydning i denne sammenhengen.

Inngangsverdien for det underliggende objektet settes til markedsverdi også ved bruk av opsjon i utlandet, uavhengig av om opsjonsgevinsten er beskattet eller ikke, jf. FIN 18. oktober 2000 i Utv. 2001/193.

#### 7.2.2 Inngangsverdi for skattytere som ikke er gevinstbeskattet/ikke har fått fradrag for tap ved realisasjon av opsjonen

Brukes opsjonen til kjøp/salg av det underliggende objektet, men skattyteren ikke er gevinstbeskattet/har fått tapsfradrag ved bruken av opsjonen etter sktl. § 2-38 (fritaksmetoden), er inngangsverdien på det underliggende objektet til senere bruk for den som erverver formuesobjektet, det skattyteren faktisk betaler tillagt/fradratt eventuell opsjonspremie.

### 7.3 Tidspunkt for erverv av det underliggende objektet

Brukes opsjonen til kjøp/salg av det underliggende objektet, anses dette ervervet på innløsningstidspunktet, og ikke på det tidspunktet da partene inngikk opsjonsavtalen.

# Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner

– Sktl. § 4-2 (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 emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)».

Begrepet «ikke-finansielle opsjoner» omfatter både opsjoner som er egne formuesobjekter og opsjoner som ikke er egne formuesobjekter. Hvorvidt en ikke-finansiell opsjon er eget formuesobjekt eller ikke kan få betydning for skatteplikt/fradragsrett, for tidfesting og for formuesbeskatning.

Om hva som er finansielle opsjoner og behandlingen av slike opsjoner, se emnet «[Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner](#)».

I dette emnet behandles ikke tegningsrett til aksjer. Om slike tegningsretter, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

## 2 Opsjoner som er egne formuesobjekter

Ikke-finansielle opsjoner anses som egne formuesobjekter når opsjonene er ment til/opprettet for omsetning eller tilsvarende utnyttning uavhengig av det underliggende objektet, f.eks. når

- det underliggende objektet ikke er en individuelt bestemt gjenstand, men et objekt som er artsbestemt og som kan omsettes i effektive markeder
- det underliggende objektet er av en slik art at det ikke kan leveres, eller
- det er avtalt eller forutsatt at det underliggende objektet ikke skal leveres.

Eksempel på opsjoner som er egne formuesobjekter, er opsjoner hvor det underliggende objektet er en definert kvalitet råolje eller elektrisk kraft.

Opsjoner som er egne formuesobjekter skal normalt beskattes separat, dvs. som egne skatteobjekter uavhengig av sitt underliggende objekt, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», pkt. 3.37.

## 3 Opsjoner som ikke er egne formuesobjekter

Eksempler på ikke-finansielle opsjoner som ikke er egne formuesobjekter, er opsjoner hvor det underliggende objektet er fast eiendom eller individuelt bestemte løseøregjenstander og opsjonen ikke er ment til/opprettet for omsetning uavhengig av det underliggende objekt.

Opsjoner som ikke er egne formuesobjekter skal beskattes integrert med sitt underliggende objekt, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», pkt. 3.37. Det vil si at opsjonen ikke beskattes som sådan, men at urealisert gevinst/tap på opsjonen videreføres til det underliggende objektet og at dette objektet blir bestemmende for både skatteplikt/fradragsrett og tidfesting.

## 4 Formue

Opsjoner som er egne formuesobjekter, regnes som skattepliktig formue.

Opsjoner som ikke er egne formuesobjekter, regnes ikke som skattepliktig formue.

## 5 Inntekt/fradrag for innehaver

### 5.1 Opsjonens inngangsverdi

Opsjonens inngangsverdi er for

- den opprinnelige innehaveren: opsjonspremien
  - senere kjøper av opsjonen: kjøpesummen
  - opsjon mottatt som arv eller gave: omsetningsverdien på dødsfalls-/gavetidspunktet, likevel ikke høyere enn eventuelt grunnlag for arveavgift, jf. sktl. § 9-7.
- Om inngangsverdien for ektefelle og samboer i uskiftet bo, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», pkt. 5.3 og pkt. 5.4.

## 5.2 Erverv av opsjon

Inngangsverdi for en opsjon kan ikke fradragsføres ved ervervet av opsjonen, men må aktiveres. Om behandling av inngangsverdien hos innehaveren når opsjonen innløses, avhendes eller faller bort, se nedenfor.

## 5.3 Avhendelse av opsjon

Gevinst ved avhendelse av opsjonsretten er skattepliktig inntekt, og tap ved avhendelse er fradragsberettiget.

Gevinst/tap for innehaveren settes til differansen mellom salgssummen (utgangsverdien) og opsjonens inngangsverdi, se ovenfor.

## 5.4 Innløsning av opsjon

### 5.4.1 Kjøp/salg av det underliggende objektet

Den fordelens som innehaveren får ved å innløse en ikke-finansiell opsjon ved kjøp/salg av det underliggende objektet skal ikke skattlegges særskilt, men inngår i en eventuell gevinst/tapsberegning ved realisasjon av det underliggende objektet (integrrert beskatning).

Når en kjøpsopsjon brukes til kjøp av det underliggende objektet, skal inngangsverdien for opsjonen inngå i innehaverens kostpris for det underliggende objektet som erverves.

Brukes en salgsopsjon til å selge det underliggende objektet, skal det salgsvederlaget som innehaveren mottar for objektet reduseres med inngangsverdien for opsjonen. For øvrig behandles salget etter de reglene som gjelder for realisasjon av det underliggende objektet, se emnet «[Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner](#)».

### 5.4.2 Differanseavregning ved innløsning av ikke-finansiell opsjon som regnes som eget formuesobjekt

Hvis en ikke-finansiell opsjon (som regnes som eget formuesobjekt) innløses ved differanseavregning, er gevinst skattepliktig inntekt. Tilsvarende tap er fradragsberettiget. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet.

Gevinst/tap settes til forskjellen mellom det beløpet som utstederen betaler til innehaveren i forbindelse med differanseavregningen (utgangsverdien) og opsjonens inngangsverdi, se ovenfor.

## 5.5 Bortfall

### 5.5.1 Ikke-finansiell opsjon som regnes som eget formuesobjekt

Innehaver som ikke innen bortfallsdagen nytter sin rett etter en ikke-finansiell opsjon (som regnes som eget formuesobjekt), har fradragsrett for tapet av opsjonens inngangsverdi. Innenfor virksomhet følger dette av sktl. § 6-2 (1). Utenfor virksomhet følger dette av sktl. § 6-2 (1), jf. sktl. § 9-4.

Frafaller innehaveren sin rett etter opsjonsavtalen med endelig virkning overfor utstederen for utløpet av opsjonsperioden/innløsningsdato, anses opsjonen bortfalt. Ved konkurs hos utstederen vil opsjonen falle bort hvis boet ikke trer inn i forpliktelsen, jf. dekningsloven § 7-3. En opsjon vil også falle bort hvis utsteder dør uten at noen overtar forpliktelsen. Selv om en opsjon faller bort ved utsteders konkurs eller dødsfall, kan verdien av opsjonen på konkurs-/dødsfallstidspunktet helt eller delvis være sikret ved at det foreligger pant eller annen sikkerhet. Om betydningen av oppgjørssentralers (clearingsentralers) rolle i slike situasjoner, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», pkt. 3.32.

En opsjon kan før løpetiden er ute også falle bort hvis underliggende objekt blir verdiløst eller når det er avtalt at bestemte begivenheter skal ha slik virkning. Blir det underliggende objektet verdiløst, vil en kjøpsopsjon bli verdiløs med den følge at den må anses bortfalt. En salgsopsjon vil derimot være verd innløsningskursen.

#### 5.5.2 *Ikke-finansiell opsjon som ikke regnes som eget formuesobjekt*

Innehaver som ikke innen bortfallsdagen nytter sin rett etter en ikke-finansiell opsjon (som ikke regnes som eget formuesobjekt) har fradragsrett for tapet av opsjonens inngangsverdi når opsjonen er eid som ledd i innehaverens virksomhet, jf. sktl. § 6-2 (2).

Utenfor virksomhet kan tap være fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 (1), for eksempel hvis opsjonen er inngått for å skaffe seg tilgang til et formuesobjekt som kunne gitt skattepliktig avkastning og/eller gevinst, eller for å sikre seg en skattepliktig gevinst hvis det gjelder en salgsopsjon.

### 5.6 *Frikjøp av opsjonen*

Vederlag som innehaver mottar fra utsteder for at denne skal bli fri for opsjonsforpliktelsen, behandles på samme måte som vederlag for avhendelse av opsjonen, se ovenfor.

## 6 **Inntekt/fradrag for utsteder**

### 6.1 *Skatteplikt for opsjonspremien*

Opsjonspremien er skattepliktig inntekt for utstederen uavhengig av arten av det underliggende objektet. Ikke-finansielle opsjoner vunnet i arbeidsforhold er skattepliktige etter hovedregelen i sktl. § 5-10, jf. § 12-2 bokstav a. Se også emnet «[Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold](#)», pkt. 2.2.1.

Tidspunktet for skattlegging av opsjonspremien følger de vanlige reglene, se emnene om tidfesting.

### 6.2 *Bortfall*

Det skjer ingen ytterligere skattlegging hos utstederen ved bortfall av opsjonen.

### 6.3 *Innløsning av opsjon*

Brukes opsjonen av innehaveren, skal utstederens eventuelle

- gevinst/tap ved salget (kjøpsopsjon), eller
- inngangsverdi ved kjøpet (salgsopsjon)

av det underliggende objektet fastsettes uten at en tar hensyn til den opsjonspremien som utstederen har mottatt.

## 7 **Utland**

Om skatteplikt etter sktl. § 10-70 for latent opsjonsgevinst ved utflytting, se emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)».

## 8 **Tidfesting av gevinst/tap**

Om tidfesting av gevinst/tap, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

# Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold

- Sktl. § 5-10, § 5-14 (3), § 9-10 og § 19-2 (5).
- FSVIN § 5-14 B.

## 1 **Generelt**

I dette emnet behandles rett og eventuell plikt i arbeidsforhold til å erverve eller selge et formuesobjekt. Emnet inneholder en del som omhandler den generelle hovedregelen, se

pkt. 2, og en del som omhandler særreglene i sktl. § 5-14 (blant annet visse opsjoner i arbeidsforhold), se pkt. 3.

Reglene omfatter bl.a.:

- rett, men ikke plikt til å erverve eller selge et formuesobjekt, herunder opsjoner og konvertible obligasjoner
- tegningsrett til aksjer
- kontrakt (rett og plikt) om kjøp eller salg, og
- tilsagn om vederlagsfri overføring.

Om definisjon av opsjon og om hva begrepene nedenfor betyr, se emnet «Finansielle instrumenter – begreper».

Om særskilt skatteberegning for opsjoner mv. i arbeidsforhold, som går ut på å erverve eller selge aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), se pkt. 4.

## 2 Hovedregel

### 2.1 Formue

#### 2.1.1 Generelt

Det er ikke særregler for formuesbeskatning av opsjoner, tegningsrett eller kontrakter i arbeidsforhold.

Om de vanlige reglene for formuesbeskatning av opsjoner, se emnene «Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner» og «Finansielle instrumenter – ikke-finansielle opsjoner». Verdien settes til omsetningsverdien.

Om formuesbeskatning av tegningsretter mv. og kjøpekontrakter (kjøper og selger), se emnet «Formue», pkt. 9.23.

#### 2.1.2 Særlig om betingede opsjoner

Er det knyttet ytterligere betingelser til opsjonene enn de som følger av selve opsjonsbegrepet, foreligger det en betinget opsjon. Slike opsjoner anses ikke som formue for innehaveren så lenge bruken av opsjonen er avhengig av ytterligere betingelser, se sktl. § 4-2 (1) bokstav a og FIN 26. juli 1994 i Utv. 1994/931. Slike ytterligere betingelser kan f.eks. være at innehaveren av opsjonen fortsatt er ansatt på en bestemt dato. Først når denne datoen er passert vil den være skattepliktig som formue.

### 2.2 Inntekt

#### 2.2.1 Skatteplikt

Fordel vunnet i arbeidsforhold ved opsjon og tegningsrett eller ved inngåelse av kontrakt er skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1 (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 objektet.

#### 2.2.2 Tidspunkt for verdsetting og skattlegging

I utgangspunktet skal fordelene ved opsjon, tegningsrett og kontrakt i arbeidsforhold verdsettes når den erverves og skattlegges som lønnsinntekt på det tidspunktet fordelene virkelig erlegges eller på det tidligere tidspunktet det oppstår adgang til å få den erlagt (kontantprinsippet) etter hovedregelen for lønn/pensjon i sktl. § 14-3, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet» og FIN 30. april 2001 i Utv. 2001/1636. Se likevel nedenfor om særregler når det underliggende objektet er aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis).

Etter kontantprinsippet i sktl. § 14-3 er det et vilkår for å kunne foreta beskatning at skattyteren har mottatt penger eller pengers verdi. Dette er tilfellet hvis opsjonen, tegningsretten eller kontrakten er omsettelig. Omsettelige opsjoner som mottas i arbeidsforhold og som ikke faller inn under særreglene nevnt i pkt. 3, skal således skattlegges når vedkommende får rådighet over opsjonen, eller på tidligere tidspunkt hvor skattyter kunne fått rådigheten, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet», pkt. 3.

Hvis opsjonen, tegningsretten eller kontrakten ikke kan omsettes, for eksempel som følge av et disposisjonsforbud, er det ikke grunnlag for å tidfeste fordelene før det oppstår adgang til innløse opsjonen, tegningsretten eller kontrakten. Det samme gjelder hvis



utnyttelsen av opsjonen, tegningsretten eller kontrakten er gjort betinget, for eksempel av at den ansatte fortsatt er ansatt på et bestemt fremtidig tidspunkt. Det seneste tidspunktet for verdsetting og skattlegging av fordelene er når opsjonen faktisk innløses. I så fall vil det ikke foreligge noen fordel ved selve opsjonen. En eventuell fordel vil i stedet bestå i at en får ervervet det underliggende objektet til underpris. Sml. for øvrig FIN 26. juli 1994 i Utv. 1994/931. Faller opsjonen bort, før tidspunktet for verdsetting og skattlegging, vil det i utgangspunktet ikke foreligge en fordel til beskatning. Om særregler for tidspunktet for verdsetting og beskatning av visse opsjoner i arbeidsforhold, se nedenfor.

Er fordelene ved en opsjon mv. skattlagt før innløsnings tidspunktet, skal i utgangspunktet gevinst ved realisasjon eller innløsning av denne behandles etter de vanlige reglene i sktl. § 9-10 bare som alminnelig inntekt og ikke som lønn/pensjon. Om særregler for visse opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold hvor fordelene ved realisasjon eller bruk av retten også er lønn/pensjon og hvor ingen del av eventuelt tap kommer til fradrag i personinntekten, se pkt. 3.

### 3 Særregler ved inntektsbeskatning av visse opsjoner/tegningsrettigheter/kontrakter i arbeidsforhold

#### 3.1 Generelt

Særreglene i sktl. § 5-14 gir egne regler om

- tidspunktet for verdsetting og skattlegging av fordelene
- hva slags inntekt fordelene skal anses som, og
- hva slags inntekt tap kan fradras i.

Opsjoner mv. som omfattes av særreglene i sktl. § 5-14, skattlegges ikke i ervervsåret. Dette gjelder uavhengig av om opsjonen mv. er børsnotert eller ikke.

#### 3.2 Hva omfattes av særreglene

##### 3.2.1 Hovedregel

Særreglene i sktl. § 5-14 gjelder bare i arbeidsforhold og omfatter som hovedregel all slags rett til å erverve eller selge de nedenfor nevnte objektene.

Den typen rett til erverv eller salg som omfattes er bl.a.

- rett til å erverve eller selge visse underliggende objekter, se nedenfor, uavhengig av om innehaveren har en plikt, se FIN 22. desember 1997 i Utv. 1998/114, pkt. 5
- tegningsrett, og
- tilsagn om vederlagsfri overføring.

Særreglene gjelder slik rett i arbeidsforhold til erverv eller salg av følgende objekter:

- aksjer
- egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i norske sparebanker, norske gjensidige forsikringsselskaper, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finansieringsinstitusjoner, og
- en rett som igjen gir rett til å erverve aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), enten direkte eller gjennom flere omganger. Dette gjelder f.eks. hvor retten er en opsjon, men hvor det underliggende objektet er en annen opsjon eller en tegningsrett. Se FIN 30. september 1997 i Utv. 1997/1297.

Rett til erverv eller salg av ovennevnte objekter omfattes av særregelen også når retten er knyttet til at rettighetshaveren yter lån eller forskudd til utstederen. Det samme gjelder når retten er knyttet til et verdipapir, f.eks. en konvertibel obligasjon, jf. sktl. § 5-14 (3) bokstav a tredje punktum.

Særreglene gjelder imidlertid ikke dersom retten til erverv eller salg gjelder andre objekter enn aksjer, egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) eller rett til å kjøpe eller selge slike. Reglene gjelder for eksempel ikke tildeling av andeler til ansatte i et verdipapirfond, se FIN 6. februar 2007 i Utv. 2007/460. Således vil særreglene ikke gjelde for opsjoner på f.eks. rett til å motta kontant utbetaling tilsvarende eventuell verdistigning på aksjer uten å ha rett til å erverve aksjen. 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 om den utstedes ved senere emisjon. Særreglene gjelder selv om den retten som erverves er en opsjon som er børsnotert, og selv om den opsjonspremien den beret­tigede betaler til utstederen er markedsverdien for opsjonen. Reglene gjelder også om det underliggende objektet er aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i andre selska­per enn det selskapet den berettigede er ansatt i.

### 3.2.2 *Unntak, dødsfall*

Selger eller innløser gjenlevende ektefelle/arving/dødsbo/nærstående den avdødes rett til å selge eller erverve aksjene mv., skattlegges gevinsten/fradras tapet etter de vanlige reg­lene, dvs. som alminnelig inntekt.

### 3.2.3 *Overgangsregler, opsjoner ervervet i inntektsårene 1996 til 2001*

Om overgangsregler for opsjoner ervervet i inntektsårene 1996 til 2001, se Lignings-ABC 2007/08 eller tidligere utgaver.

## 3.3 *Hva menes med arbeidsforhold*

### 3.3.1 *Generelt*

En rett til å erverve eller selge regnes å være i arbeidsforhold også hvor det ikke foreligger noe egentlig ansettelsesforhold. Reglene gjelder imidlertid ikke hvis arbeidsoppdraget inngår i rettighetshaverens virksomhet. Om skillet mellom arbeidsoppdrag i og utenfor virksomhet, se emnet «*Virksomhet – allment*». Verv som medlem av styre, representant­skap mv. anses også å være i arbeidsforhold, uavhengig av om vervet er utøvd som ledd i egen virksomhet.

Særregelen gjelder for erverv av slike opsjoner mv. selv om arbeidsforholdet har opp­hørt, forutsatt at retten mv. må anses ervervet på grunnlag av det tidligere arbeidsforhol­det. Reglene vil således også gjelde for pensjonister som har ervervet opsjon på grunn av det tidligere arbeidsforholdet. Anses retten ervervet i arbeidsforhold, vil den anses å være i arbeidsforhold også når den realiseres, brukes eller faller bort etter at arbeidsforholdet er opphørt.

Rettigheten vil være i arbeidsforhold og omfattes av særregelen, også når et annet sel­skap i samme konsern er den som er forpliktet.

Hvorvidt disse reglene gjelder for slik avtale mellom utsteder og den ansattes ektefelle, samboer, barn mv., må vurderes konkret. Det avgjørende vil være om det er arbeidsfor­holdet som er årsaken til avtalen. Momenter som kan trekke i retning av å se arbeidsfor­holdet som årsak til avtalen er f.eks. at retten ikke er omsettelig på innehaverens hånd og/eller det ikke er betalt noe eller bare et beskjedent vederlag.

### 3.3.2 *Kombinasjon av ansatt og aksjonær mv.*

Dersom en som er ansatt får slik rett i en annen egenskap, f.eks. tegningsrett på grunnlag av aksjer han allerede eier, må det i utgangspunktet likevel anses å være i arbeidsforhold. Unntak kan tenkes der det er klart at det er aksjonærforholdet mv., og ikke arbeidsfor­holdet, som har vært avgjørende for tildelingen, se FIN 12. november 1997 i Utv. 1998/100.

## 3.4 *Behandling i det året retten realiseres, brukes (innløses) eller faller bort*

### 3.4.1 *Generelt*

Fordel ved erverv i arbeidsforhold av rett til å erverve eller selge aksjer eller egenkapital­bevis (grunnfondsbevis), skal verken verdsettes eller skattlegges i ervervsåret. Dette gjel­der også for børsnoterte opsjoner.

Verdsetting og skattlegging av rett i arbeidsforhold til å erverve eller selge aksje eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) skal foretas ved

- bruk av retten til kjøp eller salg av det underliggende objekt, herunder innløsning av opsjon
- betaling fra forpliktete for å bli fri forpliktelsen

- realisasjon av retten, eller
- bortfall av retten ved ikke-bruk.

#### 3.4.2 *Endring av underliggende objekt som følge av fusjon/fusjon eller endring i konsernstruktur*

Endring av underliggende objekt som følge av fusjon/fusjon eller endring i konsernstrukturen vil i utgangspunktet ikke medføre at opsjonen anses innløst. Se FIN 10. februar 2000 i Utv. 2000/555, FIN 9. mars 2000 i Utv. 2000/556 og BFU 15/2012. (Sistnevnte uttalelse gjaldt etablering av konsernstruktur ved aksjebytte hvor samtlige aksjer i et selskap hjemmehørende i EU ble kjøpt opp av et selskap hjemmehørende utenfor EU.)

#### 3.4.3 *Skattyteren bruker retten til kjøp/salg*

Den ansattes fordel/tap skal fastsettes og skattlegges/fradras når den ansatte bruker sin rett til kjøp eller salg av det underliggende objektet, herunder innløsning av opsjon.

Om hva 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 objektet, tas det utgangspunkt i gevinst eller tap beregnet etter reglene for finansielle opsjoner, se emnet «*Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner*». Opsjonsfordelen beregnes med utgangspunkt i verdien av aksjene på det tidspunktet de erverves, se FIN 30. april 2001 i Utv. 2001/1636. Er det foretatt skattlegging på ervervstidspunktet etter de tidligere reglene (1996–2001) må det gjøres fradrag for det skattlagte inntektsbeløpet.

Benyttes opsjon til erverv av aksjer mv. i arbeidsgiverselskapet, skal verdien av aksjene mv. på visse vilkår reduseres med 20 %, maksimalt kr 1 500 per inntektsår. Om vilkårene, se sktl. § 5-14 (1) og (2) og emnet «*Aksjer – ansattes erverv til underpris*». Verdien på det underliggende objektet etter eventuell reduksjon kan likevel ikke settes lavere enn innløsningsprisen.

#### 3.4.4 *Den 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.

#### 3.4.5 *Skattyteren selger retten*

Den ansattes fordel/tap skal fastsettes og skattlegges/fradras når den ansatte selger sin rett til andre, se likevel nedenfor om unntak ved salg til nærstående, se [pkt. 3.4.11](#). Fordelen settes til salgssummen fradrett inngangsverdien. Rettighetshaverens inngangsverdi for slik rett settes til det vedkommende har betalt for retten (opsjonpremien), tillagt det beløpet skattyteren eventuelt er skattlagt for på ervervstidspunktet. Slik skattlegging vil være aktuell for slik rett ervervet i inntektsårene 1996–2001.

Om hva fordelene skal skattlegges som og hva eventuelt tap kan fradras i, se nedenfor.

#### 3.4.6 *Skattyteren overfører retten vederlagsfritt til andre*

Overfører skattyteren slik rett vederlagsfritt til andre, utløses det ingen beskatning på grunnlag av disse reglene. Om eventuell senere skattlegging hos den ansatte når overføringen skjer til nærstående, se [pkt. 3.4.11](#).

#### 3.4.7 *Retten faller bort*

Ved bortfall av slik rett, skal skattyteren ha fradrag for eventuelt tap.

Ved bortfall av kjøps- eller salgsoptjon i arbeidsforhold, skal tapet settes til inngangsverdien. Ved fastsetting av inngangsverdien tas utgangspunkt i eventuelt vederlag ved erverv av retten (opsjonspremie). Inngangsverdien tillegges eventuell fordel som er skattlagt i ervervsåret etter tidligere regler.

Om fradragretten for tapet, og hvilken inntekt tapet kan fradras i, se [pkt. 3.4.9](#).

#### 3.4.8 Skattemessig behandling av gevinst, ved bruk, videresalg mv.

Fordel/gevinst ved bruk (innløsning), arbeidsgivers betaling for å bli fri forpliknelsen eller videresalg av slik rett, skattlegges som lønnsinntekt, dvs. både som alminnelig inntekt og som personinntekt. Også gevinst som skyldes verdistigning på aksjene i tidsrommet fra retten ble ervervet og til innløsningen mv., vil altså i slike tilfeller bli lønnsinntekt. Dette gjelder selv om arbeidsforholdet har opphørt, såfremt retten ble ervervet mens arbeidsforholdet bestod.

#### 3.4.9 Skattemessig behandling av tap ved bortfall av slik rett

Tap ved realisasjon av slik rett kommer i alle tilfeller bare til fradrag i alminnelig inntekt. Slikt tap kommer aldri til fradrag i personinntekt. Tapsfradrag inngår ikke i minstefradraget.

#### 3.4.10 Skatteplikt ved flytting til utlandet

Reglene om skatteplikt for latent gevinst ved utflytting, jf. sktl. § 10-70, gjelder også for opsjoner i arbeidsforhold, se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 6.5.3 og emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)».

#### 3.4.11 Unntak for overdragelse til nærstående

Fordelsbeskatning eller tapsfradrag utløses ikke ved salg/overføring av slik rett i arbeidsforhold fra rettighetshaveren til nærstående. Som nærstående anses ektefelle eller personer som den ansatte eller hans ektefelle er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje samt i første og andre sidelinje, f.eks. til bror, søster, onkler og tanter eller deres barn, eller noen som er gift med dem. Et selskap eller annen juridisk person kan også regnes som nærstående.

I slike tilfeller skal en eventuell fordel/gevinst skattlegges hos den ansatte først når den nærstående selger retten til personer utenfor kretsen ovenfor eller bruker den til kjøp/salg av det underliggende objektet. Utgangsverdien vil være det vederlaget den nærstående mottar. Skattlegging foretas hos den ansatte på samme måte som om det var den ansatte som hadde solgt/brukt/innløst retten på det tidspunktet den nærstående gjør det. Tilsvarende gjelder for tap. Dette gjelder også om retten privatrettslig må anses reelt overdratt til nærstående som står for realisasjonen/bruken.

Se likevel [pkt. 3.2.2](#), om når nærstående selger/bruker slik rett etter den ansattes død.

## 4 Særskilt skatteberegning

### 4.1 Generelt

Skatt på den inntektsfordelen som er fastsatt og tidfestet i det året retten innløses eller selges, skal som hovedregel beregnes på vanlig måte sammen med skattyterens øvrige inntekter vedkommende år.

For opsjoner mv. som omfattes av særreglene om opsjoner i arbeidsforhold, kan skattyter kreve at skatten settes til det beløpet skatten ville ha utgjort dersom skatteberegning foretas som om fordelene var blitt tidfestet med like store beløp i hvert av inntektsårene fra og med ervervsåret til og med innløsnings- eller salgsåret, jf. FSFIN § 5-14-12 (1). Om hvilke retter dette gjelder, se [pkt. 3.2](#). Denne alternative beregningsmåten for skatten innebærer ikke en omgjøring av tidfesting av inntekten. Det skal således ikke foretas noen endring i tidligere års ligning. Dette alternativet er beskrevet nedenfor og er kalt fordelingsalternativet.

Det er bare fordelene ved rett til å erverve eller selge aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) som skal fordeles. Gevinst ved eventuelt salg av aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) på grunnlag av en slik salgsopsjon, kan ikke fordeles.

Fordelingsalternativet innebærer ny beregning av skatt på alminnelig inntekt og personinntekt (toppskatt og trygdeavgift). Fordelingen gis ingen virkning for pensjonspoeng. Fordelingsalternativet skal bare brukes dersom skatten ved denne beregningen blir lavere enn ved ordinær skatteberegning for innløsnings- eller salgsåret.

Fordelingsalternativet medfører ikke at det skal foretas nytt skatteoppgjør for tidligere år. Det er skatten som relaterer seg til det året retten er innløst eller solgt som kan bli

nedsatt ved fordelingsalternativet. Det skal beregnes en skatt som tilsvarer den skatten som ville ha blitt ilagt dersom fordelten hadde blitt tidfestet i de ovennevnte årene.

Dette har følgende konsekvenser:

- Skatten etter fordelingsalternativet tilfaller i sin helhet skattyterens skattekommune for det året retten innløses eller selges.
- Ved skatteberegningen må det beregnes en ny inntekt for hvert av de årene fordelten skal fordeles på, herunder eventuelt ny beregning av minstefradrag, fastsetting av klasse mv.

Fordelingsalternativet kan ikke brukes dersom det foreligger tap på retten til å erverve eller selge aksjer mv. Alternativet er derfor ikke aktuelt dersom retten til å erverve eller selge aksjer mv. faller bort.

#### 4.2 Hvem kan kreve fordeling

Alle som er skattepliktige i innløsnings- eller salgsåret for fordel som omfattes av fordelingsalternativet, se ovenfor, kan kreve skatten beregnet etter fordelingsalternativet.

Fordelingsalternativet kan også brukes av personer som er skattepliktig for latent gevinst ved utflytting etter sktl. § 10-70, se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 6.5.3 og emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

#### 4.3 Fordelingen av fordelten som grunnlag for den særskilte skatteberegningen

##### 4.3.1 Tidsrom

Fastsatt fordel i det året retten innløses eller selges, fordeles ved den særskilte skatteberegningen med like store beløp på hvert av inntektsårene fra og med ervervsåret for retten, og til og med det året fordelten tidfestes.

##### Eksempel

*Erverves en opsjon den 15. desember år 1 og den innløses 5. januar i år 4, skal fordelten ved skatteberegningen fordeles med like store beløp på årene 1, 2, 3 og 4.*

Fordeling og skattlegging skal foretas selv om erverv av retten ligger mer enn ti år tilbake i forhold til det året retten innløses eller selges.

Har skattyteren flere avtaler om rett til å erverve aksjer i samme selskap, må han sannsynliggjøre hvilken rettighet/avtale som er innløst/solgt. De eldste avtalene anses i utgangspunktet brukt først. En senere avtale kan imidlertid anses brukt først, hvis skattyter kan vise til ytre konstaterbare omstendigheter som tyder på dette, for eksempel at innløsningsprisen var lavere på den siste avtalen og det er denne lavere prisen som er benyttet ved innløsningen.

Har skattyteren etter inngåelsen av avtalen fått rett til å erverve flere aksjer enn i den opprinnelige avtalen, anses ny avtale for inngått. Retten til å erverve det økte antallet aksjer, anses ervervet på tidspunktet for inngåelse av den nye avtalen.

For avtale hvor vesentlige vilkår for innløsningen endres, må det gjøres en konkret vurdering i hver enkelt sak der man vurderer om de nye betingelsene skal anses som del av den opprinnelige avtalen eller om endringen må anses som en ny avtale der ervervsåret anses å være endringsåret.

Fordelen skal også fordeles på år hvor skattyteren ikke har vært skattepliktig som bosatt i Norge.

##### 4.3.2 *Inntekten i fordelingsperioden, generelt*

Størrelsen av den skattepliktige fordelten som skal fordeles, følger reglene i innløsnings- eller salgsåret.

Har skattyteren underskudd fra tidligere til fremføring, eller underskudd i ett av årene i fordelingsperioden, må underskuddet avregnes på nytt som om fordelten hadde vært tidfestet i de enkelte årene.

Hadde skattyteren også en ikke-liberal beregnet personinntekt etter delingsmodellen fra samme aksjeselskap i den aktuelle perioden (2005 eller tidligere) og opsjonsfordelen

hadde ført til at denne personinntekten skulle begrenses (ytterligere), så må slik begrensning gjennomføres.

#### 4.3.3 *Inntekten i fordelingsperioden, utland*

Var skattyteren ikke skattepliktig for noen inntekt til Norge for ett eller flere år i det tidsrommet som faller innenfor fordelingsperioden, settes inntekten før fordelingsinntekt for slike år til 0.

Ved inntektsfastsettingen i slike tilfeller gis fullt minstefradrag dersom skattyteren er bosatt i Norge etter norsk internrett. Har skattyter vært skattepliktig som bosatt deler av året, avkortes minstefradraget forholdsmessig, jf. sktl. § 6-32 (4). Skattyter som ikke har vært skattepliktig som bosatt i Norge og heller ikke vært skattepliktig for arbeidsinntekt under midlertidig opphold i Norge i vedkommende år, har ikke krav på minstefradrag.

#### 4.3.4 *Skatteberegning i fordelingsperioden, generelt*

Fordelen som etter fordelingen og eventuelle korrigeringer faller på de enkelte årene i fordelingsperioden, legges ved den alternative skatteberegningen på toppen av vedkommende års alminnelige inntekt og personinntekt. For innløsnings- eller salgsåret tar man ikke med den samlede fordelen, men bare den forholdsmessige del av fordelen som faller på dette året. Skatten for de aktuelle årene beregnes etter vedkommende års skattesatser, jf. personfradrag/klasserfradrag og fribeløp for toppskatt. Denne beregnede skatten sammenlignes med den skatten som faktisk faller på inntekten det året retten realiseres (ved sistnevnte størrelse har man ikke gjort noen fordeling).

Medfører fordelingsalternativet totalt sett lavere skattebelastning enn det som er tilfelle ved inntektsføring av hele fordelen i innløsnings- eller salgsåret, kan skattyter kreve å få nedsatt skatten til det beløpet som den alternative beregningen gir.

Ved skatteberegningen må det tas hensyn til eventuell skattebegrensning etter tidligere bestemmelse i sktl. § 17-10, se Lignings-ABC for 2008/2009 og tidligere utgaver under emnet «Skattebegrensning – åttiprosentregelen».

Er det først fastsatt en inntektsfordel (som blir skatteberegnet etter den for skattyteren gunstigste måte), og han så får fastsatt en ny inntektsfordel i et senere inntektsår (slik at det igjen må foretas en sammenligning av hva som er gunstigst), skal fordelingsalternativet anvendes på følgende måte: Den siste fordelen fordeles på de enkelte årene i fordelingsperioden og legges på toppen av alminnelig inntekt og personinntekt ved forrige sammenligning.

#### Eksempel

*I år 1 erverves en opsjon på 100 aksjer (opsjon 1) og i år 2 erverves en ny opsjon på 50 aksjer (opsjon 2). Opsjon 1 innløses i år 4, og utløser en skattepliktig fordel på kr 100 000. I år 5 innløses opsjon 2, og utløser en skattepliktig fordel på kr 80 000. Øvrig inntekt utgjør hvert år kr 300 000. (Eksempelet illustrerer beregningsgrunnlagene for skatt av alminnelig inntekt. Fremgangsmåten er tilsvarende for personinntekt.)*

##### *Innløsning av opsjon 1:*

*Ved ligningen for år 4 sammenlignes skatt av fordelen på kr 100 000 i år 4 (regnet av den øverste del av inntekten) med samlet skatt av kr 25 000 på hvert av de fire årene (regnet av den øverste del av inntekten).*

##### *Innløsning av opsjon 2:*

*Ved ligningen for år 5 sammenlignes skatt av fordelen på kr 80 000 i år 5, med samlet skatt etter fordelingsalternativet:*

##### *År 2 til 4:*

*Skatt av inntekt inkl. opsjon 1 og 2, dvs. av kr 345 000 for hvert av årene.*

*Skatt av inntekt ekskl. opsjon 2, men inkl. opsjon 1, dvs. av kr 325 000.*

*Differansen utgjør skatt av opsjonsfordelen for årene 2 til 4.*

##### *År 5:*

*Skatt av inntekt inkl. opsjon 2, dvs. av kr 320 000.*

*Skatt av øvrig inntekt, dvs. av kr 300 000.*

*Differansen utgjør skatt av opsjonsfordelen for år 5.*

Ved vurdering av hvilket alternativ som er gunstigst for skattyter ved den siste innløsningen, sammenlignes skatten av kr 80 000 i år 5 med samlet skatt etter fordelingsalternativet for årene 2 til 5.

#### 4.3.5 Skatteberegning i fordelingsperioden, ektefeller

Hadde skattyteren ektefelle i løpet av fordelingsperioden, skal en velge den gunstigste løsning for felles eller særskilt ligning. Får skattyterens ektefelle høyere skatt, skal denne merskatten ved den særskilte skatteberegningen tilordnes den som innehar retten.

#### 4.3.6 Skatteberegning i fordelingsperioden, utland

For tidligere år i fordelingsperioden hvor skattyteren ikke var skattepliktig til Norge for lønn fra vedkommende arbeidsgiver, regnes likevel skatt på alminnelig inntekt og toppskatt av den fordelen som faller på inntekten for vedkommende år.

For skattytere som var skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk internrett, fastsettes klasse etter de vanlige reglene. For skattyter som var skattepliktig som bosatt i Norge bare en del av året, avkortes personfradrag og fribeløp i toppskatt forholdsmessig etter 12-deler. For skattytere som ikke var skattepliktig som bosatt i Norge vedkommende år, og heller ikke var skattepliktig for arbeidsinntekt under midlertidig opphold i Norge, skal skatten beregnes i klasse 0.

For år hvor skattyteren var skattemessig bosatt i Norge en del av året, fordeles inntekten på det tidsrommet skattyteren var bosatt i Norge og det tidsrommet han ikke var bosatt, i samme forhold som klassefastsettingen (12-deler), se emnet «Klassefastsetting».

### 4.4 Formelle krav

Skattyteren må fremsette krav om skatteberegning etter fordelingsalternativet. Kravet må fremsettes innen fristen for levering av selvangivelsen, jf. FSFIN § 5-14-12 (2). Har skattyteren fått forlenget selvangivelsesfristen, er det den forlengede fristen som gjelder.

## 5 Forhold vedrørende det underliggende objektet til opsjoner mv. i arbeidsforhold

### 5.1 Rett til kjøp, rettighetshavers inngangsverdi for kjøp av det underliggende objektet

Bruker rettighetshaver opsjonen til å kjøpe det underliggende objektet, er hans inngangsverdi for vedkommende underliggende objekt den markedsverdien som er lagt til grunn for skattleggingen på innløsningstidspunktet.

### 5.2 Rett til salg, gevinsttap vedrørende det underliggende objektet

Bruker rettighetshaver en salgsopsjon, må en i tillegg til skattlegging av gevinst/fradrag for tap på selve opsjonen som sådan hos rettighetshaveren, skattlegge gevinst/gi fradrag for tap ved realisasjonen av det underliggende objektet som rettighetshaveren selger ved innløsning av salgsopsjonen.

Gevinst/tap settes til differansen mellom markedsverdien som er brukt ved skattleggingen av retten, og skattyters inngangsverdi for det solgte objektet. Gevinst på det underliggende objektet anses ikke som vunnet i arbeidsforhold.

## 6 Arbeidsgiver

Utstederen (arbeidsgiveren) plikter å lønnsinnberette rettighetshavers fordel mv. ved slik rett i kode 523 det året den tildeles/ervertes. Dersom opsjonen er ubetinget, skal det også opplyses om formuesverdien. Skattepliktige ytelser ved innløsning eller salg av opsjoner i arbeidsforhold innberettes i kode 131-A Opsjonsytelser (kontantytelser) eller kode 133-A Opsjonsytelser (naturalytelser). Tap ved innløsning/salg/bortfall innberettes i kode 924.

Om arbeidsgiveravgift på fordelen, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.9.1.

# Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards

– Sktl. § 5-1 (2), § 5-30 (2), § 6-2 (1) og § 9-4.

## 1 Generelt

I dette emnet behandles bare futures og forwards som er egne formuesobjekter. Om hva en futurekontrakt og forwardkontrakt er og hva begrepene brukt nedenfor betyr, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)».

En futurekontrakt vil alltid være et eget formuesobjekt.

En forwardkontrakt er eget formuesobjekt når den er opprettet for/ment til omsetning eller tilsvarende utnyttelse uavhengig av det underliggende objektet, f.eks. når

- det underliggende objektet ikke er en individuelt bestemt gjenstand, men et objekt som er artsbestemt og ment til omsetning i effektive markeder, f.eks. statsobligasjoner
- det underliggende objektet er av en slik art at det ikke kan leveres, f.eks. en indeks, eller
- det er avtalt eller underforstått at det underliggende objektet ikke skal leveres.

## 2 Prinsipp for skattlegging

For futures og forwards som er egne formuesobjekter, skal det skje en separat beskatning. Dette innebærer at det skal foretas en særskilt gevinst- eller tapsberegning på kontrakten som sådan, uavhengig av eventuell gevinst/tap på det underliggende objektet.

Forwardkontrakter som ikke er egne formuesobjekter, skattlegges og tidfestes sammen med og etter de reglene som gjelder for underliggende objekt.

## 3 Formue

Futures og forwards som er egne formuesobjekter, anses som skattepliktig formue.

En futurekontrakt eller forwardkontrakt kan selv være børsnotert, i tillegg til at de underliggende objektene er det.

For både børsnoterte og ikke-børsnoterte futures/forwards fastsettes formuesverdien til antatt gevinst ved stengning av kontrakten ved årsskiftet. Det tilsvarende beløp som er ført som formue hos den ene kontraktsparten kan føres til fradrag som gjeld hos den andre kontraktsparten.

Forwardkontrakt som ikke er eget formuesobjekt, formuesbeskattes integrert (sammen) med det underliggende objektet.

## 4 Inntekt/fradrag

### 4.1 *Gevinst/tap*

Gevinst på future/forward som er eget formuesobjekt, er skattepliktig inntekt. Eventuelt tap er fradragsberettiget. Dette gjelder enten futuren/forwarden er eid i eller utenfor virksomhet.

For selskaper som er omfattet av reglene i sktl. § 2-38 (1) (fritaksmetoden), er det omfattende unntak fra skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av et finansielt instrument som har

- aksje mv. som underliggende objekt, eller
- en indeks som underliggende objekt dersom indeksen dekker aksjer og andre eierandeler

når aksjen mv. eller eierandelen kvalifiserer til unntaket i sktl. § 2-38. Om fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)». Se også Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.2.4.



## 4.2 **Gevinsttapsberegning ved realisasjon**

### 4.2.1 *Generelt*

Gevinst og tap på futures og forwards som er realisert i inntektsåret, fremkommer som differansen mellom utgangsverdien og inngangsverdien.

### 4.2.2 *Inngangsverdi*

Ved inngåelsen av futurekontrakter og forwardkontrakter vil det vanligvis ikke være betalt noe beløp til den annen part som skal aktiveres som inngangsverdi.

### 4.2.3 *Utgangsverdi*

Terminkontraktens utgangsverdi vil være realisasjonsverdien.

Er en futurekontrakt/forwardkontakt realisert ved salg, vil salgsværdien utgjøre utgangsværdien. Er en futurekontrakt/forwardkontrakt avsluttet ved differanseavregning, vil differanseavregningsbeløpet utgjøre utgangsværdien.

Er en futurekontrakt/forwardkontrakt avsluttet ved stengningshandel, settes utgangsværdien til den prisen som er betalt for den motstående kontrakten.

For forwardkontrakt avsluttet ved levering av det underliggende objektet, vil terminkontraktens utgangsverdi for kjøperen være markedsverdien av det underliggende objektet minus terminprisen (avtalt pris for det underliggende objektet). For selgeren av det underliggende objekt vil utgangsværdien utgjøre terminprisen minus markedsprisen av det underliggende objekt.

#### Eksempel:

*Skattyter har inngått en terminkontrakt om kjøp av 100 000 danske kroner for 105 000 norske kroner. Kursen på danske kroner på leveringstidspunktet har sunket til 102. Kjøperen må da betale kr 3 000 mer for 100 000 danske kroner enn den faktiske verdien i norske kroner ved utløpet av terminen. Utgangsværdien på kontrakten blir derved kr 102 000 minus kr 105 000, dvs. et tap på kr 3 000.*

*For selgeren er avtalt pris (terminprisen) kr 105 000, men det koster selgeren bare kr 102 000 å skaffe det avtalte beløpet ved utløpet av terminen. Selgeren har da hatt en gevinst på kr 3 000.*

## 4.3 **Tidfesting av gevinsttap**

Om tidfesting av gevinst/tap, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

Om eventuell skattemessig sikring, se emnet «Finansielle instrumenter – begreper», pkt. 3.40.

# Finansielle instrumenter – terminkontrakter – valuta- og renteswapavtaler

– Sktl. § 5-1 (2), § 5-30 (2), § 6-2 (1) og § 9-4.

– Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) § 2-2 (1) nr. 4 og (5).

## 1 **Innledning**

En swapavtale er en gjensidig bebyrdende avtale om bytte av forhåndsbestemte kontantstrømmer i et nærmere avgrenset tidsrom. I prinsippet går avtalen ut på at to parter utveksler beløp eller betalingsstrømmer beregnet på grunnlag av forskjellige referansestørrelser. Swapavtaler inngås i sikringsøyemed og i spekulasjonsøyemed.

Det finnes mange ulike typer swapavtaler. I dette emnet behandles kun

- renteswapavtaler
- foreign exchange swapavtaler (forexswapavtale)
- valutaswapavtaler

I swapavtaler vil konstantstrømmene som skal utveksles være beregnet på grunnlag av bytteforholdet på valutaen/renten av en beregningsmessig hovedstol. Bytteforholdet kan ha sitt utspring i et gjeldsforhold som en av partene i swapavtalen er part i. Swapavtalen vil imidlertid ikke ha noen innvirkning på dette gjeldsforholdet.

Løpetiden for en swapavtale kan være fra noen måneder til flere år. Som regel er en bank/finansinstitusjon direkte motpart ved inngåelse av swapavtaler.

## 2 Renteswapavtale

En renteswap er en gjensidig forpliktende avtale om å bytte rentebetalingsstrømmer i samme valuta, beregnet med referanse til en felles nominell hovedstol, i et nærmere avgrenset tidsrom. Normalt vil referansestørrelsene være en fast rente, mens motpartens ytelse beregnes på grunnlag av en flytende rente.

Den som har tatt opp et lån med flytende rente vil således kunne sikre seg mot rentendringer ved å inngå en renteswapavtale, uten at det er nødvendig å refinansiere lånet. Den som har inngått et lån med fast rente kan på den annen side ved hjelp av en renteswapavtale bli stilt økonomisk som om han hadde inngått en låneavtale med flytende rente. På tilsvarende måte kan en långiver ved å inngå en renteswapavtale bli stilt økonomisk som om rentebetingelsene ble endret fra fast til flytende rente eller omvendt. Den andre parten i låneforholdet vil ikke bli berørt av at den ene parten inngår en renteswapavtale.

En renteswapavtale kan også inngås uten at det foreligger noe underliggende låneforhold. Hensikten med renteswapavtalen vil da være å utnytte endringene i rentemarkedet for å oppnå gevinst.

### Eksempel på en renteswap

*A har et lån på kr 10 mill. i banken B til flytende rente. Den flytende renten utgjør i dag 4 %. p.a. Lånet skal innfris om 10 år. A ønsker å sikre seg mot renteøkninger for resten av låneperioden, og inngår en renteswapavtale med C med 10 års varighet. Denne avtalen går ut på at hver gang en rentetermin forfaller til betaling, skal A betale et beløp til C. Dette beløpet tilsvarer en rentetermin på gjenstående lånebeløp, beregnet etter en fast rentesats på 4,5 %. C på sin side skal betale et beløp til A, som svarer til en rentetermin på lånet, basert på den flytende rentesats som gjelder for lånet. A har dermed sikret seg mot økninger i rentenivået, ved at han resten av låneperioden blir belastet som om lånet var tatt opp med en fast rentesats på 4,5 %. Om gevinst-/tapsberegning, se pkt. 6.2.*

I stedet for at partene foretar gjensidig utveksling av ytelser, vil partene kunne foreta en nettoavregning.

Skattemessig inngangsverdi på renteswapavtalen vil normalt være 0 ved inngåelsen av avtalen. Gevinst/tap på en renteswap oppstår ved at den flytende renten utvikler seg annerledes enn forventet ved kontraktsinngåelsen.

## 3 Forexswapavtale

En forexswap kjennetegnes ved at kontraktspartene avtaler å bytte valutabeløp i en på forhånd avtalt periode (som vanligvis vil være kort, normalt mellom én dag og ett år). Partene i forexswapavtalen gjør to valutaforretninger; en spotforretning og en terminforretning. Sett fra den ene partens side kjøpes først en valuta (spotforretning) og på et senere tidspunkt selges tilsvarende valutabeløp tilbake til en på forhånd gitt pris (terminforretning). Utviklingen i valutamarkedet avgjør hvem som kommer ut med gevinst eller tap.

Differansen mellom spotkursen og terminkursen vil være knyttet opp mot renteforholdet mellom de berørte valutaene, for å ta høyde for at rentenivåene kan være forskjellige. Ved inngåelsen av swapavtalen vil det være fastsatt at det skal gjøres et tillegg eller fradrag i kursen ved tilbakebetalingen (terminforretningen), som følge av differansen i rentenivåene.

Forexswapavtalene benyttes hovedsakelig for å sikre gjeld eller en fordring i utenlandsk valuta mot endringer i valutakursen. En forexswap gir da sikkerhet med tanke på hvilken kurs som for eksempel skal benyttes ved tilbakebetaling av gjeld.

En forexswap kan inngås uten at den knyttes opp mot noe underliggende gjeldsforhold. Hensikten vil da være å utnytte svingninger i valutakursene for å oppnå gevinst.

#### Eksempel på en forexswap

*A inngår avtale med B om salg av 1 mill. USD spot 1. mars til kurs 5,50. Han inngår samtidig en avtale om tilbakekjøp av tilsvarende beløp 1. september samme år til kurs 5,70. Kursforskjellen skyldes rentedifferansen mellom de ulike valutaene i kontraktperioden. A har dermed sikret seg mot endringer i valutakursen i perioden mellom 1. mars og 1. september. Om gevinst-/tapsberegning, se pkt. 6.2.*

I stedet for at det utveksles gjensidige ytelser kan det være avtalt at det kun skal foretas en differanseavregning ved utløpet av swapkontraktens løpetid, dersom kursen har endret seg.

## 4 Valutaswapavtale

En valutaswap er en avtale hvor to parter bytter betalingsstrømmer i en valuta med tilsvarende betalingsstrømmer i annen valuta. Betalingsstrømmene vil ofte være avledet av forpliktelser til å betale renter i fremmed valuta. En valutaswapavtale medfører som regel bytte av valutaer som underliggende objekt. Valutaswap omtales også som rente- og valutaswap.

I en valutaswap betaler partene gjennom hele swap-perioden de beløpene som er nødvendige for å betjene de løpende rentebetingelsene. Valutakursen ved forfall er identisk med vekslingskursen ved inngåelse av swapavtalen.

#### Eksempel på valutaswap med løpende rentebetaling

*A tar opp et lån på USD 20 mill., tilsvarende NOK 120 mill. (Kurs USD 6,00) hos B den 2. januar til en flytende rente som utgjør 5 % p.a. ved inngåelsen av låneavtalen. Rentene skal beregnes etterskuddsvis og betales den 1. i hvert kvartal, mens hovedstolen skal tilbakebetales den 31. desember. A inngår en valutaswapavtale med C på tidspunktet for låneopptaket. Denne avtalen går ut på at A skal betale kvartalsvise beløp til C, som tilsvarer forrentning av NOK 120 mill., beregnet ut fra en flytende rente som utgjør 4 % p.a. ved inngåelsen av avtalen. A skal så motta kvartalsvise ytelser fra C, basert på forrentning av USD 20 mill., beregnet på tilsvarende måte som de rentebeløp som A skal betale til B. Den 31. desember skal A motta USD 20 mill. fra C med tillegg av renter for oktober, november og desember, og A skal betale NOK 120 mill. med tillegg for renter for oktober, november og desember til C. I dette tilfellet vil differansen mellom rentenivåene på NOK og USD gjenspeile seg i de kvartalsvise rentebeløpene, slik at det ikke vil være aktuelt å gjøre noe tillegg eller fradrag i kursen ved den avsluttende tilbakeføring av hovedbeløp. Om gevinst-/tapsberegning, se pkt. 6.2.*

## 5 Formue

Swapavtaler som er egne formuesobjekter anses som skattepliktig formue. Formuesverdien utgjør nettoverdien av de gjestående kontantstrømmene. For den parten hvor nettoverdien av gjestående kontantstrømmer er positiv, må verdien fastsettes til det som swapavtalen kan realiseres/avsluttes for ved årsskiftet. For den parten hvor nettoverdien av gjestående kontantstrømmer er negativ, må forpliktelsen verdsettes til det vedkommende ved årsskiftet måtte betalt for å avslutte/realisere avtalen.

## 6 Realisasjon

### 6.1 Generelt

En renteswap, forexswap eller valutaswapavtale er en selvstendig kontrakt, som utelukkende innebærer stiftelse av nye rettigheter og forpliktelser mellom partene. Avtalen vil som hovedregel være et eget formuesobjekt og skal beskattes separat, se Ot.prp. nr. 1

(1999-2000) pkt. 16.3.5.2. Dette innebærer at det skal foretas en særskilt gevinst- eller tapsberegning på swapavtalen som sådan.

Inngåelsen av swapavtalen er ikke noen realisasjonsbegivenhet i seg selv, men en angivelse av partenes fremtidige forpliktelser.

Utvekslingen av betalingsstrømmene fra en renteswap, forexswap eller valutaswap innebærer en hel eller delvis innfrielse av swapavtalen, og medfører at swapavtalene anses helt eller delvis realisert. Inntekter og kostnader skal således behandles etter reglene om gevinst/tap ved realisasjon. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet, jf. sktl. § 5-1 (1)/§ 5-30 (i virksomhet) og § 5-1 (2) (utenfor virksomhet) og § 6-2 jf. kap. 9.

Den skattemessige realisasjonen (innvinningen/oppførelsen) skjer for renteswapavtalen ved oppfyllelsen av avtalen, nærmere bestemt når de enkelte renteterminer (partiell realisasjon) utveksles.

Realisasjon av forexswapavtalen skjer ved levering av underliggende objekt (valuta), eventuelt ved differanseavregning.

Realisasjon av renteelementet i en valutaswapavtale skjer når de enkelte renteterminer (partiell realisasjon) utveksles. I tillegg skal valutadelen anses realisert ved avtalens utløp når skattyter oppfyller sin del av kontrakten.

Dersom partene avtaler å avslutte en swapavtale før alle byttene av rente- eller valutabetalinger er gjennomført, faller swapavtalen bort og anses skattemessig realisert for begge parter. Innvinningen/oppførelsen skjer i disse tilfellene når de vesentligste vilkårene om avslutning av avtalen er klarlagt, se FIN 30. november 1998 i Utv. 1999/216.

Swapavtalen anses realisert dersom en part overfører sine rettigheter og plikter etter swapavtalen ved et salg til en tredjemann. Avhenders gevinst/tap innvinnes/oppføres normalt på tidspunktet for inngåelse av avtalen om overdragelse. Overføringen innebærer ikke realisasjon for den opprinnelige motparten i swapavtalen, som vil fortsette avtaleforholdet med tredjemann.

## 6.2 **Gevinsttapsberegning**

### 6.2.1 *Gevinst/tap for det enkelte betalingsbytte*

Gevinst eller tap på det enkelte bytte av betalinger fastsettes til differansen mellom det beløpet som mottas og det beløpet som betales i henhold til swapavtalen. En positiv differanse i betalingsstrømmene anses som gevinst, og negativ differanse anses som tap.

### 6.2.2 *Betalt vederlag ved inngåelsen av avtalen*

Er det betalt et vederlag fra en av partene ved inngåelsen av swapavtalen, skal vederlaget fordeles på de gjenstående betalingsbyttene og medtas i gevinst- eller tapsberegningen med like store deler.

### 6.2.3 *Gevinst/tap ved avslutning før forfall*

Ved avslutning av kontrakten før forfall vil partene realisere en skattemessig gevinst/tap tilsvarende vederlaget som mottas eller betales. Eventuell gevinst som oppstår på den ene partens hånd motsvares av et tilsvarende tap på den andre partens hånd.

### 6.2.4 *Gevinst/tap for avhender av swapavtale*

Swapavtalen realiseres dersom en part overfører sine rettigheter og plikter etter swapavtalen ved et salg til en tredjemann. Skattemessig gevinst/tap for avhenderen fastsettes til differansen mellom vederlaget som mottas eller betales ved avhendelsen og det som er mottatt eller betalt ved inngåelsen av swapavtalen.

### 6.2.5 *Eksempler på gevinst- og tapsberegning*

#### Eksempel på renteswap

Det legges til grunn samme forutsetninger som vist i eksempelet i *pkt. 2*. Dersom den flytende renten i markedet holder seg uendret på 4 %, vil det for A være en negativ differanse i betalingsstrømmen mellom flytende og fast rente på kr 50 000 på renteswapen ( $10\,000\,000 \times (4\% - 4,5\%)$ ). C må tilsvarende inntektsføre en gevinst på kr 50 000 på renteswapen.

### Eksempel på forexswap

Det legges til grunn samme forutsetninger som vist i eksempelet i *pkt. 3*. Er spotkursen på tilbakekjøpstidspunktet 5,30, innebærer dette et fradragsberettiget tap for A på NOK 400 000 (1 mill.  $x (5,30 - 5,70)$ ) på forfallstidspunktet. B realiserer en tilsvarende gevinst.

### Eksempel på valutaswap

Det legges til grunn samme forutsetninger som vist i eksempelet i *pkt. 4*. Ved utveksling av betalingsstrømmer den 1. april (den 1. i hvert kvartal) betaler A flytende swaprente i NOK (4 % i 89 dager) beregnet ut i fra referansebeløp kr 120 mill., dvs. kr 1 186 666,67 og mottar swaprente i USD (5 % i 89 dager) beregnet ut i fra referansebeløp USD 20 mill., dvs. USD 247 222,22 omregnet til NOK 1 507 140,82 etter spotkurs 6,0963 den 1. april. Dette innebærer at A har realisert en gevinst på kr 320 474,15 (kr 1 507 140,82 – kr 1 186 666,67) på tidspunktet for utveksling av betalingsstrømmer, dvs. at swapen delrealiseres ved de enkelte betalingsterminer og gevinst eller tap skal tidfestes til dette tidspunktet.

Dersom spotkurs USD ved forfall 31. desember utgjør kr 5,86 vil A i tillegg til realisert gevinst eller tap ved hver rentebetalingstermin, realisere et tap på valutadelen av valutaswapen på kr 2 800 000 (20 000 000  $x (5,86 - 6,00)$ ).

## **7 Tidfesting av gevinst/tap**

### **7.1 Generelt**

Tidfesting av gevinst/tap reguleres av realisasjonsprinsippet i sktl. § 14-2 (1) og (2). Om realisasjonsprinsippet, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

### **7.2 Samme forfallstidspunkt**

Utgangspunktet er at der swapavtalen fastlegger at partene skal prestere sine ytelser på samme tidspunkt, vil begge parter i swapavtalen oppnå en ubetinget rett til den annens ytelse på oppgjørsdagen. Gevinst/tap skal tidfestes til oppgjørsdagen for begge parter.

Der det er avtalt at begge parter skal prestere sine ytelser på samme tidspunkt, vil det ofte være avtalt et nettooppgjør.

Også gevinst/tap på betalinger ved nettooppgjør skal i utgangspunktet tidfestes til oppgjørsdagen for begge parter. Er ytelsene kongruente, dvs. likeartede, og det skal foretas et nettooppgjør, dvs. at den ene ytelsen bortfaller på grunn av at motytelsen overstiger det som skal ytes, skal tidfesting imidlertid skje allerede på tidspunktet for fastsettingen av de endelige vilkårene som skal gjelde fram til oppgjøret, se HRD i Utv. 2009/129 (Rt. 2009/32) (DnB NOR ASA).

### **7.3 Ulike forfallstidspunkt**

Dersom avtalen bestemmer at partenes betalinger ikke skal sammenfalle i tid, vil tidfestingen bli forskjellig for de to partene i avtalen.

Ved ulike forfallstidspunkter må tidfestingen foretas når den enkelte har prestert sin ytelse. Selv om det er klart hvilke beløp som skal utveksles ved neste oppgjør, er dette uten betydning for tidfestingen så lenge ytelsen ikke er prestert.

### **7.4 Tidfesting ved avslutning før forfall**

Gevinst/tap ved avslutning før forfall skal tidfestes til det tidspunktet swapavtalen faller bort.

### **7.5 Tidfesting for avhender av swapavtale**

Gevinst/tap for part som avhender en swapavtale skal tidfestes til det tidspunktet hvor avhenderen har prestert sin egen ytelse og rettigheter og plikter til swapavtalen er blitt overført til erververen.

### **7.6 Skattemessig sikring**

Om skattemessig sikring, se emnet «[Finansielle instrumenter – begreper](#)», *pkt. 3.40*.

# Finnmark og Nord-Troms (den særskilte tiltakssonen)

- Sktl. § 3-1 (7), § 8-1 (7) og (8) og § 15-5.
- FSFIN § 3-1-7.
- SSV § 3-1 og § 3-2.

## 1 Generelt

Det gjelder enkelte særlige skatteregler for personer som er skattepliktige som bosatt i Finnmark og Nord-Troms (Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord):

- særskilt fradrag (Finnmarksfradrag) i alminnelig inntekt ved skatteberegningen (kr 15 000 i klasse 1 og kr 30 000 i klasse 2), se sktl. § 15-5
- fellesskatten til staten er 10,25 % (13,75 % i resten av landet), se SSV § 3-2
- toppskatt i trinn 1 (opp til 796400) er 7,0 % (9,0 % i resten av landet), se SSV § 3-1. (I trinn 2 er toppskatten 12,0 %, dvs. lik resten av landet.)

Medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor kan frasi seg skattemessige fordeler ved å anses som bosatt i Finnmark og Nord-Troms, se emnet «[Storingsrepresentanter mv.](#)».

Andre særlige regler for Finnmark og Nord-Troms er

- ettergivelse av utdanningslån fra Lånekassen, se emnet «[Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.](#)»
- særskilt inntektsfradrag ved skiferproduksjon i Finnmark og Nord-Troms, se nedenfor Om hvor en person er skattepliktig som bosatt, se emnet «[Skattestedet](#)».

## 2 Særskilt fradrag i inntekt av skiferproduksjon

### 2.1 Generelt

Næringsdrivende innen skiferproduksjon i Finnmark og Nord-Troms skal ha et særskilt inntektsfradrag når vilkårene nedenfor er oppfylt, jf. sktl. § 8-1 (7) og (8). Dette vil i hovedsak omfatte skiferdrivere tilsluttet A/L Alta Skiferbrudd når de ellers fyller vilkårene, se nedenfor og Ot.prp. nr. 93 (2002-2003) pkt. 4.

### 2.2 Hvem er berettiget til fradrag

#### 2.2.1 Krav til utøvelse av virksomhet

For å få særskilt inntektsfradrag etter sktl. § 8-1 (7) må alle vilkårene nedenfor være oppfylt

- skattyteren må ha positiv virksomhetsinntekt fra skiferproduksjon
- skiferproduksjonen må foregå i Finnmark fylke eller i Nord-Troms. Om hvilke kommuner som inngår i Nord-Troms, se [pkt. 1](#), og
- skattyteren må ha drevet virksomhet med produksjon av skifer over halvparten av inntektsåret

Fradrag gis bare med virkning for alminnelig inntekt.

Det er ikke et krav at skattyteren skal være skattemessig bosatt i Finnmark eller Nord-Troms.

#### 2.2.2 Kravene vedrørende produksjon

Skiferproduksjon er utdriving av skifer. Produksjonen skal anses foregått i den kommune hvor forekomsten av skifer ligger.

Virksomhet som ikke omfatter utdriving av skifer, men bare bearbeidelse, salg og/eller transport, gir ikke rett til særskilt inntektsfradrag.

## 2.3 Størrelse av det særskilte inntektsfradraget

### 2.3.1 Beregningen

Det særskilte fradraget i inntekt av skiferproduksjon skal utgjøre kr 54 200 pluss 32 % av slik virksomhetsinntekt som overstiger kr 54 200 opp til et samlet fradrag på kr 142 000. Fradraget kan ikke overstige netto virksomhetsinntekt av skiferproduksjon.

Etter dette vil fradrag bli som følger:

Virksomhetsinntekt 0-54 200	Inntektsfradrag lik virksomhetsinntekten
Virksomhetsinntekt 54 200-328 575	Inntektsfradrag kr 54 200 pluss 32 % av virksomhetsinntekt over kr 54 200
Virksomhetsinntekt 328 575 eller høyere	Inntektsfradrag kr 142 000

Overstiger fordelen av skatteletten ved inntektsfradraget sammen med fordel av eventuell annen støtte etter EØS-reglene kr 530 000, skal inntektsfradraget reduseres, eventuelt falle vekk, slik at den samlede støtten ikke overstiger kr 530 000.

### 2.3.2 Inntekter som gir rett til særskilt inntektsfradrag

Det særskilte fradrag skal bare beregnes på grunnlag av produksjonsinntekten. Det er ikke anledning til å ta med kapitalinntekter i beregningsgrunnlaget, se Ot.prp. nr. 93 (2002-2003) pkt. 4.3.

Nettoinntekt som det gis særskilt inntektsfradrag i, er før fradrag for andre underskudd i året og før alle underskudd til fremføring, herunder tidligere års underskudd ved produksjon av skifer.

### 2.3.3 Sykepenges

Sykepenges som erstatter virksomhetsinntekt av produksjon av skifer inngår i grunnlag for fradraget.

### 2.3.4 Ektefeller

Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Dette gjelder selv om de driver hver sin virksomhet med produksjon av skifer.

## 2.4 Forholdet til særskilt inntektsfradrag i andre yrker

Det særskilte fradraget i inntekt av skiferproduksjon kan gis samtidig med reindrifftsfradrag og jordbruksfradrag, om vilkårene for det er til stede. Samlet fradrag er imidlertid begrenset til kr 166 400, jf. sktl. § 8-1 (8).

Særskilt fradrag for fiske og fangst eller for sjøfolk kan gis fullt ut i tillegg til det særskilte fradrag ved produksjon av skifer.

## 2.5 Flere personer driver skiferproduksjon sammen

Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg (deltakerlignet selskap), skal dele det særskilte inntektsfradraget forholdsmessig. Samlet inntektsfradrag kan ikke overstige kr 166 400.

## 2.6 Flere kommuner

Det særskilte fradrag kommer til fradrag i den kommune der virksomhetsinntekt av skiferproduksjonen er skattepliktig.

# Fisjon – innenlands

- Sktl. § 11-1 og §§ 11-4 til 11-10.
- Lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova) kap. 9.
- Asl./asal. kap. 14.

## 1 Hvilke fisjoner som behandles i dette emnet

I dette emnet behandles fisjon av selskap hvor både overdragende og overtakende selskap er hjemmehørende i Norge. Om hvilke selskap som anses hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – allment om bosatt/hjemmehørende», pkt. 3. Om fisjon over landegrensene, se emnet «Fisjon over landegrensene».

## 2 Hva er en fisjon

En fisjon av selskap er en deling av selskapet, hvor selskapet (det overdragende selskapet) enten:

- overdrar en del av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til ett eller flere andre nystiftede eller eksisterende selskaper (det/de overtakende selskap) og fortsetter å bestå som selskap, eller
- overdrar alle sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til minst to andre nystiftede eller eksisterende selskaper (de overtakende selskapene) og deretter oppløses.

Fisjon hvor eiendeler, rettigheter og forpliktelser overdras til ett eller flere eksisterende selskaper, omtales ofte som fisjonsfusjon.

## 3 Hovedregel, skatteplikt

Hovedregelen er at en transaksjon som skjer i forbindelse med en fisjon, behandles etter de vanlige reglene i skatteloven, jf. sktl. § 11-1 (1). Den skattemessige behandlingen vil avhenge av hvordan transaksjonene rent faktisk er foretatt. Overføring av verdier fra det overdragende selskapet i forbindelse med fisjonen vil utløse beskatning etter de vanlige reglene om realisasjon, uttak eller utbytte.

Fisjoner kan tenkes gjennomført ved at de eiendelene som skal overføres, først overføres til aksjonærene, mot at aksjonærene innløser aksjer, eventuelt at pålydende på aksjene skrives ned. De uttatte eiendelene skytes så inn i et eller flere overtakende selskap(er), mot at aksjonærene får aksjer i de(t) overtakende selskap(ene). Fisjonen kan også tenkes gjennomført ved at de eiendelene som skal inn i de(t) overtakende selskap(ene), skytes direkte inn av det overdragende selskapet, og det overdragende selskapet får aksjer i de(t) overtakende selskap(ene). Deretter kan det skje en kapitalnedsettelse i det overdragende selskapet ved at aksjene i overtakende selskap(er) overføres til aksjonærene.

Overtakende selskaps skatteposisjoner/inngangsverdi på de overførte eiendelene svarer til omsetningsverdien for eiendelene, det vil si den verdien som er brukt når eiendelene er skutt inn i det overtakende selskapet. Dette vil normalt svare til den verdien som er benyttet ved skattlegging av realisasjon/uttak hos det overdragende selskapet.

Enten det overdragende selskapet oppløses eller videreføres, skal aksjer som innløses behandles etter de vanlige reglene for innløsning av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 3.5. Hvis pålydende på aksjene i det overdragende selskapet skrives ned, må dette anses som en tilbakebetaling av innbetalt kapital og/eller en utbytteutdeling. Aksjonærer som mottar aksjer i det overtakende selskapet til erstatning for aksjer i det overdragende selskapet, anses å ha realisert aksjer i det overdragende selskapet, uavhengig av om det overdragende selskapet oppløses. Vederlaget for aksjonærene vil da utgjøre verdien av aksjene i det overtakende selskapet. Aksjer som aksjonærene fortsatt har i det overdragende selskapet anses ikke realisert ved fisjonen, og fisjonen får ingen virkning på inngangsverdien på disse. Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

En fisjon hvor overdragende og overtakende selskap er hjemmehørende i Norge kan gjennomføres uten beskatning etter reglene i sktl. § 11-4 til § 11-10, se pkt. 4.



Grenseoverskridende fisjoner kan gjennomføres uten beskatning etter reglene i sktl. § 11-11, se emnet «[Fisjon over landegrensene](#)». For fisjoner som faller utenfor disse reglene om skattefri fisjon, kan det ev. søkes FIN om skattelempe etter sktl. § 11-22. Om praktiseringen av denne regelen, se Prop. 1 LS (2011-2012) pkt. 27.5.4. Om skattefrihet for overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskap, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)».

## 4 Skattefri fisjon etter reglene i sktl. §§ 11-4 til 11-10

### 4.1 Generelt

Selskap som fisjonerer og som oppfyller vilkårene for skattefritak (se nedenfor), kan velge mellom å bli behandlet etter de vanlige reglene for skattepliktig fisjon eller å bli behandlet etter reglene om skattefri fisjon i sktl. kap. 11. Valget må foretas under ett for alle selskapene som inngår i fisjonen. Om et tilfelle hvor fisjonen oppfylte kravene i regnskapsloven og aksjeloven, men hvor fisjonen likevel ble ønsket gjennomført uten at reglene om skattefri fusjon skulle anvendes, se BFU 29/2009.

### 4.2 Samlet oversikt over vilkårene

#### 4.2.1 Generelt

For at en fisjon skal kunne være skattefri etter reglene i sktl. §§ 11-4 til 11-10, må alle vilkårene nedenfor være oppfylt. Er et av vilkårene ikke oppfylt, må fisjonen behandles etter de vanlige reglene for beskatning, se ovenfor. Er det flere selskap involvert i fisjonen, må vilkårene være oppfylt for alle selskapene som omfattes av samme fisjonsavtale.

#### 4.2.2 Vilkår

Selskaper hjemmehørende i Norge kan fisjonere skattefritt etter sktl. §§ 11-4 til 11-10 når følgende vilkår er oppfylt:

- Selskapene som fisjonerer må være av en selskapstype som nevnt i [pkt. 4.3](#).
- Et overdragende aksjeselskap eller likestilt selskap må være likeartet med overtakende selskap eller sammenslutning, men et overdragende deltakerlignet selskap kan ha en annen selskaps- og ansvarsform enn overtakende deltakerlignet selskap, se [pkt. 4.3](#).
- Fisjonen må være gjennomført på en av de måtene som er beskrevet i [pkt. 4.4](#).
- Det overdragende selskapet må oppløses i forbindelse med fisjonen, dersom det overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser. Dette gjelder både aksjeselskap og likestilte selskaper samt deltakerlignede selskaper, se [pkt. 4.5](#).
- Fisjonsvederlag til aksjonær/deltaker må være av den typen og ha det omfanget som beskrevet i [pkt. 4.8](#).
- Det må være skattemessig kontinuitet, dvs. at alle skatteposisjoner, herunder inngangsverdier, skjermingsgrunnlag og innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, videreføres uendret, se [pkt. 4.9](#). For kommandittister og stille deltakere videreføres også over- og underpris ved erverv av andelen. Ved fisjon i konsern der vederlaget er aksjer i det overtakende selskapets morselskap og hvor kapitalforhøyelsen gjennomføres ved at morselskapet får en fordring på det overtakende selskapet, skal verdien på denne fordringen settes lik skattemessig verdi av egenkapitalen som overføres ved fisjonen, jf. sktl. § 11-7 (2).
- Skatteposisjoner må fordeles mellom selskapene etter reglene beskrevet i [pkt. 4.10](#).
- Nominell og innbetalt aksjekapital må fordeles mellom aksjeselskapene i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene, se [pkt. 4.10.3](#).

Skattelovens regler om skattefri fisjon krever ikke at fisjonen skal være lovlig etter selskapsrettslige eller regnskapsrettslige regler.

Det er ikke noe krav at det selskapet som fisjoneres driver noen form for virksomhet eller at en eventuell virksomhet overføres, se FIN 5. september 1997 i Utv. 1997/1290.

Selv om alle ovenstående vilkår er oppfylt, kan i visse tilfeller fisjonen eller deler av den settes til side etter ulovfestede regler om gjennomskjæring. Videre kan skatteposisjoner falle bort etter sktl. § 14-90, se emnet «[Tilsidesettelse](#)».

#### 4.2.3 *Kombinert fisjon/fusjon (fisjonsfusjon)*

Et selskap kan overdra hele eller deler av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser direkte til ett eller flere eksisterende selskaper. Dette omtales ofte som en fisjonsfusjon, men anses som en fisjon etter asl./asal. § 14-2 (1) og § 14-3 (2) og omfattes også av reglene om skattefri fisjon, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-96) side 16. Det kreves ikke at vilkårene for fusjon er oppfylt, se FIN 1. oktober 1997 i Utv. 1997/1299. I disse tilfellene er det åpnet for å ta inn andre eiere i tillegg.

### 4.3 *Selskapstyper og sammenslutninger som kan bruke reglene om skattefri fisjon*

#### 4.3.1 *Overdragende selskap*

Følgende selskapstyper kan bruke reglene om skattefri fisjon i sktl. §§ 11-4 til 11-10:

- aksjeselskap (herunder allmennaksjeselskap) og tilsvarende selskaper stiftet i utlandet, men hjemmehørende i Norge
- SE-selskaper hjemmehørende i Norge
- samvirkeforetak (SA) registrert og hjemmehørende i Norge når fisjonen gjennomføres etter reglene i samvirkelova kap. 9, jf. sktl. § 11-4 (2)
- samvirkeforetak hjemmehørende i Norge som ikke er registrert som SA
- andre selskap og sammenslutninger som er likestilte med aksjeselskap etter sktl. § 10-1, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», pkt. 3.1
- deltakerlignet selskap. Om hvilke selskap som deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «[Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning](#)». Kraftforetak som deltakerlignes etter bruttometoden kan imidlertid ikke fisjoneres skattefritt, jf. sktl. § 10-40 (2).

#### 4.3.2 *Overtakende selskap er et aksjeselskap eller et likestilt selskap*

Det overtakende selskapet må være selskapsrettslig likeartet med det overdragende selskapet eller sammenslutningen. Det vil si at hvis det overdragende selskapet er et aksjeselskap, må også det overtakende selskapet være et selskap som går inn under aksjelovene (AS og ASA). Om hvilke selskap som går inn under aksjelovene, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)». Et SE-selskap, jf. SE-loven, anses i denne sammenhengen som likeartet med aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Selskap som ikke går inn under aksjelovene, f.eks. sparebank eller selskaper stiftet i utlandet, men hjemmehørende i Norge, kan bare fisjoneres skattefritt når det overtakende og overdragende selskapet er registrert med samme selskapsform.

#### 4.3.3 *Overtakende selskap er et samvirkeforetak (SA)*

Det overtakende foretaket må være selskapsrettslig likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning. Det vil si at når et samvirkeforetak (SA) er overdragende foretak må også det overtakende foretaket være et samvirkeforetak (SA) etter samvirkelova, jf. samvirkelova § 119. Om hvilke foretak som kan registreres som et SA, se emnet «[Samvirkeforetak](#)».

#### 4.3.4 *Overtakende selskap er et deltakerlignet selskap*

I følge sktl. § 11-5 må et overtakende deltakerlignet selskap ha samme selskaps- og ansvarsform som det overdragende selskapet. I praksis godtas det likevel at overtakende selskap har en annen selskaps- og ansvarsform så lenge det er et deltakerlignet selskap, se BFU 2/2011. Om hvilke selskaper som deltakerlignes, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)», pkt. 2.1.

### 4.4 *Fisjonsformer som fyller vilkårene for skattefri fisjon*

Reglene om skattefri fisjon av aksjeselskaper og likestilte selskaper omfatter følgende fisjonsformer:

- Selskap som fisjonerer overdrar en del av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et eller flere andre selskaper og beholder resten av eiendelene mv. selv. Aksjonærene i det overdragende selskapet beholder aksjer i det overdragende selskapet og/eller mottar vederlagsaksjer i ett eller flere av de overtakende selskaper, jf. asl./asal. § 14-2 (1).

- Selskap som fisjonerer overdrar alle sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til minst to andre selskaper. Aksjonærene i det overdragende selskapet mottar vederlagsaksjer i ett eller flere av de overtakende selskaper), jf. asl./asal. § 14-2 (2).
- Selskap som fisjonerer overdrar deler av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et selskap som tilhører et konsern og hvor aksjonærene i det overdragende selskapet mottar vederlagsaksjer i morselskapet til det overtakende selskapet (trekantfisjon), jf. asl./asal. § 14-2 (3). Om de nærmere vilkårene, se pkt. 4.8.2.
- Selskap som fisjonerer ved at alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser fordeles på to eller flere overtakende selskaper som til sammen eier samtlige aksjer i det overdragende selskapet (mor/datterfisjon uten vederlag), jf. asl./asal. § 14-11 b.

Ved fisjon etter første og annet strekpunkt ovenfor kan de overtakende selskapene være nystiftede eller eksisterende selskaper. Det kan også foreligge en kombinasjon, slik at et eller flere overtakende selskap er eksisterende selskap og ett eller flere overtakende selskap er nystiftede. Ved trekantfisjon etter tredje strekpunkt må det overtakende selskapet være et eksisterende selskap.

Vederlaget kan også bestå av en kombinasjon av aksjer i overtakende selskap og aksjer i overtakende selskaps morselskap.

Fordi vederlagsaksjene ved en skattefri fisjon må utstedes til aksjonærene i det overdragende eller overtakende selskapet, eventuelt morselskapet, gjelder ikke reglene om skattefri fisjon ved et morselskaps overføring av eiendeler til datterselskap mot at datterselskapet utsteder vederlagsaksjer til morselskapet (vertikal fisjon), se FIN 29. juli 1998 i Utv. 1998/1186. Dette gjelder selv om det skjer en etterfølgende kapitalnedsettelse hos morselskapet med utdeling av vederlagsaksjene til aksjonær(er) i morselskapet, slik at sluttresultatet blir som om det hadde vært foretatt en fisjon med overføring av aksjer til aksjonærene i det overdragende selskapet, se BFU 3/2012. Det er imidlertid adgang til først å foreta en fisjon hvor aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapet. Deretter foretas det en fusjon mellom det overtakende selskapet og et datterselskap av det overdragende selskapet, se FIN 29. mai 2002 i Utv. 2002/1106 og BFU 37/2002.

Om skattefrie overføringer av eiendeler i virksomhet i konsern, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)».

Andre former for fisjon kan ikke gjennomføres skattefritt etter sktl. §§ 11-4 og 11-5. Eksempelvis kan en fisjon etter asl./asal. § 14-2 (3) der vederlaget er aksjer i annet datterselskap (firkantfisjon), ikke være skattefri fisjon, jf. sktl. § 11-4 (1) annet punktum.

#### **4.5 Krav om oppløsning av overdragende selskap som overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser**

Overdrar et selskap samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser i forbindelse med en fisjon, skal dette selskapet oppløses og avvikles straks etter overdragelsen, jf. sktl. § 11-9. Dette gjelder både for aksjeselskap mv., samvirkeforetak og deltakerlignet selskap.

Om generelle frister ved oppløsning av aksjeselskap mv., se aksjelovene kap. 16.

Om generelle frister ved oppløsning av samvirkeforetak (SA), se samvirkelova kap. 10.

Om generelle frister ved oppløsning av selskap i selskapsloven, se selskapsloven §§ 2-37 flg. og § 3-27.

#### **4.6 Forholdet til selskapsrettslige regler**

##### **4.6.1 Generelt**

For at en fisjon skal være skattefri, er det ikke noe generelt krav om at den skal være gjennomført på lovlig måte etter selskapsrettslige regler. Kravet til anvendelse av selskapsrettslige regler er således begrenset til de reglene som skattelovens bestemmelser viser til. Dette gjelder for eksempel kravene i sktl. § 11-4 (1) og (2) om at fisjonen må skje etter henholdsvis aksjelovene kapittel 14 og samvirkelova kapittel 9.

##### **4.6.2 Aksjeselskap eller likestilt selskap**

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge kan fisjoneres uten skattlegging når fisjonen skjer etter asl./asal. kap. 14. Dette innebærer at de materielle

reglene om fisjon, herunder krav til at tilleggsvederlag ikke må overstige 20 % av totalt vederlag, må være oppfylt. Etter sktl. § 11-4 (1) annet punktum godtas ikke fisjon som nevnt i asl./asal. § 14-2 (3) (firkantfisjon, det vil si vederlag i form av aksjer i et annet datterselskap) som skattefrie. Fisjonsprosedyren skal følge bestemmelsene i asl./asal. kap. 14. For selskaper stiftet i utlandet, men hjemmehørende i Norge, gjelder de samme kravene til fisjonsformer og tilleggsvederlag.

Det er ikke noe krav at det overføres eiendeler, rettigheter eller forpliktelser som det overdragende selskap hadde før fisjonen. Det er tilstrekkelig at det fisjoneres ut en fisjonsfordring som etableres samtidig med fisjonsbeslutningen, se HRD i Utv. 2008/832 (Rt. 2008/438) (Habberstad). En slik fisjonsfordring omfattes ikke av lånebegrensningen i asl./asal. § 8-7, jf. BFU 31/2010.

#### 4.6.3 *Samvirkeforetak (SA)*

De selskapsrettslige reglene for fisjon av samvirkeforetak (SA) er tatt inn i samvirkelova kap. 9. Samvirkeforetak kan fisjoneres uten skattlegging av foretakene eller deltakerne/medlemmene når fisjonen skjer etter reglene i samvirkelova kap. 9, jf. sktl. § 11-4 (2).

#### 4.6.4 *Deltakerlignet selskap*

For deltakerlignede selskaper må fisjonen gjennomføres i samsvar med sktl. § 11-5. Herunder må krav til tilleggsvederlagets størrelse være oppfylt, se [pkt. 4.8.3](#). For deltakerlignede selskaper er det ikke spesielle selskapsrettslige regler om fisjon i selskapsloven.

Om forholdet til de regnskapsrettslige reglene, se nedenfor og regnskapsloven § 5-16 om fusjon og fisjon av små foretak.

### 4.7 *Forholdet til regnskapsrettslige regler*

For at en fusjon skal være skattefrie, er det ikke noe krav at den må være gjennomført på lovlig måte etter regnskapsrettslige regler. Dette innebærer for eksempel at anvendelse av feil regnskapsprinsipp ikke medfører at en fisjon faller utenfor reglene om skattefrie fisjon i sktl. kapittel 11.

### 4.8 *Fisjonsvederlaget*

#### 4.8.1 *Aksjeselskaper, generelt*

Ved fisjon av aksjeselskap må fisjonsvederlaget som hovedregel bestå av aksjer i det overtakende selskapet eller av aksjer i det overtakende selskapets morselskap, se nedenfor. Vederlag kan ikke bestå av aksjer i annet konsernselskap. Vederlagsaksjene vil normalt bli skaffet til veie ved oppskrivning av aksjekapitalen i det overtakende selskapet med grunnlag i den nettoverdier selskapet mottar (unntak ved trekantfisjon).

Det er ikke noe krav om at vederlagsaksjene ved en fisjon må ha tilsvarende rettigheter som aksjene i det overdragende selskapet, se BFU 30/2011. Dette gjelder uavhengig av om vederlaget er aksjer i overtakende selskap eller overtakende selskaps morselskap.

Ved en fisjonsfusjon der det fisjoneres ut til et eksisterende aksjeselskap, kan det overtakende selskapet istedenfor å utstede vederlagsaksjer, øke pålydende på eksisterende aksjer.

Aksjonærene kan i tillegg til slike aksjer motta tilleggsvederlag som ikke overstiger 20 % av omsetningsverdien av det samlede vederlaget til alle aksjonærene i hvert av de overdragende selskapene, jf. asl./asal. § 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 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 vederlaget for aksjonærene i det overdragende selskapet fremgår av verdsettingen av det overdragende selskapet i fisjonsplanen.

#### 4.8.2 *Aksjeselskaper, fisjonsvederlag i form av aksjer i overtakende selskaps morselskap*

Tilhører det overtakende selskapet et konsern, kan fisjonsvederlaget ifølge asl./asal. § 14-2 (3) være aksjer i morselskapet dersom

- selskapene som deltar i fisjonen er enten aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, og
- morselskapet alene eller sammen med andre konsernselskaper eier mer enn 90 % av aksjene og har en tilsvarende andel av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det overtakende selskapet.

Hvis minst ett av selskapene i fisjonen er et allmennaksjeselskap, følges reglene i allmennaksjeloven. Ellers følges reglene i aksjeloven.

Skattefrie fisjoner kan også gjennomføres hvor det bare er indirekte eierforbindelse mellom det overtakende selskapet og morselskapet slik at det er det øverste morselskapet som utsteder vederlagsaksjer.

Aksjekapitalforhøyelsen i morselskapet skal dekkes av en fordring som utstedes av det overtakende selskapet, og som tilsvarende egenkapitalen det overtakende selskapet tilføres ved fisjonen, jf. asl./asal. § 14-2 (3). Fordringen er et kapital(tings-)innskudd i morselskapet. Skattemessig inngangsverdi på fordringen skal settes lik den skattemessige egenkapitalen som er tilført det overtakende selskapet ved fisjonen, jf. sktl. § 11-7 (2).

Gevinst eller tap ved realisasjon av fisjonsfordring er skattepliktig/fradragsberettiget for morselskapet, jf. sktl. § 11-7 (3) første og annet punktum. En konvertering av fisjonsfordringen til aksjekapital i datterselskapet er å anse som realisasjon av fordringen for morselskapet (kreditor), dvs. skatteplikt for gevinst eller fradragsrett for tap. Utgangsverdien på fordringen vil utgjøre verdien av vederlagsaksjene. For debitor, dvs. det overtakende selskapet, vil en gevinst eller tap på morselskapets hånd medføre et motsvarende fradragsberettiget tap eller skattepliktig gevinst, jf. sktl. § 11-7 (3) siste punktum. Nærmere om konvertering av fisjonsfordringer, se FIN 16. september 2003 i Utv. 2003/1282 og FIN 7. februar 2005 i Utv. 2005/373.

Det er ved konsernfisjon anledning til å yte vederlagsaksjer dels fra det overtakende datterselskapet og dels fra morselskapet (konsernfisjon med delt vederlag).

Fisjonsvederlag i form av aksjer i annet datterselskap i et konsern, anses skattemessig som tilleggsvederlag etter asl./asal. § 14-2 (1) nr 2, jf. sktl. 11-4 (1) andre punktum.

#### 4.8.3 *Deltakerlignede selskaper*

Maksimalt tilleggsvederlag til deltakere i deltakerlignede selskaper framgår av sktl. § 11-5. Deltakerne som mottar vederlag ved fisjon av deltakerlignede selskaper, kan i tillegg til andeler i det overdragende eller overtakende selskapet, bare motta et tilleggsvederlag som utgjør maksimalt 20 % av det samlede vederlaget.

### 4.9 *Skattemessig kontinuitet*

#### 4.9.1 *Grunnlaget for selskapsutdelinger*

Grunnlaget for selskapsutdelinger må være likt før og etter fisjonen. Størrelsen av innbetalt aksjekapital og overkurs som kunne vært utdelt uten beskatning for aksjonæren, skal videreføres hos det overtakende selskapet.

#### 4.9.2 *Skatteposisjoner, overtakende selskap*

Et overtakende selskap må overta det overdragende selskapets skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkter for de eiendelene og forpliktelsene som overtas.

Det overdragende selskapets øvrige skatteposisjoner må også videreføres i ett eller flere av selskapene som inngår i fisjonen. Overføring av skatteposisjoner som f.eks. betinget avsatt gevinst, saldoverdier, gevinst- og tapskonto og fremførbart underskudd, skal skje til skattemessig verdi.

Om fordeling av skatteposisjonene mellom selskapene, se [pkt. 4.10](#).

#### 4.9.3 *Skattemessig verdi på fordring utstedt av overtakende selskap ved trekantfisjon*

Ved trekantfisjon der kapitalforhøyelsen i morselskapet gjennomføres ved at en fordring utstedt av overtakende selskap benyttes som aksjeinnskudd, skal skattemessig verdi av fordringen settes lik skattemessig verdi av den egenkapitalen som overføres ved fisjonen, jf. sktl. § 11-7 (2).

#### 4.9.4 Skatteposisjoner, aksjonær

For å oppfylle kravet til kontinuitet hos aksjonæren må alle skatteposisjoner aksjonæren hadde i tilknytning til sine aksjer i det overdragende selskapet, overføres til vederlagsaksjene i det overtakende selskapet. Er antall aksjer før og etter fisjonen forskjellig, må ervervstidspunkt, inngangsverdi og andre skatteposisjoner omfordeles, herunder tillegg eller fradrag som følge av kapitalendringer og ubenyttet skjerming. Ved fisjonsfusjon hvor økningen av aksjekapitalen skjer ved oppskrivning av eksisterende aksjer, må eventuelle ulike skatteposisjoner knyttet til aksjene i det overdragende selskapet omfordeles slik at posisjonene knyttet til den/de eldste aksjene, omfordeles på den/de eldste aksjene i det overtakende selskapet, osv., se BFU 17/2011.

For aksjonærer som er realisasjonsbeskattet for tilleggsvederlaget (skjev utdeling), må inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget reduseres med den inngangsverdien som inngikk i gevinst-/tapsberegningen for de aksjene som anses realisert.

Nærmere om fordeling av inngangsverdi og andre skatteposisjoner, se emnet «Aksjer – realisasjon».

#### 4.9.5 Skatteposisjoner, medlemmer i samvirkeforetak (SA)

For å oppfylle kravet til kontinuitet hos medlemmene i samvirkeforetak (SA), må alle skatteposisjoner medlemmene hadde i tilknytning til sine andeler i det overdragende foretaket overføres til vederlagsandelene i det overtakende foretaket. Er antall andeler før og etter fisjonen forskjellig, må ervervstidspunkt, inngangsverdi og andre skatteposisjoner omfordeles, herunder tillegg eller fradrag som følge av kapitalendringer og ubenyttet skjerming.

#### 4.9.6 Skatteposisjoner, deltakere i deltakerlignede selskaper

Deltakernes skatteposisjoner knyttet til andeler i deltakerlignede selskaper skal føres videre. Dette gjelder blant annet kostpris og anskaffelseskostnader for andelen, deltakerens innskudd i selskapet og ubenyttet skjerming for tidligere år.

Skatteposisjonene fordeles på andelene i de selskapene som deltar i fisjonen, i samme forhold som nettoverdiene er tilordnet det enkelte selskap. Bli deltakeren medeier i noen, men ikke alle selskapene som deltar i fisjonen, er det forholdet mellom nettoverdiene i disse selskapene som skal legges til grunn ved fordelingen av skatteposisjonene. Ved fastsettingen av nettoverdien i det enkelte selskap, legges omsetningsverdien til grunn.

#### 4.9.7 Særlig om skatteposisjoner for kommandittister og stille deltakere

Eier en kommandittist eller en stille deltaker andeler i flere av selskapene etter fisjonen, skal over- eller underpris på selskapsandelen hos kommandittisten eller den stille deltakeren, fordeles på andelene i disse selskapene i samme forhold som nettoverdiene er tilordnet det enkelte selskap. Det samme gjelder fremførbart underskudd etter oppfylt fradragsramme i kommandittselskapet og tillegg til fradragsrammen i henhold til overgangsregler til skattereformen av 1992.

Fisjonen kan for kommandittist/stille deltaker innebære at vedkommende får en samlet høyere eller lavere andel av skattemessig egenkapital etter fisjonen, i forhold til det vedkommende hadde før fisjonen. Differansen behandles på samme måte som over- eller underpris med virkning for fradragsrammen på selskapsandelen, jf. sktl. § 11-7 (4).

Tilleggsvederlaget vil i realiteten redusere den skattemessige egenkapitalen til deltakerne i det overdragende selskapet slik at den skattemessige egenkapitalen må korrigeres for dette før en beregner differansen. Beregningen gjøres i det overdragende selskapet, selv om utdelingen av tilleggsvederlaget skjer fra det overtakende selskapet. Fradragsrammen korrigeres med denne differansen.

### 4.10 Fordeling av selskapets skattemessige inngangsverdier, skatteposisjoner, aksjekapital mv.

#### 4.10.1 Skatteposisjoner/inngangsverdier som er knyttet til bestemte eiendeler og gjeld

Inngangsverdier og skatteposisjoner knyttet til bestemte eiendeler eller gjeld i selskapet på fisjonstidspunktet, tilordnes det selskapet som overtar/holder eiendelen eller gjelden,

jf. sktl. § 11-8 (4) første punktum. Dette gjelder f.eks. saldo i saldogruppe e-j og nedskrivning på kundefordringer.

Er driftsmidler som inngår på positiv samlesaldo fordelt på flere selskap, skal saldoen fordeles i samme forhold som omsetningsverdien på fisjonstidspunktet for de driftsmidler som inngår på saldoen, jf. sktl. § 11-8 (4) annet punktum. Om negativ saldo, se nedenfor.

Avsetning for urealisert valutatap på langsiktige fordringer eller gjeld fordeles i samme forhold som det avsatte tapet på vedkommende fordring eller gjeld ved siste ligning.

#### 4.10.2 Skatteposisjoner som ikke er knyttet til bestemte eiendeler og gjeld

Skatteposisjoner som ikke er knyttet til bestemte eiendeler og gjeld, tilordnes det selskapet som fortsetter den virksomheten som posisjonen skriver seg fra, jf. sktl. § 11-8 (3) første punktum. Kan selskapet ikke sannsynliggjøre at posisjonen er knyttet til en bestemt virksomhet, fordeles posisjonene i selskapene i samme forhold som nettoverdiene i selskapet fordeles, jf. sktl. § 11-8 (3) annet punktum. Slike skatteposisjoner kan være:

- framførbart underskudd
- negative saldi
- tomme positive saldi
- gevinst- og tapskonto.

Hver enkelt avsetning etter sktl. § 14-70 (betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon) skal i sin helhet overtas av ett av selskapene etter fritt valg, jf. sktl. § 11-8 (3) siste punktum.

#### 4.10.3 Fordeling av aksjekapital

Fisjonen kan gjennomføres ved at aksjekapitalen i det overdragende selskapet settes ned ved innløsning av aksjer eller ved nedskrivning av pålydende i det overdragende selskapet.

Nominell og innbetalt aksjekapital, herunder innbetalt overkurs, skal fordeles mellom selskapene i samme forhold som nettoverdiene er tilordnet de enkelte selskapene, jf. sktl. § 11-8 (1).

Nettoverdiene som er tilordnet det enkelte selskap skal være fordelt ut fra de reelle markedsverdiene på det tidspunktet styret vedtar fisjonsplanen, se BFU 18/2011. Om dokumentasjon av virkelig verdi i slike tilfeller, se SKD 20. januar 2012 i Utv. 2012/284. I enkelte tilfeller kan det være vanskelig å få delingen av nettoverdiene til å stemme med delingen av aksjekapitalen. Dersom dette er tilfelle og differansen ikke kan gjøres opp gjennom gjeldsfordelingen selskapene imellom, kan dette løses ved at det etableres en fordring mellom partene, se Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) pkt. 2.3.7.4 side 35.

Om fordeling av kapital ved et samvirkeforetaks utfisjonering til et nystiftet andelslag, se FIN 17. september 1998 i Utv. 1998/1202.

#### 4.10.4 Forhøyelse av aksjekapital i overtakende selskap

Sktl. § 11-8 (1) om fordeling av nominell og innbetalt aksjekapital, innebærer at kapitalnedsettelsen i det overdragende selskapet må stå i forhold til de virkelige verdier som overføres til det/de overtakende selskap(ene). Det stilles ikke noe krav om at den nominelle aksjekapitalen/den nominelle kapitalforhøyelsen i det/de overtakende selskap(ene) svarer til nedsettelsen av den nominelle aksjekapitalen i det overdragende selskap.

Fisjonen kan også gjennomføres uten at aksjekapitalen settes ned i det overdragende selskapet, for eksempel ved nedskrivning av overkursfond eller nedsettelse av annen beskattet egenkapital, se Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) pkt. 8.2 side 71. Egenkapitalen må da fordeles mellom selskapene på samme måte som nevnt ovenfor.

Ved fisjonsfusjon med direkte overføring av eiendeler, rettigheter og forpliktelser til eksisterende selskap med utstedelse av nye aksjer i det overtakende selskap, må kapitalforhøyelsen i det/de overtakende selskap(ene) være basert på forholdet mellom virkelige verdier i det/de overtakende selskap(ene) før fisjonsfusjonen og de virkelige verdier som skytes inn. Det må ikke skje noen verdioverføring mellom de eksisterende aksjene i overtakende selskap og vederlagsaksjene. Dette gjelder selv om eierforholdene i overdragende og overtakende selskap er identiske.

Kravet til at kapitalforhøyelsen skal styres av forholdet mellom virkelige verdier før og etter fisjonsfusjonen, gjelder likevel ikke hvis eierforholdene i overdragende og

overtakende selskaper er identiske, og økningen av aksjekapitalen i overtakende selskap skjer ved økning av pålydende på eksisterende aksjer. Om omfordeling av skatteposisjoner hos aksjonær i slike tilfeller, se pkt. 4.9.4.

#### 4.10.5 Fordeling av kapital i samvirkeforetak (SA)

Fisjon av samvirkeforetak kan gjennomføres ved at andelskapitalen i det overdragende foretaket settes ned ved innløsning av andeler eller ved nedskrivning av pålydende på andelene.

Nominell og innbetalt andelskapital, herunder eventuelt etterbetalingsfond, skal fordeles mellom foretakene i samme forhold som nettoverdiene er tilordnet de enkelte foretakene, jf. samvirkelova § 121. Ved fastsettingen av nettoverdien i det enkelte foretaket, legges de reelle verdiene til grunn.

#### 4.10.6 Fordeling av kapital i deltakerlignede selskap

Verken selskapslovgivningen eller skattelovgivningen har regler om fordeling av kapital ved fisjon av deltakerlignede selskap. Dette gjelder også for ansvarskapital i kommandittselskap og dermed for fordelingen av ikke-innkalt ansvarskapital. Det gjelder særskilte regler for selskapskapitalen i kommandittselskap, se selskapsloven kap. 3.

### 5 Tilsidesettelse

Om tilsidesettelse, herunder bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 14-90 og ulovfestet gjennomskjæring, se emnet «Tilsidesettelse».

### 6 Virkningstidspunkt for fisjon

#### 6.1 Aksjeselskap

Fisjon av aksjeselskap får virkning fra det tidspunktet da melding fra alle overtakende selskaper er registrert i Foretaksregisteret, se sktl. § 11-10 (3), jf. asl./asal. § 14-8 (2).

Virkningstidspunktet for fisjonen er det samme enten fisjonen er skattefri eller skattepliktig.

#### 6.2 Samvirkeforetak (SA)

Fisjon av samvirkeforetak (SA) får virkning fra det tidspunktet da melding fra ett av foretakene som er involvert i fisjonen er registrert i Foretaksregisteret, se sktl. § 11-4 (2) jf. samvirkelova § 124 jf. § 116.

#### 6.3 Deltakerlignet selskap

Fisjon av deltakerlignet selskap får virkning fra det tidspunktet det overdragende selskapet foretar innskudd i det overtakende selskapet, jf. sktl. § 11-10 (1). Innskudd forfaller straks forpliktelsen er stiftet, og fisjonsavtalen vil derfor være avgjørende for virkningstidspunktet. Virkningstidspunktet for fisjonen er det samme enten fisjonen er skattefri eller skattepliktig.

### 7 Virkning av skattefri fisjon for selskapene

#### 7.1 Ligning i fisjonsåret

##### 7.1.1 Generelt

Det fastsettes inntekt i det overdragende selskapet frem til fisjonen og for hvert av selskapene etter fisjonen.

For aksjeselskap er det likevel ikke nødvendig å foreta særskilt inntektsfastsetting i det overdragende selskapet fra årets begynnelse og fram til fisjonstidspunktet hvis selskapet ikke oppløses og det overdragende selskapet velger å bli skattlagt fullt ut for denne inntekten. Se Ot.prp. nr. 71 (1995-96) pkt. 2.5.1.

For deltakerlignede selskaper er det ikke nødvendig å foreta særskilt inntektsfastsetting i det overdragende selskapet fra årets begynnelse og fram til fisjonstidspunktet hvis selskapet ikke oppløses og eierforholdene ikke har forandret seg ved fisjonen. Se Ot.prp. nr. 71 (1995-96) pkt. 2.5.



### 7.1.2 *Aksjeselskap mv. og samvirkeforetak (SA), overskudd i fisjonsåret*

Overskudd før fisjonen kan etter skattyternes valg behandles på følgende måter:

- overskudd skattlegges fullt ut på det overdragende selskapet dersom dette ikke er oppløst ved fisjonen, eller
- overskudd fordeles på de selskapene som består etter fisjonen i samme forhold som aksjekapitalen er fordelt, eller
- overskudd fordeles på de selskapene som består etter fisjonen slik at resultatet blir tilnærmet riktig i forhold til den virksomheten eller del av virksomhet selskapene driver videre.

Se FIN 5. juni 1989 i Utv. 1989/580 og 17. september 1997 Utv. 1997/1291.

### 7.1.3 *Aksjeselskap mv. og samvirkeforetak (SA), underskudd i fisjonsåret*

Årets underskudd før fisjonen kan etter skattyterens valg behandles på følgende måter:

- underskuddet fordeles på de selskapene som består etter fisjonen i samme forhold som aksjekapitalen er fordelt, eller
- underskuddet fordeles på de selskapene som består etter fisjonen slik at resultatet blir tilnærmet riktig i forhold til den virksomheten eller del av virksomhet selskapene driver videre.

Se FIN 28. september 1997 i Utv. 1998/108.

### 7.1.4 *Deltakerlignet selskap, overskudd/underskudd i fisjonsåret*

Overskudd/underskudd fra årets begynnelse og fram til fisjonstidspunktet fordeles på deltakerne i det overdragende selskapet etter eierandel før fisjonen.

## 7.2 *Korreksjonsinntekt*

### 7.2.1 *Tidligere års korreksjonsinntekt*

Reglene om korreksjonsinntekt er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2012. Ved fisjon av selskap kan krav på fradrag for tidligere inntektsført korreksjonsinntekt fordeles på de selskapene som består etter fisjonen, enten

- forholdsmessig etter aksjekapitalen, eller
- i naturlig sammenheng med delingen av virksomheten.

Om fradrag etter overgangsregler for tidligere fastsatt korreksjonsinntekt, se emnet «*Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinntekt*».

### 7.3 *Tilleggsvederlag i form av formuesobjekt mv.*

Yter det overtakende selskapet tilleggsvederlag i form av formuesobjekter mv., som hos aksjonærene behandles som utbytte, skal det foretas uttaksbeskatning hos selskapet når vilkårene for dette er oppfylt. Behandles tilleggsvederlaget som realisasjonsvederlag (innløsning av enkeltaksje) hos aksjonær, skal det foretas gevinst-/tapsberegning hos selskapet for det formuesobjektet som benyttes som tilleggsvederlag. Dette gjelder tilsvarende for deltakerlignet selskap, men slik at tilleggsvederlag som behandles som utbytte for aksjonær, behandles som utdeling etter sktl. § 10-42 for deltaker.

Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «*Fritaksmetoden*».

## 8 *Virkning av skattefri fisjon for eierne (aksjonærene/medlemmene/deltakerne)*

### 8.1 *Generelt*

Ved en skattefri fisjon anses ikke eierne i det opprinnelige selskapet å ha realisert aksjene/andelene ved ombytte til aksjer/andeler i de(t) nye selskapet. Det skal derfor ikke foretas beskatning etter reglene om realisasjon. Om unntak hvor det ytes tilleggsvederlag, se pkt. 8.6.

Overføring av eiendeler fra det opprinnelige selskapet til de nye selskapene, anses ikke som utbytte/utdeling for eierne i de nye selskapene.

## 8.2 Inngangsverdi på aksjer/andeler

Om fordeling av inngangsverdi på aksjer, se [pkt. 4.9.4](#) og emnet «Aksjer – realisasjon», og for andeler, se [pkt. 4.9.6](#).

## 8.3 Deltaker, utdeling før fisjonstidspunktet

Utdeling etter sktl. § 10-42 før fisjonstidspunktet, tilordnes de respektive deltakerne i det overdragende selskapet før fisjonen.

## 8.4 Aksjonær, utbytte før fisjonstidspunktet

Utbytte etter sktl. § 10-11 som besluttes utdelt før fisjonstidspunktet, tilordnes de respektive aksjonærer i det overdragende selskapet før fisjonen.

## 8.5 Medlem i samvirkeforetak, utdeling av renter på andelskapital før fisjonstidspunktet

Utbytte etter sktl. § 10-11 som besluttes utdelt før fisjonstidspunktet, tilordnes de respektive medlemmer i det overdragende foretaket før fisjonen.

## 8.6 Tilleggsvederlag

### 8.6.1 Generelt

Skattefritaket ved fisjon omfatter ikke tilleggsvederlag til aksjonær eller deltaker, jf. sktl. § 11-6. Tilleggsvederlag beskattes etter skattelovens alminnelige regler, se nedenfor.

### 8.6.2 Aksjonær

Tilleggsvederlag som utdeles likt til alle aksjonærer enten i det overdragende eller det overtakende selskapet, skal behandles som utbytte og gir for personlige aksjonærer eventuelt rett til skjerming, se emnet «Aksjer – utbytte».

Får noen av aksjonærene færre vederlagsaksjer enn bytteforholdet skulle tilsi, og/eller et forholdsmessig større tilleggsvederlag enn andre aksjonærer, er dette en delvis realisasjon som utløser beskattning av gevinst/fradrag for tap. Den delen av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige aksjonærer får, anses som vederlag for de realiserte aksjene. Antallet realiserte aksjer vil være differansen mellom mottatte aksjer og det antallet aksjonæren skulle hatt etter bytteforholdet.

Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

Om behandling av utenlandske aksjonærer, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet».

Eventuell kontantutløsning mot beløpsmessig like stor nedskrivning av selskapets innbetalte aksjekapital, anses som skattefri tilbakebetaling av innskutt kapital som skal redusere aksjonærens inngangsverdi. Så langt utbetalingen dekkes av tidligere fondsemisjon eller aksjekapitalen ikke endres, er utbetalingen å anse som utbytte etter skattelovgivningens regler.

### 8.6.3 Medlem i samvirkeforetak (SA)

Om utdeling av tilleggsvederlag ved fisjon av samvirkeforetak (SA), se samvirkelova § 121 (4), jf. § 106.

Tilleggsvederlag som utdeles likt til alle medlemmer, enten i det overdragende eller det overtakende foretaket, skal behandles som utbytte. For personlige medlemmer vil dette eventuelt gi rett til skjerming. Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

### 8.6.4 Deltaker i deltakerlignet selskap

Tilleggsvederlag som deles ut likt til alle deltakere ved fisjon, jf. sktl. § 11-5, behandles skattemessig som en vederlagsfri utdeling så langt utdelingen ikke anses som en tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Om hva som regnes som tilbakebetaling av innbetalt kapital, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», [pkt. 8](#).

Får noen av deltakerne mindre eierandel enn bytteforholdet skulle tilsi, og et forholdsmessig større tilleggsvederlag enn andre deltakere, er dette en hel eller delvis realisasjon som utløser beskatning av gevinst/fradrag for tap. Den delen av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige deltakerne får, anses som vederlag for eierandelene. Størrelsen av den realiserste eierandelen vil være differansen mellom den eierandelen deltakeren skulle hatt etter bytteforholdet og den mottatte eierandelen.

## Fisjon over landegrensene

- Sktl. § 9-14, § 11-1, § 11-4, § 11-5, § 11-7 til § 11-11 og § 14-27.
- Asl./asal. kap. 14.

### 1 Fisjoner som behandles i dette emnet

I dette emnet behandles følgende typer fisjoner og vilkårene for når disse kan gjennomføres uten skattlegging av selskap eller aksjonærer, jf. sktl. § 11-11:

- Fisjon som skjer etter aksjelovene kap. 14 av aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge (overdragende selskap) ved at eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til ett eller flere overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen eller andre EØS-stater, jf. sktl. § 11-11 (1) bokstav b.
- Fisjon som skjer etter aksjelovene kap. 14 av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat når overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 (6).
- Fisjon av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge, når fisjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i det landet hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende og etter prinsippene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 11-7, jf. sktl. 11-11 (5)

Reglene gjelder tilsvarende for fisjon av SE-selskap, se Prop. 78 L (2010-2011) pkt. 8.5.1.

Reglene om fisjon over landegrensene omfatter ikke selskaper skattemessig likestilt med aksjeselskaper/allmennaksjeselskaper. Reglene omfatter heller ikke fisjon av deltakerlignede selskaper. Se Prop. 78 L (2010 – 2011) punkt. 8.5.6.

### 2 Fisjon hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge

#### 2.1 Generelt

Etter sktl. § 11-11 (1) bokstav b kan et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge fisjoneres uten skattlegging ved at eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til ett eller flere overtakende selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i annen eller andre EØS-stater. Fisjonen må skje etter reglene om fisjon over landegrensene i asal. § 14-12.

#### 2.2 Fisjonstyper

Asal. § 14-12 regulerer fisjon der ett eller flere av de selskapene som deltar i fisjonen er hjemmehørende i annen eller andre EØS-stater. Reglene er beskrevet i allmennaksjeloven, men reglene gjelder tilsvarende for aksjeselskaper, jf. asal. § 14-12.

Det er de fisjonstypene som det vises til i asal § 14-12 (4) nr. 1 som kan gjennomføres over landegrensene. Er det overdragende selskapet hjemmehørende i Norge, kan fisjon hvor overtakende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat gjennomføres for følgende fisjonstyper uten beskatning:

- Fisjon som nevnt i asal./asal § 14-2 (1) hvor et selskap deles ved at selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser fordeles på selskapet selv (det overdragende selskapet) og ett

- eller flere overtakende selskaper hjemmehørende innenfor EØS mot at aksjeeierne i det overdragende selskapet får som vederlag aksjer i selskapet eller i overtakende selskaper.
- Fisjon som nevnt i asl./asal § 14-2 (2), hvor det overdragende selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser skal fordeles på to eller flere overtakende selskaper hjemmehørende innenfor EØS mot at aksjeeierne i det overdragende selskapet får som vederlag aksjer i overtakende selskaper.

Fisjon som nevnt i asl./asal. § 14-2 (3), hvor aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskaps morselskap, kan ikke gjennomføres etter aksjelovene hvis det overtakende selskapet eller morselskapet ikke er hjemmehørende i Norge. Dermed kan en slik fisjon over landegrensene heller ikke gjennomføres uten beskatning. Det samme gjelder mor/datterfisjon etter asl./asal. § 14-11 b, jf. asal. § 14-12 (4) og asl. § 14-12 jf. asal. § 14-12 (4).

### 2.3 Tilleggsvederlag

For at fisjonen skal være skattefri, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i fisjonen, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag, jf. sktl. § 11-11 (1) annet punktum. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i fisjonen, regnes i denne sammenhengen blant annet aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet eller det selskapet som videreføres ved fisjonen. Ved skattefri fisjon skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se emnet «Fisjon – innenlands», pkt. 8.6.

### 2.4 Overtakende selskap hjemmehørende i lavskatteland

Er det overtakende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, gjelder reglene om skattefri fisjon bare dersom det overtakende selskapet i fisjonen reelt etablerer seg/er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten hvor selskapet blir/er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 (7), jf. § 10-64 bokstav b (realitetskravet). Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSKD § 10-63. Se også emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 8.2.

### 2.5 Forholdet til selskapsrettslige regler

Fisjonen må skje etter asal. § 14-12 om fisjon over landegrensene. Brudd på de selskapsrettslige reglene om gjennomføringen av fisjonen hindrer ikke at fisjonen kan gjennomføres uten skattlegging.

### 2.6 Forholdet til regnskapsrettslige regler

Fisjonen kan gjennomføres uten beskatning, selv om det foreligger brudd på regnskapsrettslige regler om fisjon.

### 2.7 Avvikling av det overdragende selskapet

Medfører fisjonen at det overdragende selskapet overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til andre selskaper, må det overdragende selskapet avvikles. Bestemmelsen i sktl. § 11-9 om at det overdragende selskapet må avvikles straks etter overdragelsen, gjelder tilsvarende for fisjoner over landegrensene der overdragende selskap er hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 (1) siste punktum. For aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er det aksjelovens regler om oppløsning og avvikling som gjelder.

### 2.8 Kontinuitet på aksjonærnivå

Reglene i sktl. § 11-7 om krav til kontinuitet på aksjonærnivå gjelder tilsvarende hvor et selskap hjemmehørende i Norge fisjonerer og overtakende selskaper er hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 11-11 (1) siste punktum, jf. § 11-7. Kontinuitet på aksjonærnivå innebærer at skatteposisjoner knyttet til aksjer, som inngangsverdi og ervervsstidspunkt, overføres til aksjene i overtakende selskap, se emnet «Fisjon – innenlands», pkt. 4.9.4.

## 2.9 Kontinuitet på selskapsnivå

Reglene i sktl. § 11-7 (1) og (5) om kontinuitet på selskapsnivå gjelder tilsvarende hvor et selskap hjemmehørende i Norge fisjonerer og overtakende selskaper er hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 11-11 (1) siste punktum jf. § 11-7.

Kravet til kontinuitet på selskapsnivå gjelder skatteposisjoner som eksisterer for norske skatteformål før fisjonen gjennomføres. Dette innebærer at gevinster og tap ikke skal gjøres opp skattemessig dersom overtakende selskap gjennom filial mv. har begrenset skatteplikt hit etter intern rett og skatteavtale, eller eiendeler mv. på annen måte fortsatt har tilknytning til norsk beskatningsområde, se FIN 19. august 2011 i Utv. 2011/1216. Om skatteplikt ved uttak fra norsk beskatningsområde, se pkt. 2.11. Kravet til kontinuitet innebærer også at skatteposisjoner i form av fremførbart underskudd, negativ/tom positiv saldo og positiv/negativ gevinst- og tapskonto skal videreføres i overtakende selskap, så fremt overtakende selskap har begrenset skatteplikt hit. Nærmere om kontinuitet på selskapsnivå, se emnet «Fisjon – innenlands», pkt. 4.9.2.

## 2.10 Fordeling av selskapets skattemessige inngangsverdier, skatteposisjoner, aksjekapital mv.

Reglene i sktl. § 11-8 om fordeling av selskapets skattemessige inngangsverdier, skatteposisjoner, aksjekapital mv. gjelder tilsvarende hvor et selskap hjemmehørende i Norge fisjonerer og overtakende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat, se sktl. § 11-11 (1) siste punktum. Om disse reglene, se emnet «Fisjon – innenlands», pkt. 4.10.

## 2.11 Skatteplikt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde

Medfører fisjonen at eiendeler, rettigheter og forpliktelse knyttet til det overdragende selskapet anses tatt ut av norsk beskatningsområde, kommer reglene om skatteplikt / fradragsrett etter skatteloven § 9-14 og § 14-27 til anvendelse. For fysiske driftsmidler og finansielle eiendeler og forpliktelse gjelder det etter skatteloven § 9-14 særlige regler, blant annet om utsettelse med innbetaling av skatt og bortfall av skatteplikt dersom faktisk realisasjon ikke skjer før etter fem år. Nærmere om når eiendeler, rettigheter og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og om skattleggingen i slike tilfeller, se emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde».

## 2.12 Skatteposisjoner som ikke er knyttet til objekter som er i behold i selskapet

### 2.12.1 Generelt

Utgangspunktet er at skatteposisjoner i form av gevinst- og tapskonto, negativ saldo og tom positiv saldo, skal inntektsføres/fradragsføres ved opphør av skatteplikt til Norge, jf. sktl. § 14-48 (3). Fremførbart underskudd kan fremføres videre hvis selskapet senere igjen skulle bli skattepliktig til Norge. Er visse vilkår oppfylt, kan imidlertid gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto og negativ saldo i saldogruppene a, c, d, og j, fortsatt inntektsføres etter vanlige regler når skattyter blir hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 (4). Dette gjelder også når skatteplikten til Norge opphører ved en fisjon etter sktl. § 11-11, jf. sktl. § 14-48 (5).

### 2.12.2 Vilkår for fortsatt inntektsføring

Ved opphør av skatteplikt til Norge der overtakende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat, må følgende vilkår være oppfylt for at inntektsføringen kan skje etter de vanlige reglene:

- Overtakende selskap må være hjemmehørende innenfor EØS, jf. sktl. § 14-48 (5).
- Overtakende selskap som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i dette landet, se sktl. § 14-48 (5), jf. sktl. § 10-64 bokstav b.
- Hvis Norge ikke har avtale som nevnt i sktl. § 14-48 (4) femte punktum om bistand til innføring av skattekrav med det landet hvor det overtakende selskapet er hjemmehørende, må det overtakende selskapet stille sikkerhet for skatteforpliktelsen. Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller på annen betryggende måte.

Se sktl. § 14-48 (4) tredje punktum. Det er skattekontoret som fastsetter sikkerhetsstillelsen, jf. sktl. 14-48 (4) fjerde punktum.

### 2.12.3 Bortfall av retten til fortsatt inntektsføring

Retten til fortsatt inntektsføring etter vanlige regler faller bort, jf. sktl. § 14-48 (4) sjette og syvende punktum, hvis

- kravet til sikkerhet ikke lenger er oppfylt,
- det overtakende selskapet senere flytter til et land utenfor EØS eller flytter til et lavskatteland innenfor EØS og ikke er/blir reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, eller
- det overtakende selskapet som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS opphører med reell økonomisk aktivitet i dette landet.

Ved bortfall av retten til fortsatt inntektsføring skal resterende gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto og negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j inntektsføres i sin helhet det første året vilkårene ikke lenger er oppfylt.

### 2.13 Virkningstidspunktet for fisjonen

Bestemmelsen i sktl. § 11-10 (3) om virkningstidspunktet for fisjonen, gjelder tilsvarende som for fisjon av aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 (1) siste punktum. I følge asal. § 14-12 (4) nr. 9, jf. asal. 13-33 (2) første punktum, inntretr rettsvirkningene av fisjonen på det tidspunktet som er fastsatt i lovgivningen i det landet hvor det enkelte overtakende selskap er hjemmehørende. For overtakende selskap som er underlagt selskapslovgivningen i annen EØS-stat enn Norge, skal fisjonen registreres i foretaksregisteret når foretaksregisteret har mottatt melding fra registreringsmyndigheten i den andre staten om at fisjonen har trådt i kraft, se asal. § 14-12 (4) nr. 8, jf. asal. § 13-32 (3)

## 3 Fisjon hvor overtakende aksjeselskap er hjemmehørende i Norge

### 3.1 Generelt

Etter sktl. § 11-11 (6) kan et overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, fisjonere uten skattlegging av selskapene eller aksjonærene, når overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge. Fisjonen må skje etter reglene om fisjon over landegrensene i asal. § 14-12.

### 3.2 Fisjonstyper

Ved fisjon av selskap med begrenset ansvar som er hjemmehørende i en annen EØS-stat, og som er underlagt lovgivningen i en EØS-stat, gjelder asal. § 14-12, jf. asl. § 14-12 når overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap er hjemmehørende i Norge.

Følgende fisjonstyper omfattes:

- Fisjon som nevnt i asl./asal. § 14-2 (1) hvor et selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat deles ved at selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser fordeles på selskapet selv (det overdragende selskapet) og på overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge, og hvor aksjeeierne i det overdragende selskapet får som vederlag aksjer i selskapet eller i overtakende selskap.
- Fisjon som nevnt i asl./asal. § 14-2 (2), hvor eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, fordeles på to eller flere overtakende selskaper hvor minst ett av disse er et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge og hvor aksjeeierne i det overdragende selskapet mottar aksjer i overtakende selskap som vederlag.

Fisjon som nevnt i asl./asal. § 14-2 (3), hvor aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapets morselskap, kan ikke gjennomføres etter aksjelovene når fisjonen skjer over landegrensene. Dermed kan en slik fisjon over landegrensene heller ikke gjennomføres uten beskatning. Det samme gjelder mor/datterfisjon etter asl./asal. § 14-11 b, jf. asal. § 14-12 (4) og asl. § 14-12 jf. asal. § 14-12 (4).

### 3.3 Tilleggsvederlag

For at fisjonen skal være skattefrie, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i fisjonen, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag, jf. sktl. § 11-11 (6) fjerde punktum. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i fisjonen, regnes i denne sammenhengen blant annet aksjer i andre selskaper enn overtakende selskap eller det selskapet som videreføres ved fisjonen. Ved skattefrie fisjon skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se emnet «*Fisjon – innenlands*», pkt. 8.6.

### 3.4 Overdragende selskap hjemmehørende i lavskatteland

Er det overdragende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, gjelder reglene om skattefrie fisjon bare dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten hvor selskapet er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 (7), jf. § 10-64 bokstav b. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSKD. § 10-63. Se også emnet «*Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)*», pkt. 8.2.

### 3.5 Forholdet til selskapsrettslige regler

Fisjonen må skje etter aksjelovene § 14-12. Brudd på de selskapsrettslige reglene om gjennomføringen av fisjonen hindrer ikke at fisjonen kan gjennomføres uten skattlegging.

### 3.6 Forholdet til regnskapsrettslige regler

Fisjonen kan gjennomføres uten beskatning selv om det foreligger brudd på regnskapsrettslige regler om fisjon.

### 3.7 Avvikling av det overdragende selskapet

Et selskap som overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser i forbindelse med en fisjon, skal oppløses og avvikles straks etter overdragelsen, jf. sktl. § 11-9. Denne bestemmelsen gjelder tilsvarende der overdragende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 11-11 (6) tredje punktum.

### 3.8 Kontinuitet

#### 3.8.1 Kontinuitet i det overdragende selskaps hjemstat

Et vilkår for skattefrihet er at fisjonen gjennomføres i samsvar med de prinsippene for skattemessig kontinuitet som gjelder for slike transaksjoner i den staten hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 (6) siste punktum, jf. annet punktum. Reglene om skattefrie fisjon gjelder således bare hvis det i det landet hvor overdragende selskap er hjemmehørende, er regler om skattemessig kontinuitet ved fisjon hvor det overtakende selskap er hjemmehørende i Norge.

#### 3.8.2 Kontinuitet på aksjonærnivå

For aksjonærene i det overdragende selskapet, skal skatteposisjoner som inngangsverdi og ervervstidspunkt videreføres på vederlagsaksjene, se sktl. § 11-11 (6) tredje og femte punktum jf. § 11-7 (4).

#### 3.8.3 Eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende selskap

Skattemessig verdi av eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende selskap som befant seg innenfor norsk beskatningsområde før fisjonen, skal videreføres med kontinuitet i overtakende selskap, se sktl. § 11-11 (6) tredje og femte punktum, jf. § 11-7 (4). Dette kan for eksempel være tilfelle der det overdragende selskapet har en filial i Norge før fisjonen.

#### 3.8.4 Eiendeler som tas inn i norsk beskatningsområde ved fisjonen

Kontinuitetsprinsippet er ikke relevant for skatteposisjoner som før fisjonen ikke eksisterte for norske skatteformål. For eiendeler rettigheter og forpliktelser som ved fisjonen

tas inn i norsk beskatningsområde, gjelder alminnelige regler om fastsetting av skattemessig verdi. For driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde fastsettes inntaksverdien etter sktl. § 14-60 flg. Nærmere om fastsetting av inntaksverdien i slike tilfeller, se emnet «[Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)».

### **3.9 Virkningstidspunktet for fisjonen**

Bestemmelsen i sktl. § 11-10 (3) om virkningstidspunktet for fisjonen, gjelder tilsvarende for fisjon over landegrensene, jf. sktl. § 11-11 (1) siste punktum. Når overtakende selskap er underlagt norsk rett, får fisjonen virkning fra det tidspunktet da melding vedrørende alle overtakende selskaper er registrert i Foretaksregisteret, se asal. § 14-12 (4) nr. 10, jf. § 14-8.

## **4 Fisjon av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge**

### **4.1 Generelt**

Fisjon av selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet kan etter sktl. § 11-11 (5) gjennomføres uten beskatning av selskapet og aksjonærene når fisjonen gjennomføres etter prinsipper for skattemessig kontinuitet i den staten hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende og for norske skatteformål etter de prinsippene som framgår av sktl. § 11-7. Det er således en forutsetning at hjemstaten til det overdragende selskapet har regler om skattemessig kontinuitet for hele transaksjonen, se også FIN 19. august 2011 i Utv. 2011/1216.

På selskapsnivå innebærer prinsippene i § 11-7 et krav til videreføring av skattemessige verdier og ervervstidspunkter på eiendeler, rettigheter og forpliktelser tilhørende en norsk filial mv. som utfisjoneres til overtakende selskap, jf. sktl. § 11-7 (1). På aksjonærnivå skal samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt videreføres på vederlagsaksjene, jf. sktl. § 11-7 (4). Nærmere om kravet til kontinuitet, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)», pkt. 4.9. For eiendeler m.v. som ikke faller inn under norsk beskatningsrett, er det også et vilkår at overføringen skjer etter regler om skattemessig kontinuitet i det overdragende selskapets hjemland.

Det er ikke noe krav at fisjonen faller inn under de fisjonsformene som kan gjennomføres over landegrensene uten beskatning hvor overdragende eller overtakende selskap er hjemmehørende i Norge.

### **4.2 Betydningen for norske skatteforhold**

På selskapsnivå kan fisjon av selskap hvor både overdragende og overtakende selskap er hjemmehørende i utlandet få betydning for norske skatteforhold hvis noen av selskapene har en filial i Norge eller på annen måte er begrenset skattepliktig til Norge. På aksjonærnivå vil fisjon av selskap hjemmehørende i utlandet bare ha betydning for norske skatteforhold dersom det overdragende selskapet har aksjonærer skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge.

### **4.3 Geografisk virkeområde og unntak for lavskatteland utenfor EØS**

Det er ikke noe vilkår at selskapene som deltar i fisjonen er hjemmehørende innenfor EØS. Skattefritaksregelen i sktl. § 11-11 (5) gjelder imidlertid ikke hvis et eller flere av de selskapene som deltar i fisjonen er hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, jf. sktl. § 11-11 (7) første punktum. Om lavskatteland innenfor EØS, se pkt. 4.4.

### **4.4 Hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS**

Selskap som deltar i fisjonen, og som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, se sktl. § 11-11 (7), jf. § 10-64 bokstav b. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSKD § 10-63. Se også emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 8.2.



#### 4.5 Forholdet til selskapsrettslige regler

Det er ikke oppstilt noe krav til at fisjonen skal følge særskilte selskapsrettslige regler.

#### 4.6 Tilleggsvederlag

For at en fisjon skal være skattefri etter sktl. § 11-11 (5), må det legges til grunn et krav om maksimalt tilleggsvederlag tilsvarende 20 %-kravet i aksjelovene § 14-2 (1). Nærmere om 20 %-kravet, se [pkt. 2.3](#). Ved skattefri fisjon skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)», [pkt. 8.6.2](#).

#### 4.7 Skatteplikt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde

For selskap hjemmehørende i utlandet kan eiendeler, rettigheter og forpliktelser være knyttet til norsk beskatningsområde ved filial eller lignende. Tas disse ut av norsk beskatningsområde i forbindelse med fisjon, kommer reglene om skatteplikt /fradragsrett etter skatteloven § 9-14 og § 14-27 til anvendelse, jf. sktl. § 11-11 (3). Nærmere om når eiendeler, rettigheter og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og om skattleggingen i slike tilfeller, se emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)».

Reglene i sktl. § 14-48 femte ledd om fortsatt inntektsføring av visse skatteposisjoner kommer ikke til anvendelse ved opphør av skatteplikt for eventuell filial i Norge i forbindelse med slike fusjoner, da disse reglene bare gjelder for fusjoner og fisjoner etter sktl. § 11-11 (1), dvs. fusjoner og fisjoner hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge. Fortsatt inntektsføring vil imidlertid kunne foretas i medhold av sktl. § 14-48 (4) hvis vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», [pkt. 14.3](#) og emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)», [pkt. 3.4](#).

#### 4.8 Avvikling av det overdragende selskapet

Bestemmelsen i sktl. § 11-9 om at et selskap som ved fisjon overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser må avvikles straks etter overdragelsen, gjelder tilsvarende for utenlandsk selskap i forhold til skatteplikten etter norsk rett.

#### 4.9 Virkningstidspunktet for fisjonen

Virkningstidspunktet for en fisjon mellom utenlandske selskaper, vil normalt være det tidspunktet som følger av selskapslovgivningen i det landet hvor det enkelte overtakende selskap er hjemmehørende.

## Fiske

- Sktl. § 5-15 (1) bokstav e nr. 1, § 6-60, § 8-1 (1) bokstav b og § 8-6.
- Lignl. § 6-2 nr. 1 bokstav i og § 6-14 nr. 2.
- Ftrl. § 23-3 (2) nr. 2 bokstav c. jf. § 23-5.
- FSFIN § 6-60.
- Stortingets vedtak 24. nov. 2011 nr. 1155 om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2012.
- Takseringsreglene § 2-1-5, § 2-3-7, § 3-2-3 og § 3-3-2.

### 1 Generelt

Reglene om fiske gjelder også for selfangst, hvalfangst mv.

### 2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)» og emnet «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)».

Lottfisker som ikke er eier/medeier i båt og/eller bruk, har ikke bokføringsplikt. Dette gjelder selv om slike lottakere i skattemessig sammenheng anses å drive virksomhet.

### 3 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

### 4 Oppgaveplikt

#### 4.1 Næringsoppgave

Foretak som bare har bokføringsplikt, og som ikke utarbeider årsregnskap etter regnskapsloven, skal levere næringsoppgave 1 (RF-1175). Foretak som har årsregnskapsplikt og andre foretak som frivillig utarbeider årsregnskap etter regnskapslovens regler, skal levere næringsoppgave 2 (RF-1167).

#### 4.2 Selskapsoppgave

Om hvilke oppgaver som skal leveres i forbindelse med deltakerlignet selskap som driver fiske, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 5.

#### 4.3 Andre skjema

Det er utarbeidet et skjema «Fiske» (RF-1213) med rettledning (RF-1214). Skjemaet skal brukes av lottfiskere og for beregning av særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk.

### 5 Skattested

Inntekt av fiske skattlegges for personlige skattytere i bostedskommunen, jf. sktl. § 3-1 (1). Dette gjelder også deltakere i deltakerlignet selskap, med mindre selskapsinntekten skal skattlegges stedbundet i annen kommune, se emnet «Skattestedet». Inntekt av laksefiske med kilenot eller krokgarn fast i land skattlegges stedbundet i næringskommunen, jf. sktl. § 3-3 (2) bokstav g.

Aksjeselskaper er bare skattepliktige til staten, jf. sktl. § 3-2.

### 6 Formuen

#### 6.1 Fiskefartøyer

Skattedirektoratet fastsetter veiledende normer for verdsetting av fiskefartøyer. Se takseringsreglene § 2-1-5.

#### 6.2 Fiskeritillatelser

Ved kjøp av fiskefartøy med overføring av fiskeritillatelser skal kjøpesummen fordeles mellom fiskefartøyet, redskap, annet tilbehør og fiskeritillatelser. Tidsbegrensede fiskeritillatelser regnes ikke som formue, se URD 21. oktober 2010 (Fjordane tingrett) i Utv. 2010/1645. Tidsubegrensede tillatelser som konsesjoner og deltakeradganger skattlegges som formue dersom de er ervervet 1. januar 1998 eller senere. Formuesverdien settes til omsetningsverdien, men ikke høyere enn kostpris, eventuelt redusert med avskrivning etter sktl. § 6-10 (3) første punktum.

#### 6.3 Varelager

Lager av tørrfisk, saltfisk, hummer, laks og reker mv. som ikke er solgt ved utgangen av året, tas med som varelager. Om verdsettingen, se emnet «Varebeholdning».

### 7 Tidfesting av inntekter og kostnader

Om tidfesting av inntekter og kostnader, se emnene om tidfesting.

### 8 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)

#### 8.1 Arbeidstøy

Om arbeidstøy, se pkt. 8.30.

#### 8.2 Avskrivninger

Om avskrivninger, se emnene om driftsmidler.

### 8.3 *Barn*

Om barns inntekt, se emnet «[Barn og ungdom](#)» og om minstefradrag i barns lottinntekt, se emnet «[Minstefradrag](#)», og FIN i Utv. 1975/105.

### 8.4 *Bergingslønn*

Bergingslønn som mottas i forbindelse med assistanse til andre fartøyer, er skattepliktig inntekt og føres som andre driftsinntekter i næringsoppgaven post 3900.

Bergingslønn som utbetales, er fradragsberettiget kostnad i virksomhet. Utbetaling fra forsikringsselskap til dekning av slik kostnad er skattepliktig inntekt.

### 8.5 *Bil*

Om bil, se emnene om bil.

### 8.6 *Bot*

Bot som ilegges for ulovlig fiske er ikke fradragsberettiget. Se emnet «[Bot, gebyr mv.](#)».

### 8.7 *Dagpenger under arbeidsledighet*

Alle fiskere i Norge som står i Fiskermanntallet, blad B, har rett til dagpenger under arbeidsledighet.

Garantikassen for fiskere utbetaler beløpet direkte til den enkelte fisker og sender lønns- og trekkoppgaver. 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 skal tas med i personinntekten med bruttobeløpet. Det beregnes ikke minstefradrag i dagpenger som erstatter virksomhetsinntekt i fiske, herunder mannskapslott.

### 8.8 *Deltakeradgang/strukturkvote*

Om deltakeradgang/strukturkvote, se [pkt. 8.11](#).

### 8.9 *Ektefeller*

Om ektefellers felles bedrift, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

### 8.10 *Erstatning for tapt fiske*

Om erstatning for tap av driftsinntekter i fiske, se [pkt. 8.31](#).

### 8.11 *Fiskeritillatelser, generelt*

Fiskeritillatelser er fiske- og fangsttillatelser som tilligger det enkelte fiskefartøy under én bestemt eier. Fiskeritillatelser omfatter konsesjoner, deltakeradganger, enhets- og strukturkvoter. Den enkelte fiskeritillatelse gir anvisning på en bestemt kvotefaktor som igjen bestemmer fartøyets fangstandel av den årlige totalkvoten på det enkelte fiskeslag. Kvotefaktorene er fastsatt med utgangspunkt i fartøyenes hjemmelslengde og/eller lastekapasitet.

Fiskeritillatelser kan ikke overføres direkte fra en innehaver til en annen. Når et fartøy skifter eier eller når et fartøy kondemneres, vil den tidligere eieren oppgi sine fiskeritillatelser knyttet til fartøyet, og ny tillatelse tildeles den nye eier etter søknad til fiskerimyndighetene. Vederlag betalt ved overføringen vil reflektere verdien av tillatelsene ved at kjøperen kommer i posisjon til å få tildelt tillatelser som følge av at selgeren oppgir sine.

Når begrepet «kostpris» brukes nedenfor i forbindelse med fiskeritillatelser, vil dette være den prisen den nye innehaveren har betalt til den tidligere innehaveren for å komme i posisjon til å få utstedt tillatelser. Ofte vil kontrakt om eierskifte av fartøy inngås med forbehold om at erververen får tildelt tillatelser i forlengelse av at selgeren har oppgitt sine.

Da fiskeritillatelser er individuelt bestemt og ikke kan overføres direkte mellom to private rettssubjekter, er slike tillatelser ikke en eiendel som kan overføres ved en skattefri fisjon, se BFU17/2012.

## 8.12 Fiskeritillatelser, fordeling av kjøpesum/salgsvederlag

Fiskeritillatelser anses som immaterielle driftsmidler. Ved overdragelse av fiskefartøy med overføring av tillatelser skal de ulike tillatelsene verdsettes særskilt. Det vil bare rent unntaksvis foreligge verdier som kan anses som forretningsverdi (goodwill). Til hjelp ved fordelingen kan det finnes opplysninger i kjøpekontrakt, lånesøknad, styreprotokoller, hos skipsmegler mv. Videre kan det være aktuelt å fastslå teknisk verdi på fartøyet. Det kan også være aktuelt å benytte tilgjengelige opplysninger om salg av fiskefartøy uten fiskeritillatelse.

Hos selgeren er gevinst ved oppgivelse av fiskeritillatelser skattepliktig, og tap er fradragsberettiget etter de alminnelige reglene om realisasjon av driftsmidler. Det vil normalt være uten skattemessig betydning for selgeren om vederlaget splittes.

## 8.13 Fiskeritillatelser, fradrag for avskrivninger

### 8.13.1 Generelt

Fiskeritillatelser som ikke er tidsbegrenset kan bare avskrives hvis verdifallet er åpenbart, jf. sktl. § 6-10 (3) første punktum. Noen fiskeritillatelser er tidsbegrensede og vil da kunne avskrives lineært, jf. sktl. 14-50. Avskrivning kan foretas fra og med det første inntektsåret de får kvotemessig virkning (kan utnyttes). Om avskrivninger av de ulike typene tillatelser, se nedenfor.

### 8.13.2 Konesesjon

Enkelte av de norske fiskeriene for den havgående flåten er begrenset til bestemte fiskefartøyer med konsesjon for slikt fiske. Konsesjon er varige tillatelser tildelt med hjemmel i § 12 i lov 26. mars 1999 nr. 15 om retten til å delta i fiske og fangst (deltakerloven).

Konsesjoner anses ikke tidsbegrenset og kostpris kan derfor bare avskrives ved åpenbart verdifall, jf. sktl. § 6-10 (3) første punktum. Se emnet «**Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel**» og LRD i Utv. 2002/471 (Ytterstad Fiskeriselskap AS. Lagmannsretten fant at verdien av ringnotkonsesjon ved kjøp av fiskefartøy var et immaterielt driftsmiddel som ikke kunne avskrives.)

### 8.13.3 Deltakeradgang

Store deler av de norske fiskeriene er begrenset til fartøy med deltakeradgang. Deltakeradgang innrømmes formelt for ett år av gangen av fiskerimyndighetene i medhold av § 21 i deltakerloven. For fartøy som oppfyller vilkårene fornyes normalt deltakeradgangen årlig.

Deltakeradganger anses ikke tidsbegrenset, og kostpris kan derfor bare avskrives ved åpenbart verdifall, jf. sktl. § 6-10 (3) første punktum. Se emnet «**Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel**» og LRD i Utv. 2002/471 (Ytterstad Fiskeriselskap AS. Lagmannsretten fant at verdien av ringnotkonsesjon ved kjøp av fiskefartøy var et immaterielt driftsmiddel som ikke kunne avskrives.)

### 8.13.4 Strukturkvoter

Fartøy/fartøyeiere med visse typer deltakeradganger (jf. deltakerloven § 14) kan fra og med 2004 søke om å få overført et fartøys kvoteandeler for ulike fiskerier til andre fartøyer som strukturkvote hos samme eller andre eiere som tilfredsstiller fastsatte vilkår, jf. forskrift 7. november 2003 nr. 1309 om spesielle kvoteordninger for kystfiskeflåten. Fra 2005 ble en tilsvarende ordning gjort gjeldende for havfiskeflåten, jf. i forskrift 4. mars 2005 nr. 193 om strukturkvoteordning mv. for havfiskeflåten (lov 3. juni 1983 nr. 40 om saltvannsfiske mv.). En slik konvertert kvoteandel kan fordeles på flere fartøyer som strukturkvote. Det mottakende fartøyet får en forhøyet kvoteandel på betingelse av at det avgivende fartøyet permanent tas ut av alle fiskerier som fartøyet har konsesjon, deltakeradgang mv. for. Utfaset fiskefartøy oppgir med andre ord for godt sine fiskeritillatelser til vedkommende fiskerier.

Strukturkvoter tildeles for ett år av gangen og kan tildeles inntil 20 år. Strukturkvote som er tildelt første gang før 2007, kan tildeles inntil 25 år regnet fra og med 2008. Fiskerimyndighetenes prøving av om vilkårene for tildeling er oppfylt, gjøres før første

gangs tildeling. Årlig tildeling skjer deretter normalt uten ny prøving. Da strukturkvoter kan tildeles i et begrenset antall år, avskrives de lineært etter sktl. § 14-50. Kostpris for strukturkvoter tildelt første gang før 2007 kan avskrives over 25 år, regnet fra og med inntektsåret 2008.

Kostpris på strukturkvoter som er tildelt i 2007 eller senere, kan avskrives over 20 år (fra inntektsåret 2008).

Kostpris på strukturkvoter som er tildelt i 2008 eller senere, avskrives lineært over 20 år fra og med det året strukturkvoten får kvotemessig virkning.

Se for øvrig emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel», pkt. 2.2.3.

#### 8.13.5 *Enhetskvoter*

Fra og med 2006 er tilnærmet samtlige enhetskvoter omgjort til strukturkvoter. Kostpris på eventuelle eksisterende enhetskvoter kan avskrives lineært over levetiden, se sktl. § 6-10 (3) annet punktum, jf. § 14-50, og SKD i Utv. 2006/983.

### 8.14 **Forsikring**

#### 8.14.1 *Pakkeforsikring iht. overenskomst/tariffavtale*

Arbeidsgiver plikter å tegne visse forsikringer for mannskapet han til enhver tid har i sin tjeneste. Til den som har mannskap i tjeneste tilbyr forsikringsselskapene en såkalt pakkeforsikring. Denne forsikringen omfatter følgende:

- persondel som omfatter:
  - yrkesskadeforsikring
  - avtalte tilleggsdekninger til yrkesskadeforsikringen
  - gruppelivsforsikring.
- sjødel som omfatter:
  - forlishyre
  - dødsfallshyre
  - mannskapstøy og effekter
  - hjemsendelsesomkostninger ved sykdom.

Premie til pakkeforsikring medfører ikke skatteplikt for mannskapet, men er fradragsberettiget for høvedsmann/båteier.

#### 8.14.2 *Refusjon av forsikringspremie for båt og bruk*

Ved landligge på grunn av kvoteregulering av fiske mv. vil det forekomme at kostnadsført forsikringspremie på fartøy, redskap o.l. blir nedsatt. Nedsettingen skal redusere premiefradrag/tas til inntekt det år den blir avregnet/utbetalt.

Er tilbakebetalingen over kr 25 000 i inntektsåret skal den innberettes av forsikringsselskapet, jf. § 1 (1) bokstav c i forskrift 29. august 1994 nr 858 (lignl.).

### 8.15 **Fraktinntekter, slep mv.**

Betaling for frakting, slep mv. under fiske blir som regel fordelt på deltakerne i fisket på samme måte som lottene og tas også med i oppgjøret fra fisket.

Om forholdet til særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, se [pkt. 9](#).

### 8.16 **Inndragning**

Om den skattemessige behandlingen av inndragning av fangst og/eller redskap ved ulovlig fiske, se emnet «Ulovlige inntekter, fradrag for bestiktelser mv.».

### 8.17 **Kommunikasjonsutstyr**

Kostnader til kommunikasjonsutstyr om bord (for eksempel VHF-radio, nødradio og nødpeileutstyr) er fradragsberettiget etter de vanlige reglene for driftsmidler.

Om fradrag for telefonkostnader, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

Kostnader til private telefonsamtaler under fiske inngår i fradraget for småutgifter, se ovenfor.

## 8.18 Konesjon

Om konesjon, se pkt. 8.11.

## 8.19 Kontingent

Om kontingent til Norges Fiskarlag, se emnet «[Kontingenter](#)», pkt. 3.

Om kontingent til Norges Kystfiskarlag, se emnet «[Kontingenter](#)», pkt. 5.

## 8.20 Kosthold

### 8.20.1 Generelt

Det gis fradrag for kostnad til kosthold under fiske og fangst, jf. sktl. § 6-60 (4). Er det felles kosthold om bord, skal disse felleskostnadene fremgå av hovedsmannens/rederens regnskap.

Fri kost under fiske er skattefri, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav e nr. 1.

Familieforsørgere og enslige behandles likt.

### 8.20.2 Bokføringspliktig

Fiskere med bokføringsplikt, herunder de med årsregnskapsplikt, skal føre kostutgiftene i regnskapet på grunnlag av originalbilag.

Hjemmefiskere (overnatting hjemme) vil ofte ha vanskeligheter med å skille kostutgifter i fiske fra kostutgifter i hjemmet. Fradraget må da fastsettes ved skjønn. Som veiledning for skjønnet kan nyttes en sats på kr 82 per dag dersom fiskeren er på sjøen sammenhengende hele dagen, jf. takseringsreglene § 3-3-2.

### 8.20.3 Ikke-bokføringspliktig

For ikke-bokføringspliktige lottakere gis fradrag for kostutgifter som de har dekket selv utenom felles kosthold. Kostnadene må dokumenteres.

For lottakere som deltar i hjemmefiske (overnatting hjemme) og som ikke kan dokumentere kostutgiftene, må fradraget fastsettes ved skjønn. Som veiledning for skjønnet kan nyttes en sats på kr 82 per dag dersom fiskeren er på sjøen sammenhengende hele dagen, jf. takseringsreglene § 3-3-2.

## 8.21 Lottlhyre

### 8.21.1 Generelt

Ved felles fangst foretas oppgjør ved at nettoutbyttet av fangsten etter fradrag for fellesutgifter (delingsfangsten) fordeles på båtlott, redskapslott og mannskapslott. Mannskap mv. som deltar i den felles fangsten, får sin andel av mannskapslotten. All lottinntekt behandles som inntekt av virksomhet. Dette gjelder også for mannskapslott. Se likevel om minstefradrag for skoleungdommer som ikke oppfyller kravet til særskilt fradrag for fiskere, se emnet «[Minstefradrag](#)», pkt. 3.3.6.

På en del fartøyer mottar noen av mannskapet både lott- og hyreinntekt. Andre mottar utelukkende hyre. Hyre kan være fastsatt som et fast beløp per tidsenhet, men er ofte resultatavhengig, for eksempel regulert som en viss andel av lotten. Hyre dekkes av fellesutgiftene eller av båtlotten. Hyre beskattes som hovedregel som lønn. Hyre som båteieren tar ut som eeneier, behandles imidlertid ikke som hyre, men som en del av virksomhetsinntekten. Godtgjørelse for egen arbeidsinnsats som ansvarlig deltaker tar ut av et deltakerlignet selskap, behandles heller ikke som hyre, men som arbeidsgodtgjørelse til deltaker, jf. selskapsl. § 2-26, se emnene «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)» og «[Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap](#)». I et kommandittselskap vil kommandittistens hyre ved arbeid om bord kunne behandles som lønn, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)», pkt. 4.3.2.

Lotter og parter skal innberettes på lønns- og trekkoppgaven under kode 446. Hyrer skal innberettes under kode 144.

### 8.21.2 *Hyrekostnader, arbeidsgiveravgift*

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av hyre utbetalt til deltakere i fiske. Av all annen hyreutbetaling svares arbeidsgiveravgift. Se for øvrig emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)».

### 8.21.3 *Lossepenger*

Timegodtgjørelse som rederi utbetaler til mannskap som faktisk deltar i lossing, anses ikke som inntekt ved fiske, og utbetalingen blir arbeidsgiveravgiftspliktig.

### 8.21.4 *Landslott*

Ved laksefiske, sildefiske mv. kan fisker bli avkrevd landslott fordi han har festet fiske-redskap 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.

### 8.21.5 *Mannskapslott*

Mannskapslott behandles som inntekt av virksomhet. Det skal i utgangspunktet ikke gis minstefradrag i mannskapslott. Om minstefradrag i mannskapslott for skoleungdommer på sommerjobb, se emnet «[Minstefradrag](#)», pkt. 3.3.6.

### 8.21.6 *Garantilott fra Garantikassen*

Garantilott fra Garantikassen for fiskere er skattepliktig og regnes som inntekt ved deltakelse i fiske. Beløpet utbetales til båteier eller den som har ansvaret for oppgjør. Denne fordeler beløpet på mannskapet i henhold til Garantikassens avregning. Det skal leveres lønns- og trekkoppgave også for garantilotten.

## 8.22 *Overlevingsdrakt*

Kjøp av overlevingsdrakt kan fradragsføres i anskaffelsesåret dersom kostpris er under kr 15 000, sml. sktl. § 14-4 (1) bokstav b. Er kostprisen høyere, skal den tilføres saldo i saldogruppe d. Kostprisen regnes inklusive merverdiavgift når avgiften ikke kommer til fradrag i avgiftsoppgjør. Ved første gangs anskaffelse av drakter, må anskaffelsene ses under ett i forhold til grensen for aktivering og avskrivning/direkte fradragsføring.

## 8.23 *Premie til pensjonstrygden*

Premie til pensjonstrygden for fiskere er fradragsberettiget. Premiebeløpet vil fremgå av lønns- og trekkoppgaven kode 312. Pensjonsalder for fiskere er 60 år, jf. lov 28. juni 1957 nr. 12 om pensjonstrygd for fiskere.

## 8.24 *Privat bruk av båt*

Fordelen ved privat bruk av båt til ferieturer e.l. er skattepliktig inntekt.

## 8.25 *Produktavgift*

Produktavgift som er pålagt fiskerinæringen, kommer til fradrag i driftsinntektene, og føres i næringsoppgaven post 3300. For inntektsåret 2012 er produktavgiften 2,9 %. Se Stortingets vedtak 24. november 2011 nr. 1155 om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2012.

### **Produktavgift for 2013**

For inntektsåret 2013 er produktavgiften 2,6 %.

## 8.26 *Påkostning eller vedlikehold*

Om grensen mellom påkostning og vedlikehold, se emnene om driftsmidler og emnet «[Vedlikehold](#)».

### 8.27 Refusjon av merverdiavgift til lottaker

Lottakere som selv holder redskap, får etter søknad til skattekontoret refundert merverdiavgiften, jf. merverdiavgiftsloven § 10-6. Refusjonsbeløpet er skattepliktig inntekt.

### 8.28 Reisekostnader

Reisekostnader som fiskeren har ved på- og avmønstring, er fradragsberettiget som yrkesreise. Mannskap som bare har hyre (lønnstakere) kan velge å behandle reisen etter reglene om besøksreiser. Slike kostnader føres til fradrag direkte i selvangivelsen. Reisekostnader skal ikke redusere beregningsgrunnlaget for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, jf. FSFIN § 6-60-1 (2).

Om fradrag for reise ved besøk i hjemmet, se emnet «**Merkostnader – besøksreiser til hjemmet**».

### 8.29 Selvassuransfond

Avsetning til selvassuransfond kan foretas med virkning for inntektsfastsettingen når fartøyet er på minst 50 bruttoregister tonn og brukes i virksomhet, jf. sktl. § 8-6.

Foreligger det ikke full kaskoforsikring for fartøyet, vil eieren være selvassurandør for den delen av skaden som ikke dekkes av kaskoforsikringen. Det kan avsettes beløp som tilsvare 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.

Ubenyttet avsetning som ikke er brukt innen 10 år, tas til inntekt det året 10-årsfristen utløper. Avsetning foretatt for inntektsåret 2002 og som ikke er benyttet innen utgangen av 2012 tas dermed til inntekt i inntektsåret 2012. Tilbakeførte avsetninger til selvassuransfond skattlegges i den kommunen 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-/tapkonto, se emnet «**Gevinst- og tapkonto**».

### 8.30 Sjøhyre mv.

#### 8.30.1 Bokføringspliktige fiskere

Fiskere gis fradrag for faktiske kostnader til sjøhyre mv. herunder hansker og langstøvler. Fiskere med bokføringsplikt skal føre kostnader til sjøhyre mv. i regnskapet på grunnlag av bilag.

#### 8.30.2 Lottakere som ikke er bokføringspliktige

Lottakere gis fradrag for faktiske kostnader til sjøhyre mv., herunder hansker og langstøvler. Foreligger ikke dokumentasjon, kan det gis fradrag med kr 2 400 for kostnader til sjøhyre mv. for helårsfiskere under forutsetning av at de dekker kostnadene selv. For sesongfiskere kan fradrag gis med kr 1 600. Se takseringsreglene § 2-3-7. Fradraget skal føres i skjemaet «Fiske» (RF-1213).

### 8.31 Skadeserstatning

Om mottatt erstatning ved tap av avskrivbare driftsmidler, se emnet «**Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel**». Om mottatt erstatning for partiell skade, se emnet «**Skadeserstatning**».

Mottatt erstatning for helt eller delvis tap av fangst er skattepliktig som inntekt av virksomhet i fiske.

Mottatt erstatning for tapt fiske er skattepliktig som inntekt av virksomhet i fiske.

Under fiske kan det oppstå forhold hvor fiskeren yter direkte erstatning for skade eller tap til andre uten at dette dekkes av forsikringsselskapet, f.eks. tap på fiskeredskaper. Om fradragsrett for slike erstatninger, se emnet «**Skadeserstatning**», pkt. 5. Fradragsføres slike utbetalinger, må det opplyses hvem som har mottatt erstatningen.



**8.32 Småutgifter**

Fiskere som overnatter utenfor hjemmet på grunn av arbeidet, har krav på fradrag for småutgifter med kr 75, jf. takseringsreglene § 1-3-7.

**8.33 Studiekostnader**

Om kostnader til studiereiser mv., se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

**8.34 Sykepenger**

Utbetalte sykepenger er skattepliktig inntekt. Det beregnes ikke minstefradrag i sykepen-ger som erstatter inntekt av virksomhet, herunder lottinntekt i fiske, se [pkt. 8.21](#).

Sykepen-ger til fisker som bare har hyre, innberettes under kode 146. Sykepen-ger til fisker som erstatter virksomhetsinntekt, innberettes under kode 448.

**8.35 Tilskudd****8.35.1 Føringsstilskudd**

Føringsstilskudd er skattepliktig inntekt av fiske.

**8.35.2 Investeringsstilskudd**

Om investeringstilskudd, se emnet «[Inngangsverdi](#)», [pkt. 9.6](#).

**8.36 Underskudd**

Om underskudd, se emnet «[Underskudd](#)».

**8.37 Uttak av fisk til eget bruk**

Verdien av fisk fra egen fangst som tas ut privat, er skattepliktig inntekt.

Uttak av fisk til eget bruk settes til kr 1 300 per husstandsmedlem, jf. takseringsreglene § 3-2-3. For barn under 10 år og for personer over 70 år reduseres satsen til det halve.

**8.38 Vedlikehold eller påkostning**

Om grensen mellom vedlikehold og påkostning, se emnene om driftsmidler og emnet «[Vedlikehold](#)».

**9 Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk****9.1 Generelt**

Fiskere som i minst 130 dager av inntektsåret personlig har deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, har krav på et særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk i alminnelig inntekt. Fradraget gis ikke i personinntekt. Fradraget utgjør 30 % av netto arbeidsinntekt om bord under fiske på havet eller ved kysten, maksimalt kr 150 000, jf. sktl. § 6-60.

Som deltakere i fiske regnes hele mannskapet om bord på en fiskebåt. Kokk, maskinist mv. har således krav på dette fradraget på lik linje med de som arbeider på dekk og deltar i selve fisket.

**9.2 Kombinasjon av særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk og særskilt fradrag for sjøfolk**

Fyller en person vilkårene for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk og særskilt fradrag for sjøfolk i samme inntektsår, skal det først gis særskilt fradrag for sjøfolk innenfor et maksimalbeløp på kr 80 000, jf. sktl. § 6-61. Se for øvrig emnet «[Sjøfolk](#)», [pkt. 3](#). Da maksimalbeløpet for særskilt fradrag for fiskere er kr 150 000, kan det i slike tilfelle gis særskilt fradrag for fiskere inntil summen av de særskilte fradragene for sjøfolk og fiskere utgjør kr 150 000.

**9.3 Hvilke typer fiske og fangst som omfattes av reglene**

For å få det særskilte fradraget må skattyter ha drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten. Dette omfatter alle former for saltvannsfiske og fangstvirksomhet på sjøen, uten hensyn til om skattyter har drevet virksomheten alene eller sammen med

andre. Dette gjelder også dykking etter skjell fra båt. Særskilt fradrag i alminnelig inntekt gis både til bokføringspliktige fiskere, lottfiskere og lønns-/hyremottakere i fiske.

## 9.4 Krav om hovedbeskjeftigelse

### 9.4.1 Generelt

Det særskilte fradraget gis fiskere som har hatt fiske eller fangst på havet eller ved kysten som hovedbeskjeftigelse i til sammen minst 130 dager av inntektsåret, jf. FSFIN § 6-60-2 (1) siste punktum.

Har skattyter i samme inntektsår vært beskjeftiget dels i fiske som gir rett til særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, og dels i arbeid som gir rett til særskilt fradrag for sjøfolk, er det tilstrekkelig at arbeidet om bord som fisker og som sjømann sammenlagt utgjør minst 130 dager for å få rett til særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk. Se for øvrig pkt. 9.2.

Med «hovedbeskjeftigelse» menes at vedkommende i 130-dagersperioden i det vesentligste av tiden har hatt fiske som hovedbeskjeftigelse. Skattytere som hele året bare har fiske som bierverv, kan ikke kreve særskilt fradrag. Det gis for eksempel ikke fradrag til kilenotfiskere/krokgarnfiskere som samtidig med fisket også driver gårdsbruk. Pensjonister anses å ha fiske som hovedbeskjeftigelse hvis de driver fiske eller fangst i minst 130 dager av inntektsåret og ikke har noe annet erverv.

### 9.4.2 Nærmere om kravet til varighet

Kravet om minst 130 dagers deltakelse i fiske eller fangst gjelder tilsvarende som for 130-dagerskravet for særskilt fradrag for sjøfolk etter skatteloven § 6-61 med tilhørende forskrift og praksis, se Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 14.

I følge FSFIN § 6-60-2, anses vilkåret om minst 130 dager deltakelse i fiske eller fangst i inntektsåret oppfylt for skattyter som har en arbeids- eller oppdragsavtale som i gjennomsnitt forutsetter minst 130 dagers deltakelse pr. år. For fisker med ansvar for det fartøyet fisket skal utføres fra (selvstendig næringsdrivende), kan alternativt den forutsatte varighet dokumenteres med driftsopplegg for fartøyet. Som selvstendig næringsdrivende i denne sammenhengen regnes eier/driver av fartøy, herunder deltaker i deltakerlignet selskap som eier/driver fartøyet og hvor deltakeren deltar i fisket.

### 9.4.3 Uforutsett avbrudd i fisket

En fisker som fyller vilkårene i FSFIN § 6-60-2, har rett til særskilt fradrag for fiskere selv om fisket blir avbrutt på grunn av uforutsette omstendigheter som medfører at antall dager med fiske blir færre enn 130. I slike avbruddstilfeller må fiskeren kunne dokumentere at han oppfyller vilkårene i FSFIN § 6-60-2 ved arbeids- eller oppdragsavtale eller driftsopplegg for fartøyet. Perioder med fangststopp anses i denne sammenhengen som uforutsett avbrudd i fisket.

### 9.4.4 Oppstartsår og avslutningsår som fisker

En fisker vil i oppstartsåret eller avslutningsåret for en lengre periode som yrkesfisker også være berettiget til særskilt fradrag for fiskere når han er omfattet av avtaler som i gjennomsnitt forutsetter minst 130 dager om bord i året, eller er eier/driver av fartøy med driftsopplegg som normalt medfører minst 130 dagers driftstid.

Enefisker som slutter som fisker, omfattes hvis vilkårene i tidligere år var oppfylt, selv om enefiskeren ikke omfattes av avtaler som nevnt. Det samme gjelder enefisker som etablerer virksomhet som fisker i året, dersom det er grunn til å anta at vilkårene vil være oppfylt i etterfølgende år.

### 9.4.5 Reisedager/frakt av mannskap mv. ved på og avmønstring

Båteiere/hovedsmenn får medregnet den tiden som går med til å hente eller frakte hjem mannskap og redskaper. Reisedager ved på- og avmønstring på fangst- og fiskefartøy regnes også med i 130-dagersperioden.

#### 9.4.6 *Søn- og helligdager, hjemmefiskere*

Hjemmefiskere kan ikke regne med søn- og helligdager i driftstiden dersom de rent faktisk ikke har drevet fiske på disse dagene.

#### 9.4.7 *Arbeid på land*

Tid som medgår til å arbeide på land, regnes normalt ikke med. Dersom en ellers aktiv fisker av driftsmessige årsaker må arbeide på land i kortere perioder med ulike arbeidsoppgaver for båtlaget, mens båten er ute på fiske, kan han likevel regne landoppholdet med i driftstiden. Dette gjelder for eksempel arbeid med egning, sløyning, reparasjoner mv. Det må stilles krav om at vedkommende hele inntektsåret sett under ett er med om bord og deltar i fisket i større utstrekning enn han er på land og utfører arbeidsoppdrag som «landmann» i båtlagets regi.

#### 9.4.8 *Kvotereguleringer*

Fiskere som på grunn av kvotereguleringer bare drar ut på fiske enkelte dager i en periode, anses å ha fiske som hovedbeskjeftigelse i hele perioden. Dette forutsetter at fisket er eneste inntektsgivende beskjeftigelse i perioden, og at en viss regularitet i fisket kan sannsynliggjøres.

#### 9.4.9 *Landligge*

Landligge som skyldes dårlig vær, må også tas med som driftstid i forhold til bestemmelsen om særskilt fradrag. Også tid som går med til kortere uforutsette reparasjonsopphold (akutte reparasjoner) mens båten er på fiske, kan regnes med.

#### 9.4.10 *Fiskefartøy brukes til andre oppdrag*

Tidsrom hvor fartøyet er tatt ut av fiske for å utføre frakt- og/eller slepeoppdrag, skal ikke telle med ved beregningen, med unntak av tilfeldige kortere oppdrag.

#### 9.4.11 *Sykdom, arbeidsledighet*

Har fiskeren ikke kunnet delta aktivt i fiske på grunn av sykdom, skal den tiden vedkommende har mottatt sykepenger regnes med i 130-dagersperioden. Tidsrom hvor skattyter mottar arbeidsavklaringspenger regnes ikke med i 130-dagersperioden.

Perioder hvor fiskeren mottar trygd under arbeidsledighet, skal ikke telle med.

### 9.5 **Underskudd**

Skattyter skal ha særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk selv om han har (eller derved får) et samlet underskudd ved fastsetting av alminnelig inntekt. Samlet underskudd som inkluderer særfradraget for fiske, behandles på vanlig måte ved at det overføres til fradrag hos ektefellen eller fremføres til fradrag et senere år når vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «Underskudd».

### 9.6 **Spesielt om maksimumsbeløpet for særskilt fradrag**

#### 9.6.1 *Generelt*

Maksimumsbeløpet på kr 150 000 gjelder for hver person og for hvert inntektsår.

#### 9.6.2 *Ektefeller*

Dersom begge ektefeller har rett til særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, gjelder maksimumsbeløpet for hver av dem.

#### 9.6.3 *Dødsfall*

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk avkortes ikke om skattyteren dør i løpet av året.

#### 9.6.4 *Bosatt i Norge en del av året*

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk avkortes ikke om skattyteren bare har vært bosatt i Norge en del av året, f.eks. på grunn av inn eller

utflytting. Skattyter må imidlertid ha hatt inntekt av fiske i minst 130 dager i den perioden av inntektsåret han har vært bosatt i Norge.

#### 9.6.5 Etterbetaling

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk skal ikke økes selv om skattyteren får utbetalt og skattlegges for fiskeinntekt opptjent i tidligere år i tillegg til årets fiskeinntekt. Dette gjelder også om skattyteren ikke har utnyttet maksimalbeløpet fullt ut i de tidligere år.

### 9.7 Beregningsgrunnlaget

#### 9.7.1 Inntekter

Følgende inntekter av fiske skal tas med i grunnlaget for særskilt fradrag:

- nettoinntekt av enefiske
- mannlott i følge lønns- og trekkoppgaven
- hyre-/lønnsinntekt som aktiv fisker
- garantilott (minstelott)
- feriepenger
- redskapslott
- sykepenger/sykelønn som fisker
- verdien av fisk til eget bruk med det beløp som blir skattlagt
- skipperlott til eier når eieren deltar aktivt i fiske, men bare for slik lott som ikke overstiger beløp som fremgår av tariffavtale eller eventuell individuell avtale om fordeling av felles fangst.

Følgende inntekter inngår ikke i beregningsgrunnlaget:

- båtlott
- inntekt ved sanking av tang og tare
- dagpenger under arbeidsløshet
- vederlag for arbeid på land med egning av liner, sløyving av fisk, reparasjon av båt og redskaper mv. Om særskilt fradrag for såkalte «landmenn» tilknyttet båtlag som deltar i slikt arbeid, se [pkt. 9.4.7](#)
- fraktinntekter, når fartøyet tas ut av fiske for å utføre fraktoppdrag eller slepeoppdrag. Dette gjelder også kortere tilfeldige oppdrag.

#### 9.7.2 Kostnader

Følgende kostnader skal redusere beregningsgrunnlaget:

- kostutgifter, herunder kostutgifter som ikke er ført til fradrag som felleskostnader
- småutgifter
- for lottfiskere; kostnader til redskap som lottfisker holder og som skal dekkes av lottinntekten
- for enefisker; bare kostnader i den utstrekning de vedrører inntekten av enefiske.

Beregningsgrunnlaget skal ikke reduseres med følgende kostnader:

- kostnader til sjøhyre mv.
- reisekostnader ved på- og avmønstring
- reisekostnader ved besøk i hjemmet, herunder kost- og småutgifter på reisen
- rentekostnader
- minstefradrag i hyre-/lønnsinntekt
- kostnader til trygdepremier.

### 10 Realisasjon av driftsmidler

Om behandling av vederlag ved salg av/erstatning for tap av driftsmiddel, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

### 11 Opphør av virksomhet

Om enkelte skatteregler ved opphør av virksomhet, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

## 12 Merverdiavgift

### 12.1 Uregistrert fisker

Fisker som ikke er registrert eller registreringspliktig i merverdiavgiftsmanntallet, skal ta med inntekter og kostnader inklusiv merverdiavgift ved inntektslikningen. Det samme gjelder ved fastsetting av inngangsverdi for driftsmidler, for eksempel redskap, sml. sktl. § 14-40 (1) bokstav a, tredje punktum.

I den utstrekning lottfiskere etter søknad får refundert merverdiavgift i forbindelse med kjøp av redskap, skal det refunderte beløpet tas til inntekt.

### 12.2 Skyldig merverdiavgift

Skyldig merverdiavgift ved inntektsårets utgang er fradragsberettiget som gjeld.

### 12.3 Merverdiavgift tilgode

Merverdiavgift som fiskeren i følge årsoppgaven har til gode, er skattepliktig formue.

## 13 Folketrygd

Om avgifter til folketrygden, se emnene «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag» og «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

# Flypersonell (sivilt)

- Sktl. § 5-11, § 6-13 og § 6-30 (1).
- FSSKD § 6-13.
- Takseringsreglene § 1-2-1 til § 1-2-4, samt § 1-3-6.

## 1 Generelt

Nedenfor behandles bare sivilt flypersonell. Om militært flypersonell, se emnet «For-svars-personell».

Flypersonell har mobilt arbeidssted og anses å oppholde seg på arbeidsstedet når de er på arbeid om bord i flyet. Dette gjelder selv om arbeidet utføres om natten. Dette innebærer at flypersonell ikke anses å være på tjenestereise når de er på det mobile arbeidsstedet, og derfor ikke kan oppbære skattefri kostgodtgjørelse for denne tiden.

Nærmere om mobilt arbeidssted, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting», pkt. 2.2.

Om når personer anses å overnatte utenfor hjemmet, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Har flypersonell opphold utenfor hjemmet i forbindelse med f.eks. kurs eller møter, gjelder de vanlige reglene, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting».

## 2 Merkostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting

### 2.1 Inntektsfradrag

Flypersonell gis fradrag for merutgifter til kost under arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting etter de vanlige reglene, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

### 2.2 Kostgodtgjørelse

#### 2.2.1 Kostnadene dokumenteres

Mottar skattyteren kostgodtgjørelse ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting og fremlegger dokumentasjon for de faktiske medgåtte utgifter til kost, gjennomføres avregning av godtgjørelsen mot disse (nettometoden). Eventuelt underskudd inngår ikke i minstefradraget.

### 2.2.2 *Kostnadene dokumenteres ikke, innland*

Fremlegges ikke dokumentasjon for de faktiske påløpte kostutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting innenlands, men vilkårene for å innrømme fradrag for øvrig er oppfylt, kan avregning av godtgjørelsen foretas mot satsene i takseringsreglene. Se takseringsreglene og emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)».

Overskudd på mottatt godtgjørelse går inn i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Fradrag for underskudd på mottatt godtgjørelse gis bare dersom det fremlegges dokumentasjon for faktiske kostnader eller når kostnaden beregnes etter laveste sats (hybel-/brakkesats).

### 2.2.3 *Kostnadene dokumenteres ikke, utland*

Ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting utenlands har Riksskattestyret uttalt at det ikke er grunnlag for å anta at kostgodtgjørelse utbetalt etter satsene i flyselskapenes regulativ gir noe overskudd. Dette gjelder selv om flyselskapenes regulativ har høyere satser enn statlig regulativ.

## 3 Losji

Om behandling av godtgjørelse til dekning av losjikostnader, se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 11.

Fradrag for merkostnader til losji gis kun når skattyter kan dokumentere kostnadene, jf. FSSKD § 6-13-2.

## 4 Kostutgifter ved fravær uten overnatting

### 4.1 *Inntektsfradrag*

Er skattyteren hjemmefra mindre enn ett døgn, anses han normalt ikke å ha merkostnader til kost. Om fradrag i de tilfeller skattyteren har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, se emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)», pkt. 2.3.

### 4.2 *Kostgodtgjørelse*

Flypersonell anses å oppholde seg på arbeidsstedet når de er på arbeid om bord i flyet.

Kostgodtgjørelse ved fravær fra hjemmet under 12 timer anses alltid fullt ut som lønn. Eventuell kostgodtgjørelse i forbindelse med arbeid om bord kan ikke overskuddsberegnes etter den forenklede metode for kostgodtgjørelse på tjenestereiser uten overnatting.

Om godtgjørelse ved daglig fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, se emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)», pkt. 2.3.

## 5 Bostedstillegg

Bostedstillegg til flypersonell som er stasjonert i utlandet, er skattepliktig. Det gis fradrag for eventuelle merkostnader, se emnene «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)» og «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

## 6 Uniform

Uniformsgodtgjørelse skattlegges ikke.

## 7 Tilleggspremie ved livsforsikring pga. flyrisiko og Loss of licence

Tilleggspremie ved livsforsikring pga. flyrisiko kommer til fradrag som premie til syke- og ulykkesforsikring. Sum fradrag for tilleggspremie og premie for Loss of licence kan maksimalt utgjøre kr 700, jf. sktl. § 6-47 (1) bokstav d, 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 emnet «[Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring](#)».

## 8 Reise mellom hjem og fast arbeidssted

Om fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)» og spesielt pkt. 2.3.

## 9 Fri bolig

Om fri bolig, se emnet «Bolig – fri bolig».

## 10 Akklimatiseringstillegg

Akklimatiseringstillegg er skattepliktig.

## 11 Fordel ved rimelige reiser

Når det gjelder fordelene ved rimelige reiser for flypersonell, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.35.1.

## 12 Andre kostnader

Kostnader til

- pliktig legekontroll
- fornyelse av flysertifikat
- nødvendig spesialutstyr
- faglitteratur, se emnet «Faglitteratur»

er fradragsberettiget når skattyter må betale kostnadene selv. Kostnadene inngår i eventuelt minstefradrag.

Kostnader til typeutsjekk på ny flytype i forbindelse med tiltredelse av stilling, er som hovedregel ikke fradragsberettiget da dette ikke anses som ajourhold av flygerutdanningen. Er slik typeutsjekk et vilkår for å fortsette i en stilling flygeren allerede har, vil det derimot foreligge fradragsrett, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader», pkt. 2.

Kostnader til fornyelse av flysertifikat er ikke fradragsberettiget dersom flygeren ikke arbeider som flyger når kostnadene pådras.

# Flyttekostnader

– Sktl. § 6-1 og § 6-30.

## 1 Vilkår for fradrag

### 1.1 Hovedregel

Flyttekostnader som hovedsakelig er pådratt for å overta stilling, er fradragsberettigede når betingelsene for øvrig er oppfylt. Spesielt ved kort flytteavstand kan det være andre forhold som har vært hovedmotivet for flyttingen. Det er uten betydning om skattyteren har hatt inntektsgivende arbeid før flyttingen. Forutsetningen er imidlertid at skattyteren har akseptert tilbud om stillingen før flyttingen tok til.

Skattyter som flytter for å starte eller overta virksomhet, vil ha krav på fradrag for flyttekostnader.

### 1.2 Militære

Om flyttekostnader for militære, se emnet «Forsvarspersonell».

### 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 heltidsjobb på studiestedet i feriene. Om studenter som får fradragsrett for kostnader til studiene fordi de mottar lønn for å studere, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

Studenter har krav på fradrag for flyttekostnader, regnet fra det skattemessige hjem, i forbindelse med overtakelse av stilling etter endt studium. Dersom flytting foretas fra

studiested til arbeidssted, må fradrag for flyttekostnadene begrenses til hva flytting mellom skattemessig hjem og arbeidssted ville ha kostet.

#### 1.4 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 21. oktober 1975 i Utv. 1975/587. Fradragsretten for disse omfatter i prinsippet bare kostnader til rydding av og utflytting fra tjenesteboligen. I praksis er det også godkjent fradrag for flyttekostnader helt frem til den nye bolig i rimelig utstrekning.

#### 1.6 Stortingsrepresentant

Om flyttekostnader for stortingsrepresentanter, se emnet «Stortingsrepresentanter mv.».

## 2 Hva fradragsretten omfatter

### 2.1 Generelt

Fradragsretten omfatter bl.a.

- reisekostnader for skattyteren selv og hans husstand. Er reisen foretatt innenlands med egen privatbil, beregnes fradragets størrelse etter de kilometersatser som anvendes når en privatbil brukes noe i yrket, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader»
- kostnader til flytting av innbo og løsøre, herunder kostnader til pakking, emballasje, nødvendig lagerleie, særskilt forsikring av innbo mv. under transport og lagring mv.
- renholds- og oppryddingskostnader
- karantenekostnader for kjæledyr
- kostnader til montering av oppvaskmaskin mv. i den nye boligen

Også andre kostnader i forbindelse med overtakelse av ny stilling, som f.eks. telefonkostnader og reisekostnader i forbindelse med konferanser om den nye stillingen vil være fradragsberettiget. Indirekte kostnader som f.eks. kostnader til annonser om ny bolig, meglerprovisjon, tinglysningsgebyr og dokumentavgift ved kjøp av bolig vil ikke komme til fradrag. Det kan heller ikke kreves fradrag for påkostning på den nye boligen. Det er ikke fradragsrett for kostnader til besiktigelse av andre boliger enn den en flytter til.

Flyttekostnadene må kunne dokumenteres eller sannsynliggjøres på annen måte. For lønnstakere og pensjonister inngår kostnadene i minstefradraget.

Merkostnader til kost og losji i forbindelse med overnatting under flyttingen gis det fradrag for etter samme regler som for merkostnader ved yrkesreiser/opphold utenfor hjemmet. Tilsvarende gjelder ved overnatting i forbindelse med konferanse/intervju om en ny stilling. Slike kostnader inngår ikke i minstefradraget. På samme måte gis det fradrag for familieforsørgers merkostnader til kost og losji på det nye stedet dersom familien ikke har kunnet flytte samtidig, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Om fradragsrett for kostnader i forbindelse med intervju mv. hvis en ikke får stillingen, se emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 4.7.

### 2.2 Personforsikring

Eventuell særskilt ulykkesforsikring under reisen behandles etter reglene for vedkommende forsikring, se emnet «Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».



### 3 Flyttegodtgjørelse

For skattytere som har fått flyttegodtgjørelse etter satser og bestemmelser i statlig regulativ (særvtale), kan det legges til grunn at flyttegodtgjørelsen er medgått. Gis det godtgjørelse for flyttekostnadene på annet grunnlag må dekningsbeløpet stå i et rimelig forhold til hva lignende flytting ville ha kostet etter gjengse priser.

Dekkes/refunderes de fradragsberettigede flyttekostnadene av arbeidsgiver mot originalbilag, foreligger ikke skattepliktig overskudd.

Refusjon av og godtgjørelse til dekning av flyttekostnader som ikke er fradragsberettiget anses i sin helhet som lønnsinntekt.

### 4 Stedet for fradrag

Flyttekostnader i forbindelse med etablering eller overtakelse av virksomhet kommer til fradrag i den kommunen virksomhetsinntekten skattlegges. Tilsvarende kostnader for en lønnsinntaker/pensjonist kommer til fradrag i vedkommendes skattekommune, normalt fraflyttingskommunen.

## Folketrygd – nedsettelse

- *Ftrl. § 3-15 (4) .*
- *Forskrift 18. desember 1997 nr. 1408 om nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjonspoeng og avgift når utlignet skatt og avgift helt eller delvis ikke blir betalt (ftrl.).*
- *Forskrift 19. desember 1997 nr. 1421 om gjennomføring av nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjonspoeng og avgift når utlignet skatt og avgift helt eller delvis ikke blir betalt (ftrl.).*

### 1 Generelt

Ved manglende betaling av trygdeavgift og skatt skal pensjonsgivende inntekt på visse vilkår settes ned.

Nedsettelsen skal gis virkning for trygdeavgift og pensjonspoeng.

### 2 Nedsettelse ved manglende betaling

#### 2.1 Hovedregel

##### 2.1.1 Generelt

Pensjonsgivende inntekt skal settes ned hvis trygdeavgift til folketrygden for vedkommende inntektsår og skatt og avgift som er utlignet sammen med denne

- ikke er fullt betalt innen tre år etter utløpet av utligningsåret, eller
- er vedtatt nedsatt/ettergitt/avskrevet som uerholdelig.

Se forskrift 18. desember 1997 nr. 1408 om nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjonspoeng og avgift når utlignet skatt og avgift helt eller delvis ikke blir betalt (nedenfor omtalt som nedsettelsesforskriften) § 1 første ledd.

Den pensjonsgivende inntekt skal i utgangspunktet nedsettes uavhengig av hva som er årsaken til at utlignet skatt og avgift ikke blir betalt. Dette vil for eksempel gjelde ikke-betaling som skyldes at skatten er nedsatt av hensyn til skattyter, se sktbl. § 15-1 (1) annet punktum. Det samme gjelder dersom skattyter får en gjeldsordning etter lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner, og hvor gjeldsordningen omfatter skatte- og avgiftskrav.

Nedsettelsen av pensjonsgivende inntekt foretas av skattekontoret på grunnlag av melding fra Skattedirektoratet, se forskrift 19. desember 1997 nr. 1421 om gjennomføring av nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjonspoeng og avgift når utlignet skatt og avgift helt eller delvis ikke er betalt (gjennomføringsforskriften) § 3. Den skal gis virkning både for trygdeavgift og pensjonspoeng.

##### 2.1.2 Utligningsåret

Med utligningsåret menes året det er foretatt ordinær ligning (året etter inntektsåret), eventuelt det senere år det er truffet vedtak i endringssak for vedkommende inntektsår.

Dette gjelder uansett om endringssaken skyldes en klage som ikke blir tatt til følge, fører til samme skatt eller til høyere eller lavere samlet skatt og selv om endringssaken ikke berører pensjonsgivende inntekt/personinntekt. Vedtak om ikke å realitetsbehandle en klage, får ikke betydning for hvilket år som er utligningsåret.

### 2.1.3 Skatt og avgift utlignet sammen med trygdeavgiften

Med skatter og avgifter som er utlignet sammen med trygdeavgiften, menes all skatt og avgift som inngår i siste skatteoppgjør for vedkommende skattyter det inntektsår saken gjelder inklusiv renter beregnet etter ligningsloven og etter sktbl. § 11-5. Dette vil omfatte skatt på formue, skatt på alminnelig inntekt og toppskatt. I samlet skatt inngår også tilleggs-skatt og forsinkelsesavgift.

Ved beregningen settes skatt og avgift utlignet sammen med trygdeavgiften til utlignet skatt etter alle skattebegrensninger og fradrag i skatt som f.eks. for boligsparing for ungdom (BSU), for prosentvis andel av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter (FoU), for skatt betalt til utlandet iht. skatteavtale (kredit) og for godtgjørelse for skatt av aksjeutbytte etter reglene som gjaldt til og med inntektsåret 2005.

### 2.1.4 Henvendelse fra skattyter

Spørsmål fra skattytere vedrørende ikke-betaling, ettergivelse og avskrivning som uerholdelig skal henvises til skatteoppkreveren.

## 2.2 Unntak

### 2.2.1 Generelt

Pensjonsgivende inntekt nedsettes ikke i tilfellene nedenfor.

### 2.2.2 Skattekontorets ansvar

I følgende tilfeller har skattekontoret ansvaret for at pensjonsgivende inntekt ikke nedsettes

- når nedsettelsen av pensjonsgivende inntekt ikke vil utgjøre mer enn 25 % av det gjennomsnittlige grunnbeløp for folketrygden for det inntektsår nedsettelsen gjelder, se egen del bak i Lignings-ABC (Satser mv.) for vedkommende år, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav a
- når (utlignet) skatt mv. nedsettes (etter søknad) i forbindelse med etterbetaling av pensjon, lønn mv., jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav b
- når det er klart at ligningen vil bli forandret i endringssak. Dette gjelder også om endringen bare kan føre til forhøyet samlet skatt og uten at pensjonsgivende inntekt endres, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav g
- når skatte- og avgiftskravet er brakt inn for domstolene, og saken ikke er rettskraftig avgjort, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav f
- når foreldre, adoptivforeldre eller pleieforeldre som lignes under ett med barn, jf. sktl. § 2-14, se emnet «Barn og ungdom», har fått nedsatt eller ettergitt skatt av barnets formue og/eller inntekt som ikke har inngått i beregningsgrunnlaget for pensjonsgivende inntekt hos foreldrene, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav h

### 2.2.3 Skatteoppkrevers ansvar

I følgende tilfeller er det skatteoppkrever som har ansvaret for at pensjonsgivende inntekt ikke endres

- når skyldige skatter og avgifter betales til skatteoppkreveren innen fristen som fremgår av varsel om endring, jf. nedsettelsesforskriften § 2
- når skattyter ikke er varslet om virkning av ettergivelse og betaler de ettergitte skatter og avgifter innen 14 dager etter varsel om endringssaken jf. nedsettelsesforskriften § 2 tredje punktum
- når det pågår avdragsbetaling i henhold til avtale mellom skatteoppkreveren og skattyter, og denne ikke misligholdes jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav c

- når det foregår tvangsmessig innfordring i form av påleggstrekk jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav d
- når skatte- og avgiftskravet er sikret med tilstrekkelig pant, og skatteoppkreveren har stilt inndringen i bero, jf. nedsettelsesforskriften § 3 bokstav e

## 2.3 Gjennomføring av nedsettelse

### 2.3.1 Generelt

Pensjonsgivende inntekt reduseres med samme prosent som nedsatt/ikke betalt skatt og avgift utgjør av samlet utlignet skatt og avgift vedkommende inntektsår, før eventuell ettergivelse/nedsettelse av andre grunner enn etterbetaling av lønn/pensjon mv., jf. nedsettelsesforskriften § 7 første ledd. Skattekontoret fastsetter prosenten for nedsettelse etter forslag fra Skattedirektoratet, jf. gjennomføringsforskriften § 2.

Pensjonspoengene beregnes på nytt av den reduserte pensjonsgivende inntekt, jf. nedsettelsesforskriften § 4. Utlignet trygdeavgift, mellom- og høy sats, reduseres med samme prosent som pensjonsgivende inntekt. Trygdeavgift skal således ikke beregnes på grunnlag av den reduserte pensjonsgivende inntekt.

Nedsettelsen fører ikke til ny fullstendig skatteberegning.

### 2.3.2 Frist for endring

Fristen for å ta opp slik sak til endring er

- ved manglende betaling: fem år etter utløpet av utligningsåret, se nedsettelsesforskriften § 1 annet ledd annet punktum, jf. første ledd første punktum. Med utligningsåret menes året det er foretatt ordinær ligning, eventuelt det senere år det er truffet vedtak i endringssak for vedkommende år
- ved vedtak om ettergivelse mv.: to år etter utløpet av vedtaksåret, jf. nedsettelsesforskriften § 1 annet ledd tredje punktum

Det er tilstrekkelig for avbrytelse av fristen at skattyter har mottatt varsel om at et nærmere angitt spørsmål er tatt opp til behandling, eller at slikt varsel er sendt fra skattekontoret i rimelig tid før fristens utløp. Er det skattyteren som tar saken opp, er det tilstrekkelig at han har postlagt en henvendelse til skattekontoret før fristens utløp.

### 2.3.3 Varsel

Skattyter skal varsles før endringssak iverksettes, se nedsettelsesforskriften § 1 annet ledd jf. lignl. § 9-7. Er skattyter varslet om at en nedsettelse/ettergivelse av skatter/avgifter medfører at pensjonsgivende inntekt/pensjonspoeng blir redusert, trenger ikke skattekontoret å varsle på nytt ved gjennomføringen av endringssaken.

## 2.4 Senere betaling

Innbetales skyldige skatter/avgifter etter at nedsettelse av pensjonsgivende inntekt og pensjonspoeng er foretatt, medfører ikke innbetalingen adgang til å gjenopprette de nedsatte pensjonspoeng, jf. nedsettelsesforskriften § 6.

# Fordelingsfradrag

- Sktl. § 6-3 (2) og (3), samt § 6-90.

## 1 Generelt

Fordelingsfradrag er summen av fradragberettigede kostnader som ikke er knyttet til en bestemt inntektskilde.

Det er spesielle regler for behandlingen av fordelingsfradrag når personlige skattytere eller dødsbo har inntekter i flere kommuner. Reglene er ikke aktuelle for etterskuddspliktige.

Om fordeling av gjeld mellom kommuner, se emnet «Gjeld».

## 2 Flere kommuner

### 2.1 Generelt

Har skattyteren skattepliktig inntekt i flere kommuner, skal fordelingsfradrag som hovedregel fordeles forholdsmessig mellom de kommuner hvor skattyteren har inntekt, etter størrelsen av nettoinntekt for fordelingsfradrag, jf. sktl. § 6-90 (1).

I deltakerlignet selskap, foretas denne fordelingen mellom kommunene i selskapet som sådan, før deling av nettoinntekten på deltakerne, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)».

### 2.2 Årets underskudd

Årets underskudd (før fradrag for fordelingsfradrag) oppstått i en kommune skal først fratrekkes øvrige inntekter i samme kommune. Dersom det fortsatt er udekket underskudd i kommunen, skal underskuddet fordeles forholdsmessig mellom kommunene sammen med øvrige fordelingsfradrag, jf. sktl. § 6-90 (1) bokstav b.

### 2.3 Ektefeller

For ektefeller, foretas deling mellom kommuner særskilt for hver av ektefellene, jf. sktl. § 6-90 (3).

Lignes ektefellene særskilt eller felles (ikke atskilt) og den ene ektefelles samlede kostnader overstiger de samlede inntekter i alle kommuner sett under ett (medregnet «hyttekommune(r)»), skal den udekkede del overføres til fradrag hos den annen ektefelle og tas med som fordelingsfradrag ved eventuell deling hos denne, jf. sktl. § 6-90 (4).

### 2.4 Fastsettingen

For personlige skattytere fastsettes fordelingsfradraget av skattekontoret og fordeles maskinelt mellom de aktuelle kommuner.

## 3 Utland

Om fradrag i inntekt i Norge for

- personer skattepliktig som bosatt i Norge som har skattepliktig inntekt i utlandet, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 20
- personer bosatt i utlandet som har skattepliktig inntekt i Norge, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», pkt. 18 og emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)», pkt. 4.1

## 4 Eksempler på fordelingsfradrag

Følgende fradrag er eksempler på fordelingsfradrag

- renter av gjeld, herunder inntektsfradrag for fordel ved rimelige lån i arbeidsforhold
- andelseiers andel av fradragsberettigede kostnader i boligselskap ifølge oppgave fra selskapet
- fradragsberettiget underholdsbidrag
- foreldrefradrag
- tilskudd til individuell pensjonsavtale
- tidligere års underskudd (herunder fremført underskudd ved drift av våningshus i jordbruk fra 2004 og tidligere. Slikt fradrag kan imidlertid bare fordeles mellom jordbruk, skogbruk eller pelsdyrnæring)
- årets udekkede underskudd i en kommune
- bidrag til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning eller forestår undervisning
- premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring, når ikke minstefradrag benyttes
- avsetning til avviklings- og omstillingsfond for reieiere
- fradragsberettiget gave til visse frivillige organisasjoner, se emnet «[Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold](#)»

Om deling av særfradrag og personfradrag, se henholdsvis emnene om særfradrag og «[Klassefastsetting](#)».

## 5 Eksempler på ikke-fordelingsfradrag

Følgende fradrag er eksempler på ikke-fordelingsfradrag

- minstefradrag
- jordbruksfradrag
- særskilt fradrag for reieiere
- særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag)
- særskilt fradrag for fiskere
- særskilt fradrag i inntekt fra skiferproduksjon
- faktiske kostnader vedrørende tjenesten som kostnader til flytting, faglitteratur, hjemmekontor osv.
- fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)
- merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, herunder fradrag for kostnader til pendlerbolig og fradrag for besøksreiser til hjemmet
- premie til tjenstepensjonsforsikring
- fagforeningskontingent
- næringsdrivendes premie til egen tilleggstrygd for sykepenger fra folketrygden (bostedskommunen)

# Fordringer

- Sktl. § 4-2, § 4-15, § 6-2 (2) og (3), § 9-3 (1) bokstav c, § 9-4 og § 14-5 (4).
- FFSFIN § 6-2 og § 14-5 B og E.

## 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.
- 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 alle skattytergrupper.

### 2.2 Unntak

Som formue regnes ikke

- fordringer som er avhengig av at en avtalt betingelse, som er uvisst og ikke oppfylt per 31. desember i inntektsåret, inntreffer, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav a
- fordring på periodiske ytelser som skal erlegges i et begrenset tidsrom av typen pensjoner, føderåd eller forsikringsutbetalinger etter ulykke, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav c. Unntaket gjelder ikke for krav på en bestemt pengesum betalt i terminer. Om formue på livrenteforsikring, se sktl. § 4-2 (2) og emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)»
- fordring på lønn, renteterminer og utbytte av aksje, andel i verdipapirfond og andre verdipapirer, dersom fordringen ikke er forfalt til betaling per 31. desember i inntektsåret, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav d
- krav på overskytende forskudd når skatten ikke er utlignet. Tilleggsforskudd som er innbetalt i løpet av inntektsåret og som vesentlig vil overstige utlignet skatt, tas likevel med i formuen.

### 2.3 Tosidige avtaler som ikke er helt oppfylt fra begge sider

Avtale om salg, arbeidsytelse/leie mv. som ikke er oppfylt for noen del fra noen av partene, skal det ikke tas hensyn til ved formuesligningen hos noen av partene.

Er avtalen delvis oppfylt, skal det tas hensyn til den på følgende måte ved formuesligningen:

- Har kjøperen betalt ytelsen fullt ut, men selgeren ikke har levert, er det verdien per 31. desember i inntektsåret av den ytelsen som skal leveres som er kjøperens fordring. I praksis vil en i normaltillfelle kunne legge til grunn at verdien er lik forskuddsbetalingen. Denne verdien skal føres som fordring hos kjøperen.
- Har selgeren levert ytelsen fullt ut, men kjøperen ikke har betalt, er kravet på betaling en fordring for selgeren.
- Er avtalen delvis oppfylt fra den ene eller begge sider, skal de samme prinsippene legges til grunn.

### 2.4 Verdssetting

#### 2.4.1 Sikre fordringer

Sikre fordringer settes til pålydende, inklusiv eventuell merverdiavgift, uansett rentekastning og uavhengig av når de forfaller. Dette gjelder også for fordringer knyttet til pantobligasjoner, gjeldsbrev mv., jf. sktl. § 4-15. (Annerledes for ihendehaverobligasjoner o.l., herunder mengdegjeldsbrev, som skal settes til kursverdi, eller antatt salgsverdi dersom kursen ikke er notert, jf. sktl. § 4-14.)

#### 2.4.2 Usikre fordringer

Usikre fordringer reduseres skjønnsmessig ved formuesfastsettingen. Dette gjelder selv om fordringen ikke kan nedskrives med virkning for inntektsligningen.

Den skjønnsmessige reduksjonen av formuesverdien for usikkerhet foretas uavhengig av den nedskrivningen som kan gjennomføres for kundefordringer med virkning for inntekten.

#### 2.4.3 Uerholdelige fordringer

Uerholdelige fordringer verdsettes til null.

#### 2.4.4 Valutakurser

Består fordringen i krav på penger i utenlandsk valuta, verdsettes fordringen til kursen på tidspunktet for formuesfastsettingen, normalt per 31. desember i inntektsåret.

### 3 Tidfesting

Om tidfesting av inntektsbeskatning ved utsatt betaling, se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

### 4 Avkastning

Om renter av utestående fordringer, se emnet «Renteinntekter».

### 5 Valutagevinst/tap

Om skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap på fordring i utenlandsk valuta, se emnet «Valutagevinst/-tap».

### 6 Tap på utestående fordringer

#### 6.1 Generelt

Tap på utestående fordring eid som ledd i virksomhet, er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2. Om når en fordring er knyttet til virksomhet, se emnet «Tap». Er kreditor og debitor nærstående selskaper, gjelder likevel unntak fra fradragsretten for visse typer fordringer, jf. sktl. § 6-2 (3) og FSFIN § 6-2-2. Nærmere om hvilke selskaper og fordringer som omfattes av unntaksregelen, se emnet «Tap», pkt. 2.3.

Utenfor virksomhet er det som hovedregel ikke fradragsrett for tap på utestående fordringer, se sktl. § 9-4 (1) jf. § 9-3 (1) bokstav c nr. 1. Tap ved realisasjon av utestående fordringer er imidlertid fradragsberettiget i følgende tilfeller

- når fordringen er oppstått ved realisasjon av formuesobjekt hvor salgsvederlag eller eventuell gevinst er skattepliktig og faktisk er skattlagt/nedskrevet på saldo, se sktl. § 9-4 (1), jf. § 9-3 (1) bokstav c nr. 3
- når verdien av fordringen tidligere har vært skattlagt som inntekt, f.eks. inntekt ved utleie av tomt, se sktl. § 9-4 (1), jf. § 9-3 (1) bokstav c nr. 3
- ved endring i valutakurs på utestående fordring i utenlandsk valuta, se sktl. § 9-4 (1), jf. § 9-9. Se emnet «**Valutagevinst/-tap**».

Forutsetningen for fradrag for tap på fordring er at det foreligger et reelt tap og at det ikke foreligger f.eks. gave, overføringer av verdier mellom selskaper, fordel vunnet ved arbeid mv. Se for øvrig HRD i Utv. 1991/143 (Rt. 1990/1143) (Norse Petroleum AS).

Om tap som er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 (1) som kostnad til å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, se emnet «**Tap**», pkt. 3.2.

## 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 salgsvederlaget, men fradragsføres 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 normalt bare den delen av fordringen som faktisk betales, bli inntektsført. I den utstrekning den tapte inntekten ikke er inntektsført/skattlagt, kan senere tap av fordringen ikke føres til fradrag.

## 6.4 Realisasjonsprinsippet

Representerer en utestående fordring skattepliktig inntekt som er inntektsført etter realisasjonsprinsippet, kan tapet fradragsføres når vilkårene for øvrig er oppfylt.

## 6.5 Gjeldsettergivelse

Krav om tapsfradrag på grunn av ettergivelse av gjeld må vurderes i forhold til den reelle begrunnelsen for ettergivelsen. Ettergivelse som har gavepreg er ikke fradragsberettiget, se LRD 29. oktober 1992 i Utv. 1993/45 (Pedersen). Se for øvrig emnet «**Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.**».

Se også emnet «**Lån fra arbeidsgiver/eget selskap**».

## 7 Tidfesting av tapsfradrag

### 7.1 Hovedregel

#### 7.1.1 Generelt

Tap på utestående fordringer skal som hovedregel fradragsføres det året tapet er endelig konstatert (realisert), jf. sktl. § 6-2 og § 14-2 (2), f.eks. ved skyldnerens konkurs, akkord, fastslått insolvens eller forgyeves tvangsinndrivning. Det er ikke tilstrekkelig at fordringen er ansett som uerholdelig i regnskapet, og dermed nedskrevet til null. Det er ikke anledning til å tidfeste fradrag for tapet i et tidligere eller senere år. Om fradrag for ikke-konstaterte (urealiserte) tap på kundefordringer i virksomhet for bokføringspliktige og for banker og finansinstitusjoner mv., se nedenfor.

Det er heller ikke anledning til å kostnadsføre en del av den utestående fordringen på grunnlag av at denne delen av fordringen anses å være tapt, med mindre den uerholdelige delen er endelig frafalt overfor debitor, f.eks. ved akkord/gjeldsettergivelse. Fordringen anses endelig frafalt også i de tilfellene hvor det er satt betingelser for ettergivelsen så lenge betingelsene ved utgangen av inntektsåret ikke er brutt, og bruddet ikke er påberopt av kreditor som bortfallsgrunn for avtalen om ettergivelse.

### 7.1.2 Når er tap på utestående fordringer i virksomhet endelig konstatert

Tap på utestående fordringer i virksomhet anses å være endelig konstatert etter FSFIN § 6-2-1 når

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

En fordring anses likevel ikke tapt i den utstrekning den er tilstrekkelig sikret ved pant, kausjon e.l.

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 29. november 1999 (Oslo Byrett) i Utv. 2000/157.

## 7.2 Unntak, fradrag for urealisert tap på kundefordringer

### 7.2.1 Generelt

Bokføringspliktige kan kreve et fradrag (nedskrivningsbeløp) for urealisert tap på kundefordringer i virksomhet beregnet etter sktl. § 14-5 (4) og FSFIN § 14-5 B. Skattyter behøver ikke sannsynliggjøre at tapet faktisk er oppstått eller er reelt.

Den sjablongmessige nedskrivningsadgangen gjelder bare kundefordringer. Kundefordringer er fordringer som er oppstått ved levering av varer og tjenester. Fordringer oppstått ved salg av egne driftsmidler er ikke kundefordringer. Det samme gjelder lån til personer som også er kunder. Det er ikke adgang til å foreta avsetning/nedskrivning i forbindelse med garantier mv. Om banker og finansinstitusjoner mv., se nedenfor.

De årlige beregnede nedskrivningsbeløpene, beregnet etter bestemmelsene nedenfor, skal inntektsføres året etter, eventuelt i kombinasjon med ny nedskrivning for dette året.

### 7.2.2 Hovedregel om beregning av sjablongfradraget (en bloc-avsetningen)

Sjablongfradraget (en bloc-avsetningen) beregnes som hovedregel ved at sum utestående kundefordringer inklusiv merverdiavgift ved inntektsårets utgang multipliseres med en beregnet nedskrivningsbrøk, jf. sktl. § 14-5 (4) bokstav b. Utgangspunktet for nedskrivningen er summen av endelig konstaterte (og kostnadsførte) tap på kundefordringer eksklusiv merverdiavgift i inntektsåret og året før, inklusiv konstaterte tap på diskonterte vekslers vedrørende kundefordringer. Endelig konstatert tap for året før inntektsåret, skal være redusert med det som eventuelt er inngått på disse fordringene i løpet av det mellomliggende året (inntektsåret).

Nedskrivningsbrøken beregnes ved at summen av det endelig konstaterte tapet for inntektsåret og det foregående året

- multipliseres med et faktortall på 4, jf. FSFIN § 14-5-10, og deretter
- divideres resultatet med totalt inntektsført kredittsalg eksklusiv merverdiavgift av varer og tjenester i virksomheten i inntektsåret og året før.

Alle kundefordringer som ikke er endelig konstatert tapt inngår i grunnlaget for beregning av nedskrivningen, enten de er forfalt til betaling eller ikke. Omsetning som er skattemessig tidfestet ved årsskiftet medregnes i fordringsmassen, selv om den ennå ikke er fakturert. Kundefordringer regnes inklusiv merverdiavgift, men eksklusiv andre avgifter som skattyteren får refundert av det offentlige ved tap på fordringen.

Kredittsalg foreligger i den utstrekning vederlaget ikke betales ved levering. Oppgjør ved utstedelse av veksel anses som kredittsalg, selv om den diskonteres av selger.

En factoringavtale hvor den opprinnelige kreditor har risikoen for kjøpers manglende betaling, skal behandles som en lånetransaksjon mellom 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 % av sum utestående kundefordringer inklusive merverdiavgift, jf. sktl. § 14-5 (4) bokstav d. Om hva som er ny virksomhet, se FSFIN § 14-5-11.

Med etableringsåret menes i denne sammenheng det første året det er omsetning av varer og/eller tjenester i virksomheten. Det er uten betydning om det har foregått planlegging eller produksjon i tidligere år.

Skattyter som har etablert ny virksomhet, har likevel ikke adgang til 2 % nedskrivning av sum utestående kundefordringer, men må følge hovedregelen, se ovenfor, når mer enn 50 % av kredittsalget skjer til

- samvirkeorganisasjon hvor skattyter er medlem
- norsk og utenlandsk selskap innen et konsern med eierforhold som nevnt i aksjelovene § 1-3
- det offentlige, eller offentlig eide foretak hvor stat eller kommune kan pålegges å dekke kreditorene.

Se FSFIN § 14-5-13 (1).

Adgang til 2 % nedskrivning gjelder heller ikke virksomhet som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven, se FSFIN § 14-5-13 (2).

### 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 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner, jf. sktl. § 14-5 (4) bokstav g. Slike institusjoner kan føre til fradrag tap på utlån og garantier som er ført som kostnad i årsregnskapet i samsvar med regnskapslovgivningens regler.

Det er gitt utfyllende regler i FSFIN § 14-5-41 bl.a. for utlån som kan verdsettes til amortisert kost eller virkelig verdi etter IFRS (IAS 39).

## 8 **Størrelsen av tapsfradraget ved endelig konstatert tap**

Når tapet fradragsføres etter at det er endelig konstatert, vil tapets størrelse være klarlagt. Er skattyter registrert i merverdiavgiftsmanntallet, og fordringen inneholder merverdiavgift, vil skattyteren få igjen avgiften i et avgiftsoppgjør. Denne delen av fordringen skal ikke fradras inntekten som tap.

Blir en fordring på penger gjort opp mot overtakelse av fast eiendom eller andre gjenstander, er det den reelle omsetningsverdien av overtatt formuesobjekt på overtakelsestidspunktet som er utgangspunkt for tapsberegningen.

## 9 **Senere innbetaling på avskrevet fordring**

Inngår det penger mv. på fordringer som tidligere er avskrevet som endelig tapt, skal beløpet inntektsføres det året pengene mottas, eventuelt på det tidligere tidspunktet det konstateres at tidligere fradragsført tap blir redusert.

## 10 **Fordel ved bortfall av gjeld**

Om eventuell skatteplikt for debitor for fordel ved bortfall av gjeld, se emnet «Gjeldset-tergivelse, foreldelse mv.».

## 11 **Skattested for forskuddspliktige skattytere**

### 11.1 *Generelt*

Formue i utestående fordringer og inntekt/tap i forbindelse med utestående fordringer skal for personer i utgangspunktet skattlegges/fradras i bostedskommunen.

### 11.2 *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.

### 11.3 Virksomhet

Om skattested for utestående fordringer i personlig drevet virksomhet (enkeltpersonforetak), se emnet «Skattestedet».

## Foreldrefradrag

- Sktl. § 6-3 (4), § 6-48 og § 6-51.
- FSFIN § 6-51-1
- SSV § 6-2.
- Takseringsreglene § 1-3-10.

### 1 Generelt

Foreldrefradrag er et særskilt fradrag for legitimerede kostnader til pass og stell av hjemmевærende barn, jf. sktl. § 6-48. Fradraget kan under visse forutsetninger kreves av ektefeller, enslig forsørger og samboere. I forhold til reglene om foreldrefradrag er meldepliktige samboere ikke likestilt med ektefeller.

### 2 Vilkår

#### 2.1 Generelt

Foreldrefradrag kan innenfor et maksimumsbeløp kreves av foreldre for legitimerede kostnader til pass og stell av barn dersom skattyteren har:

- hjemmевærende barn som ved utgangen av inntektsåret er 11 år eller yngre, og/eller
- hjemmевærende barn som ved utgangen av inntektsåret er 12 år eller eldre, såfremt barnet har særskilt behov for omsorg og pleie pga handicap e.l. Det er ingen øvre aldersgrense for barnet i disse tilfellene.

Det er ikke noe krav at noen av foreldrene har hatt arbeidsinntekt.

Det er et vilkår for fradragrett at betaling skjer via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, med mindre betalingen samlet utgjør mindre enn kr 10 000 i løpet av et kalenderår, jf. sktl. § 6-51 og FSFIN § 6-51-1.

#### 2.2 Hvilke barn som omfattes

Fradraget kan i utgangspunktet bare gis for kostnader til stell og pass av skattyters egne barn og adopterte barn.

Ektefeller som bor sammen, kan likevel kreve fradraget også for den andre ektefellens særkullsbarn. Dette gjelder selv om ektefellene ikke har fellesbarn.

Samboere (både meldepliktige og ikke-meldepliktige) uten felles barn kan ikke kreve fradrag for kostnader til pass og stell av den andre samboerens særkullsbarn. Samboere med felles barn kan derimot kreve fradrag for kostnader til pass og stell av den andre samboerens særkullsbarn.

Fosterforeldre har ikke rett til foreldrefradrag for fosterbarn. Fosterforeldre som ikke mottar fosterhjemsgodtgjørelse for barnet, har likevel krav på foreldrefradrag. Biologiske foreldre har ikke rett til foreldrefradrag for barn som er i fosterhjem.

#### 2.3 Kravet til at barnet er hjemmевærende

Det er et vilkår at barnet skal være hjemmевærende, dvs. bo i hjemmet til den som krever foreldrefradraget. Fradragretten kan også gjelde hvor skattyters felles hjem med barnet er i utlandet. Dette kan være aktuelt for EØS-pendlere som har fradragrett for merkostnader ved fravær fra hjemmet i utlandet. Dette kan også være aktuelt for foreldre som bor sammen med sine barn i utlandet uten å pendle dersom de er skattepliktig som bosatt i Norge. For barn som adopteres fra utlandet gis det ikke foreldrefradrag før barnet kommer til Norge.

Bor ikke foreldrene sammen, innebærer kravet om hjemmевærende barn at bare den av foreldrene barnet bor hos kan kreve foreldrefradrag. Se likevel pkt. 5.2.

Barn som befinner seg utenfor foreldrehjemmet over seks måneder av inntektsåret, kan som hovedregel ikke anses å være hjemmевærende. Ved vurderingen av om barnet er

hjemmeværende, legges til grunn de samme prinsippene som følger av reglene for hvor barnet skal registreres som bosatt i folkeregisteret ved opphold i institusjon, se § 5-8 i forskrift om folkeregistrering 9. november 2007 nr. 1268 (folkeregisterloven). Se også FIN 4. november 1998 i Utv. 1999/205.

#### **2.4 Særskilt behov for omsorg og pleie**

Grunnen til særskilt behov for omsorg og pleie kan være sykdom, psykisk og fysisk funksjonshemming, rusavhengighet mv.

Behovet må være særskilt stort og det må ha vært til stede en større del av året.

Behovet kan kreves dokumentert/sannsynliggjort ved attest fra lege, barnevern mv.

### **3 Fradragets størrelse**

#### **3.1 Maksimumsbeløp for fradrag**

##### *3.1.1 Generelt*

Det gis fradrag for legitimerede kostnader til pass og stell av barn med inntil

– kr 25 000 for ett barn, og

– kr 15 000 i tillegg for hvert barn utover det første barnet,

se SSV § 6-2.

Maksimalt fradrag for legitimerede kostnader til pass og stell blir da kr 40 000 til sammen for to barn, kr 55 000 for tre barn, osv. Det er uten betydning hvordan kostnadene fordeler seg mellom barna eller om det for ett eller flere av barna ikke er pådratt kostnader. Således kan for eksempel skattyter som har tre barn i den aktuelle aldersgruppen gis fradrag for kostnader på kr 55 000 selv om hele beløpet gjelder pass og stell av bare ett av barna. Maksimumsbeløpet er felles for ektefeller som har giftet seg før inntektsåret og det ikke foreligger samlivsbrudd i inntektsåret. Dette gjelder enten de har felles barn og/eller særkullsbarn, og uavhengig av ligningsmåten.

For samboere (meldepliktige og ikke-meldepliktige) gjelder maksimumsbeløpet felles for dem såfremt de har felles barn. Dette gjelder selv om en eller begge har særkullsbarn. Derimot gjelder maksimumsbeløpet særskilt for hver av samboerne såfremt de bare har særkullsbarn.

For enslig forsørger gjelder samme maksimumsbeløp.

##### *3.1.2 Barn i del av året*

Maksimumsbeløpet reduseres ikke selv om barnet er født eller avgått ved døden i løpet av året.

##### *3.1.3 Ekteskap inngått i inntektsåret*

Er ekteskapet inngått i inntektsåret, kan dette få betydning for beregning av maksimumsbeløpet. I utgangspunktet skal ektefellene ha felles maksimumsbeløp fra det tidspunktet ekteskapet er inngått, uavhengig av ligningsmåten. Har ektefellene før ekteskapet krav på fradrag innenfor hvert sitt maksimumsbeløp, skal det gunstigste alternativet 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 ektefellen som overtar omsorgen for barna som har krav på foreldrefradraget med inntil hele maksimumsbeløpet. Overtar derimot ektefellene omsorgen for hvert sitt barn, har hver av ektefellene krav på fradrag innenfor hvert sitt maksimumsbeløp, som for enslig forsørger. Om fradraget ved delt omsorg, se nedenfor.

##### *3.1.5 Delt omsorg*

Har foreldrene delt omsorg, og barnet bor vekselvis hos hver av foreldrene, innebærer ikke dette at hver av foreldrene kan kreve fradrag innenfor hvert sitt maksimumsbeløp. Ett og samme barn kan ikke begrunne to foreldrefradrag i samme inntektsår, selv om barnet skifter på å være hjemmeværende hos hver av sine foreldre. Om hvem som skal ha fradraget, se [pkt. 5.2](#).

## 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 varigheten av det enkelte engasjement.

Pass og stell må bl.a. avgrenses mot

- barnets leveomkostninger, dvs. kostnader til kjøp av klær, mat o.l.
- renhold, stell av huset, matlaging, vask av tøy o.l. som kommer hele familien til gode
- behandling av barnet for sykdom, funksjonshemming mv. Kostnader til behandling og særskilt undervisning, kan etter omstendighetene være sykdomskostnader. Om særfradrag for sykdomskostnader, se emnet «[Særfradrag – sykdom eller svakhet](#)»
- undervisning. Opphold f.eks. ved forlenget dagtilbud på barneskole (skolefritidsordning), må i denne sammenhengen anses som pass og stell og ikke som undervisning. Opphold på privat skole må anses som undervisning for samme aldersgrupper og i samme utstrekning som det ville vært på offentlig skole
- kostnader i forbindelse med adopsjon av barn.

### 3.2.2 Befordringskostnader

Kostnader til å bringe barn til og fra barnehage, dagmamma eller skolefritidsordning skal tas med ved beregning av fradraget. Brukes det egen bil for å bringe barnet, skal kostnaden fastsettes på grunnlag av merkjøringen dette medfører utover for eksempel arbeidsreise og yrkesreise. Satsen for avstandsfradrag mellom hjem og fast arbeidssted kr 1,50 per km brukes ved beregningen.

Benyttes kollektivt transportmiddel, skal kostnadene settes til merkostnadene ved bruk av slikt transportmiddel.

## 3.3 Legitimasjon av kostnadene

Andre kostnader enn bilkostnader må på oppfordring kunne legitimeres med originalbilag.

Kostnadene skal være spesifisert i feltet for tilleggsopplysninger på selvangivelsen eller på eget vedlegg. Navn og adresse på den som har fått utbetalt beløpene må oppgis. Om lønnsoppgaveplikt for kostnader til pass og stell av barn, se emnet «[Lønnsoppgaveplikt](#)».

Bruk av egen bil kan kreves sannsynliggjort ved en oppstilling over faktisk kjørelengde.

## 3.4 Dekning av kostnadene

### 3.4.1 Generelt

Kostnadene må være dekket av skattyteren selv.

### 3.4.2 Arbeidsgivers tilskudd til barnehage

I visse tilfeller skal arbeidstaker skattlegges for arbeidsgivers tilskudd til barnehage, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)». Beløpet som skattlegges, anses som kostnad til pass og stell av barn i tillegg til foreldrenes egenbetaling.

### 3.4.3 Offentlige tilskudd

Om foreldrefradrag når det er ytet tilskudd i trygdeordningen eller etter lov om sosial omsorg, se emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)», pkt. 3.6.

### 3.4.4 Kontantstøtte til småbarnsforeldre

Mottatt kontantstøtte til småbarnsforeldre skal ikke redusere kostnadene som inngår i foreldrefradraget, se FIN 4. november 1998 i Utv. 1999/208.

## 4 Hvilken ektefelle/samboer som skal ha fradraget

### 4.1 Ektefeller

#### 4.1.1 Ektefeller som ikke lignes hver for seg (atskilt)

Er ektefellene som ikke lignes hver for seg (atskilt), enige om fordelingen, legges denne fordelingen til grunn. I andre tilfeller gis fradraget med en halvpart til hver av ektefellene.

Dersom fradraget overstiger den ene ektefellens inntekt, føres det resterende beløpet til fradrag i den andre ektefellens inntekt.

#### 4.1.2 *Ekteskap inngått i løpet av året*

Er ekteskapet inngått i løpet av inntektsåret og ektefellene velger hvert sitt maksimumsbeløp pga. hver sine særkullsbarn, gis fradraget til den som er barnets forelder. Velger ektefellene felles maksimumsbeløp, gis fradraget med en halvpart til hver, dersom de ikke er enige om en annen fordeling.

#### 4.1.3 *Ekteskapet oppløst i året, den ene ektefellen får omsorgen alene*

Blir ektefeller skilt eller separert vil den av ektefellene som overtar eneomsorgen og som barnet fortsetter å bo hos, ha rett til foreldrefradrag.

Er det flere barn, og hver av foreldrene beholder eneomsorgen for minst ett av dem, 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 barneflokken med hensyn til omsorgsfunksjonen har en varig karakter.

#### 4.1.4 *Ekteskapet oppløst i året, foreldrene har delt omsorg*

Er ekteskapet oppløst i året og foreldrene har delt omsorg (ikke eneomsorg) for det enkelte barnet, fordeles foreldrefradraget mellom foreldrene innenfor maksimumsbeløpet, se pkt. 5.2.

### 4.2 **Samboere (meldepliktig og ikke-meldepliktig)**

#### 4.2.1 *Felles barn*

Har samboerne felles barn, gis fradraget med en halvpart hos hver av samboerne, dersom de ikke er enige om en annen fordeling, jf. sktl. § 6-48 (1) fjerde punktum. Dette gjelder uansett om en eller begge av samboerne også har særkullsbarn.

Er fellesbarnet født i løpet av inntektsåret, tillates det i praksis at samboerne velger hvert sitt maksimumsbeløp pga. hver sine særkullsbarn. Velger samboerne felles maksimumsbeløp, gis fradraget med en halvpart til hver av samboerne, dersom de ikke er enige om en annen fordeling.

#### Eksempel:

*A og B er samboere og har i år 1 hvert sitt særkullsbarn. Hver av dem har da krav på foreldrefradrag med inntil kr 25 000. I år 2 får de et fellesbarn. For dette året kan hver av dem fremdeles kreve inntil kr 25 000 hver for særkullsbarna. I tillegg kan de til sammen kreve inntil kr 15 000 for fellesbarnet. For år 3 beregnes fradraget under ett som om alle barna var fellesbarn. Fradraget for dette året kan da maksimalt utgjøre kr 55 000.*

#### 4.2.2 *Ikke felles barn*

For samboere som ikke har felles barn, gis foreldrefradraget til den som er særkullsbarnets far eller mor. I disse tilfellene kan det ikke velges en annen fordeling. Har skattyter en samboer som har særkullsbarn, uten at paret har felles barn, kan skattyter ikke trekke fra kostnadene til barnepass i sin inntekt. Dette gjelder selv om samboerne er meldepliktige.

## 5 **Foreldre som ikke bor sammen**

### 5.1 **Eneomsorg for barnet**

Foreldrefradrag gis til den av foreldrene som har hatt den daglige omsorgen for barnet (eneomsorg). Dette vil være den av foreldrene som barnet har bodd hos størstedelen av året.

### 5.2 **Delt omsorg for barnet**

Delt omsorg foreligger når barnet etter avtale skal eller rent faktisk oppholder seg tilnærmet like lenge hos hver av foreldrene (ingen av foreldrene har eneomsorg).

Er omsorgen delt og den ene betaler alle kostnadene, kan denne kreve fradraget fullt ut. Betaler begge foreldrene for pass og stell av barnet, kan hver av dem kreve foreldrefradrag

hvert år innenfor et felles maksimumsbeløp i forhold til hvor stor andel av kostnadene som hver av dem har betalt. Dersom foreldrene er enige om det, kan de alternativt kreve at foreldrefradraget gis til hver av dem annet hvert år.

### 5.3 Endret omsorg

Har bare en av foreldrene hatt eneomsorg og denne overføres i løpet av året, vil den av foreldrene som har hatt eneomsorgen den største delen av inntektsåret ha krav på foreldrefradraget. Se også ovenfor og emnet «Klassefastsetting».

Dør den av foreldrene som har omsorg, skal avdøde likevel gis foreldrefradrag. Overtar den gjenlevende av foreldrene omsorg for barnet, vil denne også ha krav på foreldrefradrag.

## 6 Kombinasjon av delt omsorg for særkullsbarn og fellesbarn med ektefelle/samboer

I noen tilfeller har den ene av foreldrene delt omsorg for særkullsbarn i tillegg til felles barn med ektefelle/samboer. Maksimumsbeløpet for fellesbarn gjelder samlet for samboerne/ektefellene. Deler foreldrene til særkullsbarnet kostnadene til barnepass for dette barnet, kan begge kreve fradrag. Maksimumsbeløpet må fastsettes særskilt for hver av foreldrene.

### Eksempel 1

*A og B bor sammen og har ett felles barn samtidig som A har ett særkullsbarn hvor vedkommende har delt omsorg med C. C har bare dette barnet. Det forutsettes at A og C deler kostnadene til barnepass, og at kostnadene for hvert av barna overstiger maksimumsbeløpene for fradrag.*

*Hvis A og C ikke velger å få fradrag annethvert år, kan C kreve fradrag for halvparten av kr 25 000, dvs. kr 12 500 hvert år. Fradragsberegningen for C blir uavhengig av at A har felles barn med en annen. A og B vil få kr 25 000 for fellesbarnet. For særkullsbarnet får A halvparten av kr 15 000, dvs. kr 7 500 da dette barnet for A blir «et ytterligere barn», jf. SSV § 6-2. Deler A og B fradraget for fellesbarnet, vil A få kr 12 500 + kr 7 500 = kr 20 000, og B får kr 12 500.*

*Velger A og C å få fradrag annethvert år, vil A annethvert år få kr 15 000 og kr 0 for særkullsbarnet foruten halvparten av fradraget for fellesbarnet med B. C vil få kr 25 000 og kr 0 annethvert år. Over en toårssyklus vil sum fradrag for henholdsvis A og C bli det samme med begge løsningene.*

### Eksempel 2

*Som eksemplet ovenfor, men C dekker alle kostnadene til barnepass for deres barn. C får fradrag for kr 25 000 hvert år. A og B vil få til sammen kr 25 000 hvert år for deres fellesbarn.*

## 7 Fremføring av ubenyttet fradrag

Det er ikke adgang til å fremføre underskudd som skyldes foreldrefradraget til senere inntektsår, jf. sktl. § 6-3 (4) annet punktum. Foreldrefradraget anses alltid å være den kostnaden som kommer sist til fradrag.

## 8 Forholdet til særfradrag for store sykdomskostnader

Faktiske kostnader som det kreves fradrag for etter reglene om foreldrefradrag, kan ikke samtidig tas med som sykdomskostnad ved eventuelt krav om særfradrag for store sykdomskostnader etter overgangsreglene til den tidligere bestemmelsen i sktl. § 6-83, se forskrift 30. mars 2012 nr. 270 om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter.

## 9 Flere kommuner

Har skattyteren inntekt i flere kommuner, skal foreldrefradraget fordeles forholdsmessig, se emnet «Fordelingsfradrag».

## 10 Tidfesting av foreldrefradraget

Tidfesting av foreldrefradraget følger realisasjonsprinsippet etter sktl. § 14-2 (2).

# Forhåndsligning

– Lignl. § 4-7 nr. 7 og 8 og § 8-10.

## 1 Generelt

Forhåndsligning er aktuelt i visse tilfeller hvor et skattesubjekt i løpet av året har opphørt å være skattesubjekt. Forhåndsligning foretas for perioden fra sist lignede inntektsår og frem til opphørstidspunkt. Forhåndsligning foretas fortløpende og uavhengig av den ordinære ligningsbehandlingen.

## 2 I hvilke tilfeller forhåndsligning skal foretas

### 2.1 Oppløsning av selskap og avslutning av bo

Det er i følge lignl. § 4-7 nr. 8 plikt til å kreve forhåndsligning

- før avslutning av bo, f.eks. døds- og konkursbo etter krav fra skifteforvalter (bobestyrer), testamentsfullbyrder eller selvskiftende arvinger. Det skal ikke foretas forhåndsligning når bo overtas udelt av gjenlevende ektefelle eller av enearving. Forhåndsligning foretas heller ikke ved skifte mellom ektefeller ved separasjon eller skilsmisse
- før oppløsning av aksjeselskap eller annen skattepliktig innretning som er eget skattesubjekt etter krav fra selskapets styre eller dets leder. Selskap som deltakerlignes, herunder ANS, DA og KS omfattes ikke av ordningen. Se likevel nedenfor om deltaker som dør, under [pkt. 4.5](#)

### 2.2 Person med midlertidig opphold i Norge

Person som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d og sktl. § 2-3 (2), for arbeidsinntekt oppebåret under midlertidig opphold her i landet, kan levere selvangivelse og kreve forhåndsligning ved utreise fra Norge, jf. lignl. § 4-7 nr. 7. Krevs ikke forhåndsligning er vedkommende pliktig til å levere selvangivelse innen den ordinære fristen.

Utenlandske arbeidstakere som ikke er skattemessig bosatt i Norge, har begrenset skatteplikt for lønn for arbeid utført i Norge. Disse arbeidstakerne kan velge å levere RF-1038 og bli beskattet i forbindelse med at arbeidsoppholdet i Norge avsluttes. Det er bare lønnsinntekten som kan forhåndslignes.

Ordningen med forhåndsligning gjelder bare følgende arbeidstakere:

- Utenlandske arbeidstakere som har oppholdt seg i Norge maksimalt 183 dager i løpet av en periode på 12 måneder.
- Utenlandske arbeidstakere som har oppholdt seg i Norge i maksimalt 270 dager i løpet av en periode på 36 måneder.

Skatteavtaler som Norge har inngått med andre stater kan i visse tilfeller medføre at arbeidsinntekten ikke er skattepliktig til Norge.

## 3 Formelle regler

### 3.1 Innsendelse av selvangivelse mv.

Den som fremsetter krav om forhåndsligning skal sende inn selvangivelse over den inntekt og formue som kreves forhåndslignet. For boer skal forhåndsligningen omfatte inntekt frem til slutningsdagen. For selskaper mv. skal inntekt frem til den endelige oppløsningsdagen kreves forhåndslignet, jf. asl./asal. § 16-10 (1) og samvirkeoven § 136. Om avviklingen går over et årsskifte, skal det foretas forhåndsligning særskilt for hvert år, se [pkt. 4.1.1](#). For personer som har hatt midlertidig opphold i Norge skal forhåndsligningen omfatte inntekt frem til dagen for avreise. Ved offentlig skifte kan slutningsdagen aldri være fastsatt til et tidspunkt før forhåndsligningen vil være gjennomført.

Selskaper mv. som krever forhåndsligning skal levere «Selvangivelse for aksjeselskaper mv.», (RF-1028).

Personer som har hatt midlertidig opphold i Norge og som krever forhåndsligning skal levere «Selvangivelse for forhåndsligning av utenlandsk arbeidstaker/Tax return for advance assessment for foreign employee», (RF-1038).

Boer som krever forhåndsligning skal levere «Selvangivelse for forhåndsligning», (RF-1040).

### 3.2 Bekreftelse av at krav om forhåndsligning er mottatt

Den som krever forhåndsligning, kan kreve at skattekontoret straks skriftlig erkjenner å ha mottatt kravet. Dette er en forutsetning for at preklusjonsfristen i lignl. § 8-10 nr. 2 skal begynne å løpe. Er skattekravet ikke sendt innen fristen vil kravet bortfalle, se [pkt. 6](#).

### 3.3 Vedtaksmyndighet

Forhåndsligningen skal foretas av skattekontoret.

## 4 Gjennomføringen av forhåndsligningen

### 4.1 Tidsrommet som forhåndsligningen skal omfatte

#### 4.1.1 Inntektsskatt

Er skatteoppgjøret for inntektsåret 2012 sendt ut, skal bare inntekten i 2013 tas med ved forhåndsligningen. Er ligningen for inntektsåret 2012 ennå ikke sendt ut, skal derimot inntekten både i 2012 og 2013 tas med, men slik at forhåndsligningen foretas særskilt for hvert år.

Om de særlige regler om tidfesting av arbeidsinntekter og fradrag for kostnader i forbindelse med arbeid når skattyter flytter ut av landet, se emnene «[Tidfesting – kontant-prinsippet](#)» og «[Utland – bosettelse i Norge en del av året](#)».

#### 4.1.2 Formuesskatt

Formuesskatt ilignes ikke for det år boslutning, selskapsoppløsning eller utreise finner sted. Blir boet f.eks. sluttet 1. januar 2013 eller senere, vil midlene bli formuesbeskattet på boets hånd for inntektsåret 2012.

### 4.2 Skatteregler og skattesatser

Forhåndsligningen foretas særskilt for hvert enkelt inntektsår basert på vedkommende års skatteregler, herunder eventuelle overgangsregler, og satser, slik de er vedtatt på tidspunktet for gjennomføringen av forhåndsligningen.

### 4.3 Andel i boligselskap og boligsameie

Dersom den skattyter som skal forhåndslignes er andelshaver/sameier i et boligselskap (borettslag/boligaksjeselskap) eller boligsameie, skal han tilordnes inntekter og kostnader som refererer seg til forhåndsligningsåret. Det forekommer at skattyter bare skal lignes for andelen for en del av inntektsåret, f.eks. i forbindelse med dødsfall eller realisasjon av andelen. Når forhåndsligningen skal gjennomføres før boligselskapet/boligsameiet har innberettet eller på annen måte fastsatt vedkommendes andel av forhåndsligningsårets inntekter og kostnader, må beløpene fastsettes ved skjønn. Finner skattekontoret ikke å kunne legge skattyters påstand til grunn, kan inntektene og kostnadene normalt settes til et antall 12-deler av fjorårets inntekter og kostnader. Dette gjelder likevel ikke dersom skattekontoret finner det sannsynliggjort at inntektene og utgiftene i forhåndsligningsåret avviker vesentlig fra fjorårets tall.

### 4.4 Skjerming

Skjerming for personlige aksjonærer og deltakere i deltakerlignede selskaper fastsettes per 31. desember hvert år. Ved forhåndsligning som foretas i 2013 for bo som er sluttet i 2013, vil det således bare være aktuelt med fradrag for skjerming fastsatt til og med 31. desember 2012. Se nærmere emnet «[Aksjer – utbytte](#)».

### 4.5 Spesielt om deltaker i deltakerlignet selskap

Det kan forekomme at deltaker i deltakerlignet selskap skal lignes for andelen for en del av inntektsåret, f.eks. i forbindelse med dødsfall eller realisasjon av andelen. Skal skattyter forhåndslignes for alminnelig inntekt fra selskapet før resultatet i det deltakerlignede selskap foreligger, må inntekten(e) fastsettes ved skjønn. Deltakeren skal ha tilordnet sin



andel av et antall 12-deler av selskapets totale alminnelige inntekt i forhåndslikningsåret. Eventuell utdeling etter sktl. § 10-42 og arbeidsgodtgjørelse, jf. sktl. § 12-2 (1) bokstav f, tas med ved forhåndslikningen med de beløp som faktisk er overført fra selskapet til deltakeren. Skattekontoret kan kreve at påstanden sannsynliggjøres ved fremleggelse av f.eks. delårsregnskap kombinert med budsjett for den gjenstående del av året, revisors uttalelse og fjorårets regnskaper.

## 5 Behandlingsmåten

Skattekontoret foretar beregninger av skatter og avgifter. Skatteoppgjørsblankett fylles ut og sendes skatteoppkreveren. Skatteoppkreveren sørger for at avregning og oppgjør foretas uten unødig opphold. Blanketten dateres og sendes skattyteren (boet) i rekommandert brev eller på annen etterviselig måte. Skatteoppkreveren fordeler gjenpartene med ett eksemplar til skattekontoret og ett til eget kontor.

## 6 Frist for gjennomføring

Dersom krav på skatt og avgift for skattyter med begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d og (2), ikke er sendt innen 4 uker etter skattekontorets erkjennelse av å ha mottatt krav på forhåndslikning ble sendt, faller krav på skatt og avgift bort for den oppgitte inntekt. Det samme er tilfelle hvis det går mer enn 3 måneder før tilsvarende krav blir sendt boet, selskap eller annen skattepliktig innretning. Forutsetningen er at skattyter fyller vilkårene for å kreve forhåndslikning.

Har skattyter krevd erkjennelse uten at skattekontoret sender den, eller at den sendes for sent, begynner fristen å løpe fra det tidspunkt den skulle vært sendt, se FIN 20. september 1984 i Utv. 1984/743.

Dersom skattyter har krevd forhåndslikning uten samtidig å ha krevd erkjennelse for mottatt krav om forhåndslikning, vil preklusjonsfristen ikke begynne å løpe. Fristen vil likevel begynne å løpe dersom ligningsmyndighetene uoppfordret sender skattyter en erkjennelse av å ha mottatt kravet om forhåndslikning.

Fyller skattyter vilkårene for å kreve forhåndslikning, men ligningsmyndighetene ber om tilleggsplysninger til innlevert selvangivelse mv., løper likevel fristene uendret.

## 7 Klage/ending

### 7.1 Hovedregel

I utgangspunktet gjelder de vanlige reglene i lignl. kap. 9 for adgangen til å påklage/endre en forhåndslikning, se emnene «Endringssak – ending uten klage» og «Endringssak – klage».

### 7.2 Unntak

For formues- og inntektsposter som det er gitt alle pliktige opplysninger om i selvangivelsen, kan ligningsmyndighetene ikke endre forhåndslikning 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 ending.

# Formue

- Sktl. § 2-1 (7) og (9), § 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), (2), (5) og (6), kap. 4.
- FSVIN kap. 4 og § 6-47-11.
- Takseringsreglene § 1-1, § 2-1 og § 3-1.
- SSV kap. 2.

## 1 Generelt

Ved ligningen settes formuen til skattepliktig bruttoformue minus fradragsberettiget gjeld ved utgangen av inntektsåret, normalt den 31. desember kl 24.00 i inntektsåret (1. januar kl 00.00 i det år ligningen foretas), jf. sktl. § 4-1.

For skattytere med avvikende regnskapsår, skal formuesfastsettingen omfatte formuen ved utløpet av siste regnskapsår for 1. januar i ligningsåret.

Om hva som er skattepliktig bruttoformue, se nedenfor. Om hva som er fradragsberettiget gjeld, se emnet «Gjeld».

## 2 Hvem er skattepliktig for formue

### 2.1 Forskuddspliktige som er skattepliktige som bosatt i Norge

#### 2.1.1 Hovedregel

Som hovedregel er alle

- personer, og
- dødsbo

som er skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge ved utgangen av inntektsåret, skattepliktig for hele sin formue, jf sktl. § 2-1 (7) og (9). Om unntak, se nedenfor.

Det avgjørende tidspunktet er utgangen av inntektsåret, det vil si den 31. desember kl 24.00 der det ikke er avvikende regnskapsår. En skattyter som dør før dette tidspunktet kan derfor ikke formuesbeskattes. Formuen skattlegges i slike tilfeller hos etterfølgerne. Se nærmere emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

Om hvilke personer som anses bosatt og om hvilke dødsbo som anses hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – allment om bosatt/hjemmehørende».

#### 2.1.2 Unntak

Det er unntak fra beskatning for bl.a. utlendinger som oppholder seg i Norge for å studere og for utenlandske diplomater, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet».

### 2.2 Etterskuddspliktige hjemmehørende i Norge

Etterskuddspliktige er fritatt for formueskatt til kommunen og fylkeskommunen, jf. sktl. § 2-36 (2).

Følgende etterskuddspliktige hjemmehørende i Norge er etter sktl. § 2-36 (1) også fritatt for formueskatt til Staten:

- aksjeselskap og allmennaksjeselskap
- selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital
- interkommunalt selskap, der deltakerne har delt ansvar for selskapets forpliktelser (DA)
- verdipapirfond, dvs. aksje- og obligasjonsfond, og
- statsforetak etter lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak, herunder statsforetak som produserer, omsetter, overfører eller distribuerer elektrisk kraft, se FIN 10. november 1994 i Utv. 1994/1436.

Andre selskaper og sammenslutninger skal som hovedregel svare formueskatt til Staten. Dette vil bl.a. omfatte

- stiftelser
- kreditt- og hypotekforeninger

- selveiende finansieringsforetak
- sparebanker
- gjensidige forsikringsselskap
- samvirkeforetak
- skattepliktige pensjonskasser, se FIN 2. mai 1994 i Utv. 1994/548

Det er omfattende generelle unntak fra beskatning for blant annet staten, fylkeskommuner, kommuner, skattefrie institusjoner, kirker og kirkesamfunn, diverse fond mv., se emnet «*Skattefrie institusjoner mv.*».

### 2.3 *Forskningsinstitusjoner som mottar statlig basisbevilgning*

#### 2.3.1 *Forskningsstiftelse som mottar basisbevilgning*

Forskningsinstitusjoner som er organisert som stiftelse og som mottar statlig basisbevilgning i henhold til «Retningslinjer for statlig finansiering av forskningsinstitutter», er fritatt for skatt på formue, se sktl. § 2-36 (5).

Fritaket gjelder bare for eiendeler som inngår i stiftelsens forsknings- og utviklingsvirksomhet. Eiendeler som inngår i annen type aktivitet som stiftelsen driver, faller utenfor skattefritaket. Som forsknings- og utviklingsarbeid anses kreativ virksomhet som utføres systematisk for å oppnå økt kunnskap. Forsknings- og utviklingsarbeid omfatter grunnforskning, anvendt forskning og utviklingsarbeid. Det har ikke betydning for skattefritaket om forskningen utføres mot vederlag eller ikke. Også oppdragsforskning anses som forsknings- og utviklingsarbeid i denne sammenheng.

Skattefritaket kan for eksempel omfatte faste eiendommer, anlegg, maskiner, tekniske installasjoner og annet utstyr. Dersom eiendelene også benyttes i annen type virksomhet, skal det foretas en vesentlighetsvurdering, slik at eiendeler som hovedsakelig benyttes i forsknings- og utviklingsvirksomheten, omfattes av fritaket.

Skattefritaket er betinget av at stiftelsens økonomiske og ikke-økonomiske aktivitet og kostnadene knyttet til disse kan holdes atskilt. Et beløp som svarer til det fritatte skattebeløpet skal derfor overføres fra forskningsinstituttets økonomiske aktiviteter til instituttets ikke-økonomiske aktiviteter, jf. sktl. § 2-36 (5) tredje punktum. Det må da beregnes en (fiktiv) formuesskatt for eiendeler som hovedsakelig er knyttet til stiftelsens forskningsaktiviteter og som uten fritaket ville blitt formuesbeskattet. Gjelder det en institusjon som ikke har erverv til formål og som er skattefri etter sktl. § 2-32 (1), skal det ved beregningen ikke tas med eiendeler som er knyttet til den skattefrie virksomheten. Derimot omfatter beregningen eiendeler knyttet til eventuell skattepliktig økonomisk virksomhet som utøves av en slik forskningsstiftelse, jf. sktl. § 2-32 (2). Videre omfatter beregningen formuesskatt som etter de alminnelige reglene i sktl. § 2-2, jf. §§ 4-1 flg. ville blitt pålagt en forskningsstiftelse som anses å drive virksomhet (har erverv til formål). Ved beregningen skal formuesskatten fastsettes til det den ville ha utgjort etter de alminnelige reglene, dersom forskningsstiftelsen ikke hadde vært særskilt fritatt for formuesskatt etter sktl. § 2-36 (5). Et beløp tilsvarende den beregnede formuesskatten (det fritatte skattebeløpet) må deretter overføres fra forskningsinstituttets økonomiske aktiviteter til de ikke-økonomiske aktivitetene. Fordelen skal overføres selv om den økonomiske delen av virksomheten isolert sett har gått med underskudd og den ikke-økonomiske delen isolert sett har gått med overskudd. Instituttene må gjennom sin regnskapsføring kunne dokumentere at fordelsbeløpet er tatt ut av den økonomiske aktiviteten og benyttet til ikke-økonomisk aktivitet.

Overføringen av fordelsbeløpet er kun en omdisponering av midler fra den økonomiske aktiviteten til den ikke-økonomiske aktiviteten og ikke noen fradragspost i den skattepliktige økonomiske aktiviteten.

#### 2.3.2 *Stiftelse som eier aksjer i forskningsinstitutt som mottar basisbevilgning*

Stiftelse som eier aksjer i forskningsinstitutt som mottar basisbevilgning, er fritatt for formuesskatt på aksjer i forskningsinstituttet. Fritaket er begrenset til et beløp som svarer til en beregnet formuesskatt på eiendeler som hovedsakelig benyttes i instituttets forskningsaktiviteter og som ville vært den beregnede skattefordelen i det underliggende aksjeselskapet dersom det i stedet var organisert som en stiftelse, se pkt. 2.3.1. Skattefritaket er

videre betinget av at skattefordelen kommer forskningsinstituttets ikke-økonomiske aktivitet til gode. Et beløp tilsvarende skattefordelen for stiftelsen må dermed overføres til det underliggende forskningsinstituttet og anvendes i dets ikke-økonomiske aktiviteter.

#### **2.4 Bosatt/hjemmehørende i utlandet**

Om skatteplikt til Norge for personer som er bosatt/selskaper som er hjemmehørende i utlandet, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)».

#### **2.5 Personer bosatt/selskaper hjemmehørende på Svalbard**

Om skatteplikt til fastlandet for personer bosatt/selskaper hjemmehørende på Svalbard, se emnet «[Svalbard](#)».

### **3 Hvem formuen skal skattlegges hos**

#### **3.1 Generelt**

Bruttoformuen skattlegges hos den reelle eieren av formuesobjektet. Således skal rettigheter skattlegges hos rettighetshaveren dersom rettighetene er skattepliktig formue. Hvem som står som tinglyst hjemmelsinnehaver av en fast eiendom eller rettighet, er ikke avgjørende, men vil etter omstendighetene være et moment ved vurderingen av hvem som er eier. Om hvem som anses å være eier, se emnet «[Eierbegrepet](#)».

#### **3.2 Omtvistet rettighet og krav**

Er eiendomsretten omtvistet, skal det mest sannsynlige eierforholdet legges til grunn, jf. lignl. § 8-1. I mangel av andre klare holdepunkter kan ligningsmyndighetene skattlegge formuesposten hos den som utøver rådigheten/eiendomsretten eller er i besittelse av formuesobjektet.

#### **3.3 Ektefeller**

Om skattlegging av formue hos ektefeller, se SSV § 2-1 og § 2-3 og emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

#### **3.4 Ikke-meldepliktige samboere**

Formuesposter beskattes hos den av de ikke-meldepliktige samboerne som er reell eier. Er begge eiere, skattlegges formuesposten med en halvpart på hver, med mindre de ikke-meldepliktige samboerne godtgjør et annet eierforhold.

#### **3.5 Barn og ungdom**

Om når barns og ungdoms formue skal skattlegges hos foreldrene og når barns og ungdoms formue kan lignes særskilt hos barnet, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

#### **3.6 Deltakerlignet selskap**

Om beskatning av formue i deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)». Om beskatningen av formue i sameier, se emnet «[Sameie – ligning etter bruttometoden](#)».

#### **3.7 Boligselskap**

Om beskatning av formue i boligselskap som ikke er eget skattesubjekt, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

#### **3.8 Leasing**

Om hvem som skal formuesbeskattes for leaset objekt, og eventuell forskuddsbetalt leasingleie, se emnet «[Leasing](#)».

#### **3.9 Leietakers påkostning**

Påkostes et leid formuesobjekt av en leietaker, blir leietakeren normalt ikke eier av påkostningen. Verdien formuesbeskattes hos eieren av objektet. 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 emnet «Bil – formue».

### 3.11 Dødsfall

Om hvem som skal formuesbeskattes i forbindelse med dødsfall, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

### 3.12 Konkurslakkord

Om formuesbeskatning i forbindelse med konkurs og gjeldsforhandling, se emnene «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 denne retten vedvarer, jf. sktl. § 4-50.

### 3.14 Utlånte verdipapirer

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

## 4 Hva er bruttoformue

### 4.1 Generelt

Som skattepliktig bruttoformue regnes i utgangspunktet alle formuesobjekter med omsetningsverdi som skattyteren eier ved utgangen av inntektsåret, herunder fysiske gjenstander, verdipapirer, rettigheter osv. I utgangspunktet gjelder dette uansett hvor i verden eiendelene befinner seg. Som hovedregel foreligger det skatteplikt for en formuespost selv om rettigheten/kravet ikke er forfalt til betaling eller er tilbakeholdt av yteren i henhold til avtale mv., se likevel om unntak nedenfor.

Det er uten betydning når eller hvordan skattyteren er blitt eier av vedkommende formuesobjekt. Følgelig skal den delen av årets inntekt som er i behold ved inntektsårets utgang, formuesbeskattes, f.eks. årets renter av bankinnskudd. Beløp mottatt som forskuddsbetaling tas med i formuen i den utstrekning midlene er i behold ved inntektsårets utgang. Dette gjelder selv om forskuddsbetalingen ikke er opptjent. (Om eventuelt fradrag for det som skattyteren har plikt til å yte, se emnet «Gjeld».) Krav på erstatning etter skade, brann mv. er skattepliktig formue selv om erstatningens størrelse ennå ikke er avgjort. Om verdsettingen, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 1.2. Verdien av bygninger og anlegg under oppføring skal også tas med i formuen, selv om de ikke er ferdige på tidspunktet for formuesbeskatning. Om verdsetting av bygg og anlegg under oppføring, se emnet «Virksomhet - arbeider under utførelse». Om verdsetting av bolig under oppføring, se emnet «Bolig – formue», pkt. 7.

### 4.2 Fast eiendomsanlegg i utlandet

Personer bosatt i Norge er skattepliktig etter intern rett for formue i fast eiendom i utlandet, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)». Det samme gjelder dødsbo og visse selskaper hjemmehørende i Norge, se pkt. 2.2. Nærmere om verdsetting av bolig og fritidsbolig, se emnet «Bolig – formue». Om verdsetting av fast eiendom for øvrig, se pkt. 7.2.

### 4.3 Avtale om kjøp av formuesobjekt, utføring av arbeid mv.

Er en avtale om kjøp av formuesobjekt, utføring av arbeid mv. helt uoppfylt fra begge parter, skal det ikke tas hensyn til avtalen hos noen av partene ved formuesbeskatningen.

Er avtalen helt eller delvis oppfylt fra minst en av partene, skal hver av dem ta med i bruttoformuen verdien av det de har mottatt og det de etter avtalen har krav på fra den annen part. (Det som eventuelt gjenstår for skattyteren å yte, føres opp som gjeld.)

### Eksempel

*A kjøper en gjenstand av B og betaler kr 100 000 i forskudd i desember. Gjenstanden mottas etter årsskiftet. Kjøpesum er kr 250 000.*

*Ved årsskiftet anses selgeren fremdeles som eier av gjenstanden og skal føre opp gjenstandens ligningsverdi som formue. I tillegg skal han i prinsippet ta hensyn til avtalen ved at kravet på restkjøpesummen (kr 150 000) føres opp som formue og forpliktelsen til å levere gjenstanden (kr 250 000) føres opp som gjeld. I praksis godtas det at han fører mottatt forskudd (kr 100 000) som en forpliktelse.*

*Kjøperen skal i prinsippet ta hensyn til avtalen ved at kravet på å få overført gjenstanden (kr 250 000) føres opp som formue og forpliktelsen til å betale restkjøpesummen (kr 150 000) føres som gjeld. I praksis godtas det at han fører betalt forskudd (kr 100 000) som formue.*

## **4.4 Ikke skattepliktige formuesposter**

### **4.4.1 Betingede rettigheter**

Betingede rettigheter hvor kravet bare kan gjøres gjeldende hvis en fremtidig, uviss betingelse inntreffer, f.eks. en ulykkesforsikring, er ikke skattepliktig formue (suspensivt betinget rettighet), jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav a. Rettigheter hvor det ikke er knyttet noen betingelser til kravet, men hvor rettigheten 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 rett til å bruke fast eiendom eller løsøre er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav b. Dette gjelder selv om retten er betalt på forskudd eller kjøpt av den opprinnelige rettighetshaveren. Om grensen mellom stetevarige og tidsbegrensede retter, se emnet «**Rettigheter i fast eiendom**». Om tilfeller hvor bruksnyter av en tidsbegrenset bruksrett likevel er skattepliktig for formuen av det objektet bruksretten er knyttet til, se [pkt. 3.13](#).

Verdien av følgende bruksrettigheter skal f.eks. ikke tas med ved formuesbeskatningen av rettighetshaveren såfremt de er tidsbegrensede:

- rett til vederlagsfri bruk av bolig, f.eks. føderåd
- rett til å bruke et leid skip (certeparti)
- rett til å bruke en leid tomt/grunnareal (festerett)
- veirett, fiskerett mv. på annens eiendom
- bruksrett etter en forpakkingskontrakt.

Om formuesbeskatning av fiskeritillatelse knyttet til fiskefartøy, se emnet «**Fiske**», [pkt. 6.2](#).

### **4.4.3 Tidsbegrenset rett til periodiske ytelser**

Verdien av krav på periodiske ytelser som skal svares i et begrenset tidsrom, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav c. Dette unntaket omfatter krav på pensjoner, føderåd, festeavgift ved tidsbegrensede festekontrakter o.l. Krav på utbetaling av den enkelte termin er formue dersom terminen er forfalt til betaling.

Om formuesbeskatning av livrenter, se emnet «**Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)**», [pkt. 2](#). Om formuesbeskatning av individuelle pensjonsordninger (IPA og IPS), se [pkt. 4.4.12](#).

Krav på en fast kjøpesum som skal betales i avdrag er ikke en periodisk yttelse som omfattes av unntaket. Om grensen mellom pensjon og betaling av kjøpesum, se emnet «**Inngangsverdi**», [pkt. 2.1.5](#).

#### 4.4.4 *Krav på lønn*

Verdien av krav på lønn, herunder feriepenger, er ikke skattepliktig formue så lenge kravet ikke er forfalt til betaling, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav d.

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 *Erstatningsutbetaling til personer som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret*

Om skattefritak for krav på engangserstatning for personskade og tap av forsørger for personer som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret, se emnet «**Barn og ungdom**», pkt. 4.

#### 4.4.6 *Krav på rente og utbytte*

Verdien av krav på renteterminer og aksjeutbytte mv., er ikke skattepliktig formue så lenge kravet ikke er forfalt til betaling, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav d.

Avtaler om fastrenteinnskudd kan ofte innebære at rentene ikke skal tillegges kontoen før ved utløpet av for eksempel en fastsatt bindingstid, og ikke som normalt ved hvert årsskifte. Verdien av slike rentekrav inngår ikke i den skattepliktige formuen før ved årsskiftet etter at rentene er kapitalisert/godskrevet. På visse bankinnskudd får skattyteren godskrevet full rente hvert år, men må tåle reduksjon ved uttak med fastsatt prosent av det uttatte beløpet. Ved formuelsenningen skal innestående ikke reduseres med eventuell uttaksprovisjon som vil påløpe ved uttak av innestående beløp.

#### 4.4.7 *Patenter/kunstnerrettigheter*

Verdien av opphavsrett til åndsverk eller patent, er ikke skattepliktig formue så lenge retten er i opphavsmannens eie, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav e. Verdien er skattepliktig formue hos etterfølger, jf. sktl. § 4-1 (1). Om hva som er åndsverk, se emnet «**Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år**».

#### 4.4.8 *Forretningsverdi (goodwill)*

Verdien av forretningsverdi (goodwill) er ikke skattepliktig formue selv om den er ervervet mot vederlag og er aktivert i regnskapet/står på saldogruppe b, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav f. Om hva som er forretningsverdi, se emnet «**Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk driftsmiddel)**».

#### 4.4.9 *Kunnskap (knowhow)*

Verdien av kunnskap, for eksempel teknisk eller merkantil kunnskap, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav g.

#### 4.4.10 *Overskytende forskudd*

Overskytende forskudd på skatt anses i prinsippet som skattepliktig formue, men skal i praksis ikke formuesbeskattes. Tilleggsforskudd som er innbetalt i løpet av inntektsåret, og som vesentlig vil overstige utlignet skatt, behandles imidlertid som en utestående fordring, dvs. som formue.

#### 4.4.11 *Avling i jordbruket*

Egenprodusert avling som er nødvendig for gårdsdriften, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav h.

#### 4.4.12 *Visse livsforsikringer og pensjonsspareordninger*

Verdien av livsforsikringer som er tegnet for å tilfredsstille tvungne innskudd i pensjonsordning, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav j. Verdien av midler i individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA), er ikke skattepliktig formue, jf. FSFIN § 6-47-11. Skattefritaket gjelder ikke for midler plassert i premiefond. Verdien av midler i individuell pensjonsordning (IPS) er heller ikke skattepliktig formue, jf. FSFIN § 4-2-1. Se for øvrig emnene om pensjon.

#### 4.4.13 Svalbard

Om skattlegging av formue for personer bosatt/selskap hjemmehørende på Svalbard, se emnet «Svalbard».

### 4.5 Fribeløp

#### 4.5.1 Generelt

Fribeløpene nevnt nedenfor gjelder bare for personlige skattytere. Fribeløpene gjelder også for aktuelle formuesposter plassert i enkeltpersonforetak og som inngår i et regnskap. For deltakere i deltakerlignede selskaper, gjelder ikke fribeløpet for vedkommendes andel av selskapets formue, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

#### 4.5.2 Innbo mv.

Det er et fribeløp for verdien av privat innbo og løsøre som ikke gir inntekt, jf. sktl. § 4-20 (1) bokstav b. Fribeløpet gjelder under ett for ektefeller når de lignes felles eller særskilt (ikke atskilt), jf. sktl. § 4-20 (2). Om hva som inngår i fribeløpet og størrelsen av det, se emnet «Innbo og løsøre».

#### 4.5.3 Kontanter mv.

Det er et fribeløp for personlige skattytere for beholdning av kontanter og tilsvarende likvide midler på kr 3 000, jf. sktl. § 4-20 (1) bokstav a.

Fribeløpet gjelder under ett for ektefeller når de lignes felles eller særskilt (ikke atskilt). Det gis ikke særskilt fribeløp når barns kontantbeholdning lignes hos foreldrene.

Som tilsvarende likvide midler regnes f.eks. postanvisning, utenlandsk valuta, reise-sjekk, kontantsjekk, mottatt sjekk som ikke er innløst/godskrevet og bankremisser.

## 5 Tidspunkt for skattlegging

### 5.1 Generelt

Det er den bruttoformuen skattyteren eier ved utgangen av inntektsåret, normalt den 31. desember kl 24.00 som skal skattlegges hos vedkommende (1. januar kl. 00.00 i det året ligningen foretas). 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 tidspunktet, f.eks. om boligen brenner den 1. januar i året etter inntektsåret.

### 5.2 Avvikende regnskapsår

For skattytere med avvikende regnskapsår skal formuesfastsettingen omfatte formuen ved utløpet av siste regnskapsår før 1. januar i ligningsåret.

## 6 Verdsetting, generelt

I utgangspunktet skal bruttoformuen settes til den omsetningsverdien de skattepliktige formuespostene hadde ved utgangen av inntektsåret, normalt den 31. desember kl 24.00, jf. sktl. § 4-1 (1). Sktl. § 4-10 til 4-18 har en rekke presiseringer og unntak fra dette for visse typer formuesobjekter. For kraftanlegg er det særlige regler om verdsettingen i sktl. § 18-5, se emnet «Kraftforetak». For øvrig er det nærmere regler om verdsetting i takseringsreglene.

## 7 Verdsetting, fast eiendom

### 7.1 Generelt

Om verdsetting av

- boligeiendommer og fritidseiendommer, herunder boligeiendommer utleid i virksomhet, se emnet «Bolig – formue», sktl. § 4-10 og takseringsreglene § 1-1-1.
- jordbruksseiendommer inklusiv husbehovskog, men ikke skogbruk, se emnet «Jordbruk – allment».
- skogbruksseiendom, se emnet «Skogbruk».



- fast eiendom med hjemfallsrett, se HRD i Utv. 1958/619 (Rt. 1958/801).
- næringsseiendom, se [pkt. 8](#)
- fast eiendom i utlandet, se [pkt. 7.2](#).
- andre faste eiendommer, herunder tomter utenfor virksomhet, se sktl. § 4 10 (1), takseringsreglene § 1-1-2 og emnet «Tomt».

## 7.2 Fast eiendom i utlandet

### 7.2.1 Bolig- og fritidseiendommer

Om verdsetting av bolig- og fritidseiendommer i utlandet, se emnet «[Bolig – formue](#)», [pkt. 10](#)

### 7.2.2 Ikke-utleid næringsseiendom

Reglene i FSFIN § 4-10 om verdsetting av ikke-utleid næringsseiendom gjelder ikke for eiendom i utlandet, jf. FSFIN § 4-10-3 (3) siste punktum. Disse verdsettes etter takseringsreglene § 2-1-1. Forholdet mellom ligningsverdi og salgsverdi i den kommunen i Norge hvor eieren er bosatt/hjemmehørende, er veiledende for verdsettingen, se HRD i Utv. 1997/41 (Rt. 1996/1628) (International Farvefabrikk AS). Ved første gangs taksering skal ligningsverdien verken overstige 60 % av eiendommens kostpris (for nybygg inkludert grunn) eller 60 % av eiendommens markedsverdi. Omsetning påvirker normalt ikke eiendommens fastsatte formuesverdi.

### 7.2.3 Utleid næringsseiendom

Reglene i FSFIN § 4-10 om verdsetting av utleid næringsseiendom gjelder også for eiendom i utlandet, se [pkt. 8.7](#).

### 7.2.4 Annen fast eiendom

Ved verdsetting av annen fast eiendom i utlandet tas det utgangspunkt i salgsverdien der eiendommen ligger. Forholdet mellom ligningsverdi og salgsverdi i vedkommende kommune i Norge er veiledende for verdsettingen, se HRD i Utv. 1997/41 (Rt. 1996/1628) (International Farvefabrikk AS). Ligningsverdien skal verken overstige 80 % av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 80 % av eiendommens markedsverdi, se takseringsreglene § 1-1-2.

## 8 Verdsetting, næringsseiendom

### 8.1 Generelt

Formuesverdien av næringsseiendom skal fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi, jf. sktl. § 4-10 (4). Det er i FSFIN § 4-10 fastsatt regler for verdsetting av både utleid og ikke-utleid næringsseiendom, jf. FSFIN § 4-10-3 (1) og (2). Formuesverdien for alle typer næringsseiendom som omfattes av FSFIN § 4-10 skal settes til 40 % av eiendommens beregnede utleieverdi, jf. FSFIN § 4-10-4 (5).

### Nytt for 2013

FSFIN § 4-10-4 (5) er endret med virkning fra inntektsåret 2013. Formuesverdien for næringsseiendom som omfattes av denne bestemmelsen skal fra og med inntektsåret 2013 fastsettes til 50 % av eiendommens beregnede utleieverdi.

### 8.2 Begrensningsregel

Ligningsverdien for næringsseiendom skal settes ned etter krav fra skattyter dersom det dokumenteres at fastsatt ligningsverdi overstiger 60 % av eiendommens markedsverdi, jf. sktl. § 4-10 (1) tredje punktum. Denne begrensingsregelen gjelder både for utleide og ikke-utleide næringsseiendommer.

### 8.3 Eiendommer som omfattes

Reglene i FSFIN § 4-10 om verdsetting av næringseiendom omfatter alle typer nærings- eiendom, herunder tomter. Reglene omfatter for eksempel kontorlokaler, butikker, lager, produksjonslokaler/fabrikker, tomter, parkeringshus, verksteder mv som eieren bruker selv eller leier ut. Om unntak, se nedenfor.

For utleide fritidseiendommer gjelder reglene bare dersom utleien er så omfattende at den regnes som virksomhet for utleier eller inngår i annen virksomhet for utleieren, jf. FSFIN 4-10-2 (2). Om når utleie av fritidseiendom anses som virksomhet i seg selv, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.3.11. Bedriftshytter hvor bruken faller inn under reglene om rimelig velferdstiltak, jf. FSFIN § 5-15-6 (1), anses ikke som utleid fritidsbolig etter FSFIN § 4-10-2 (2). Derimot omfattes fritidseiendom som ansatt eller aksjonær disponerer mot fullt vederlag eller på en slik måte at det gir grunnlag for fordelsbeskatning av brukeren. Se FIN 18. januar 2011 i Utv. 2011/272.

Reglene i FSFIN § 4-10-3 (1) om verdsetting av utleid næringseiendom, omfatter også utleid næringseiendom i utlandet.

### 8.4 Eiendommer som ikke omfattes

Følgende eiendommer omfattes aldri av reglene om verdsetting av næringseiendom:

- boligeiendom som verdsettes etter skatteloven § 4-10 (2)
- andel i boligselskap som verdsettes etter skatteloven § 4-10 (3)
- jordbrukseieendom og skog som verdsettes etter skatteloven § 4-11
- kraftanlegg som verdsettes etter skatteloven § 18-5.

Boliger og andeler i boligselskap verdsettes etter reglene om boligeiendom selv om de inngår i en utleievirksomhet.

### 8.5 Eiendom som brukes både til bolig- og næringsformål

Brukes en eiendom både til boligformål og næringsformål, skal eiendommen verdsettes som næringseiendom hvis arealet som brukes til annet næringsformål enn utleie til bolig, utgjør minst halvparten av eiendommens areal. En eiendom som for eksempel inneholder 300 kvm næringslokale (utleid eller ikke-utleid) og fire utleide boenheter på til sammen 220 kvm, samt egen boligdel på 60 kvm, skal verdsettes etter reglene for næringseiendom da næringsdelen utgjør det største arealet (boligarealet utgjør i dette tilfellet til sammen 280 kvm). Hvis mer enn halvparten av næringsarealet er utleid, skal hele eiendommen verdsettes etter reglene for utleid næringseiendom.

Reglene om verdsetting av næringseiendom i FSFIN § 4-10-3 omfatter ikke eiendom som i sin helhet eies av ikke-børsnotert selskap, hvor selskapet ved utgangen av inntekts- året direkte eller indirekte i sin helhet eies av et børsnotert aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Det samme gjelder eiendom eid av ikke-børsnotert selskap som ved utgangen av inntektsåret direkte eller indirekte i sin helhet er eid av personer eller institusjoner som er fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-30 (skattefri institusjon). Se FSFIN § 4-10-3 (3), jf. § 4-12-5 (1) annet og tredje punktum.

Realiseres aksjer i et ikke-børsnotert aksjeselskap slik at vilkårene for fritak fra oppgaveplikt i FSFIN § 4-12-5 (1) annet eller tredje punktum ikke lenger er oppfylt, skal næringseiendom eid av selskapet i realisasjonsåret likevel verdsettes etter reglene om verdsetting av næringseiendom i FSFIN § 4-10-3 (1) eller (2), jf. FSFIN § 4-10-9 (4).

Ikke utleid næringseiendom i utlandet omfattes ikke av verdsettingsreglene i FSFIN § 4-10. Om verdsetting av ikke-utleid næringseiendom i utlandet, se pkt. 7.2.

### 8.6 Innrapportering av opplysninger om næringseiendom

Det er fastsatt eget skjema for formue av næringseiendom (RF-1098) hvor eieren av næringseiendom skal beregne formuesverdi av hver enkelt eiendom. Dette skjemaet er pliktig vedlegg til selvangivelsen. Skjemaet skal ikke leveres hvis korrekte opplysninger framgår i forhåndsutfylt selvangivelse.

## 8.7 Verdssetting av utleid næringseiendom

### 8.7.1 Minstekrav til omfang av utleie

Reglene om verdssetting av utleid næringseiendom i sktl. § 4-10 (4) skal anvendes dersom den utleide delen av eiendommen, herunder en forholdsmessig andel av fellesområder, overstiger 50 % av eiendommens samlede areal, jf. FSFIN § 4-10-3 (1). Det ses i denne sammenhengen bort fra grunnareal (tomt) der bygningene utgjør eiendommens hovedfunksjon, jf. FSFIN § 4-10-3 (1) annet punktum. Næringseiendom hvor utleid del ikke overstiger 50 % av samlet areal, verdssettes etter reglene om ikke utleid næringseiendom, jf. FSFIN § 4-10-3 (2), se [pkt. 8.8](#).

I bygning som omfatter flere matrikkelenheter skal hver matrikkelenhet på vanlig måte behandles som egen eiendom ved vurderingen av om den enkelte eiendommen omfattes av reglene om verdssetting av utleid næringseiendom. For bygning som bare inneholder én matrikkelenhet og som anses som næringseiendom etter FSFIN § 4-10-2, foretas verdssettingen for bygningen under ett selv om en del av bygningen ikke brukes i virksomhet, for eksempel som egen bolig for eieren. Om verdssetting i slike tilfeller, se FSFIN § 4-10-8. Om oppdeling av matrikkelenhet i underenheter eller verdssetting under ett av flere matrikkelenheter i særlige tilfeller, se [pkt. 8.10](#).

### 8.7.2 Hovedregel om verdssetting

Formuesverdien av utleid næringseiendom fastsettes til 40 % av en beregnet utleieverdi, jf. FSFIN § 4-10-4 (1) og (5).

## Nytt for 2013

Det er i Prop. 1 LS (2012-2013) pkt. 3.1 varslet at FSFIN § 4-10-4 (5) vil bli endret med virkning fra inntektsåret 2013. Formuesverdien for næringseiendom som omfattes av denne bestemmelsen skal fra og med inntektsåret 2013 fastsettes til 50 % av eiendommens beregnede utleieverdi.

Grunnlaget for beregnet utleieverdi ved fastsetting av formuesverdien per 1. januar i året etter inntektsåret, fastsettes til gjennomsnittet av samlet brutto utleieinntekt for inntektsåret og de to foregående inntektsårene, fratrukket eierkostnader, jf. FSFIN § 4-10-4 (2). Eierkostnadene fastsettes sjablongmessig til 10 % av gjennomsnittet av brutto utleieinntekter, jf. FSFIN § 4-10-4 (2) siste punktum.

Har ikke eiendommen vært utleid i tre år, skal inntektsårets brutto utleieinntekt fratrukket eierkostnader legges til grunn. I slike tilfeller skal eierkostnader fastsettes til 10 % av inntektsårets brutto utleieinntekt. jf. FSFIN § 4-10-6.

Om beregning av utleieinntektene i tilfeller hvor eiendommen ikke er utleid hele året, se [pkt. 8.7.3](#). Om tilfeller hvor bare deler av eiendommen er utleid, se [pkt. 8.7.4](#).

Beregnet utleieverdi fremkommer ved at grunnlaget divideres med en kalkulasjonsfaktor, jf. FSFIN § 4-10-4 (4). Kalkulasjonsfaktoren beregnes og kunngjøres av Skattedirektoratet i januar året etter inntektsåret, jf. FSFIN § 4-10-5. For inntektsåret 2011 var kalkulasjonsfaktoren 0,081.

### Eksempel basert på kalkulasjonsfaktor 0,081

*Gjennomsnittet av brutto utleieinntekter for inntektsåret og de to foregående årene utgjør kr 1 000 000. Fra dette beløpet fratrekkes sjablongmessig fastsatte eierkostnader på 10 %, dvs. kr 100 000. Grunnlaget utgjør da kr 900 000 som skal divideres med kalkulasjonsfaktor 0,081.*

*Kr 900 000 : 0,081 = kr 11 111 111.*

*Formuesverdien blir etter dette: Kr 11 111 111 x 40 % = kr 4 444 444*

### 8.7.3 Utleie deler av inntektsåret, bortfall av utleieinntekt mv.

For eiendom som leies ut hele året, er det totale utleieinntekter i inntektsåret som er grunnlaget for beregning av utleieverdi. Ved utleie av næringseiendom i deler av inntektsåret skal samlet utleieinntekt omregnes til hva utleieinntekten hadde utgjort for hele året

ved å dividere faktisk utleieinntekt på antall måneder næringseiendommen har vært leid ut, og multiplisere med 12. Samme fremgangsmåte benyttes ved inntektsbortfall i en del av inntektsåret. Se FSFIN § 4-10-7 (1). Utleie i deler av en måned avrundes opp til nærmeste hele måned, jf FSFIN § 4-10-7 (3).

For eiendom som det ikke er mulig å leie ut i deler av året (sesongavhengig utleie), skal faktisk brutto utleieinntekt benyttes som grunnlag for beregnet utleieverdi etter FSFIN § 4-10-4 annet ledd, jf. FSFIN § 4-10-7 (4).

Ved inntektsbortfall hele inntektsåret, skal siste innrapporterte utleieverdi legges til grunn, forutsatt at eiendommen ikke blir benyttet av eieren ved utgangen av inntektsåret, jf. FSFIN § 4-10-7 (2).

#### 8.7.4 *Utleie av deler av næringseiendom*

Ved delvis utleie av næringseiendom, men hvor utleien er så omfattende at eiendommen faller inn under reglene for utleid næringseiendom, skal inntektsårets utleieinntekt omberegnes til en størrelse som skal tilsvare utleieinntekt som om hele eiendommen var utleid, jf FSFIN § 4-10-8. Dette gjøres ved å dividere inntektsårets utleieinntekt med utleid areal, og deretter multiplisere med eiendommens samlede areal. Forholdsmessig andel av fellesområder medregnes som utleid del av eiendommen der tilgang til slikt areal inngår i avtalt leie. Det ses i denne sammenhengen bort fra grunnareal (tomt) der bygningene utgjør eiendommens hovedfunksjon.

#### 8.7.5 *Eierskifte*

Ved overdragelse av utleid næringseiendom til ny eier i inntektsåret, skal verdsettingen i ervervsåret bygge på overtakende eiers utleieinntekt, jf. FSFIN § 4-10-9 (2). Månedssleie hos ny eier må omberegnes til årsleie på tilsvarende måte som beskrevet i [pkt. 8.7.3](#). Denne bestemmelsen gjelder i de tilfellene hvor eiendommen anses som utleid næringseiendom også for den nye eieren.

#### 8.7.6 *Deling/seksjonering av eiendom*

Blir eiendommen delt eller seksjonert i inntektsåret, skal matrikkelenhet som leies ut verdsettes på grunnlag av utleieinntekt fra og med tidspunktet for registrering i matrikkelen, jf. FSFIN § 4-10-9 (3). Månedssleie for ny matrikkelenhet må omberegnes til årsleie på tilsvarende måte som beskrevet i [pkt. 8.7.3](#).

#### 8.7.7 *Utleie til nærstående mv.*

Redusert utleieinntekt som følge av utleie til nærstående, til selskap i samme konsern eller i andre tilfeller hvor leie ikke er avtalt på armlengdes vilkår, skal ikke påvirke formuesverdsettingen. I slike tilfeller kan ligningsmyndighetene fastsette grunnlaget for formuesverdsettingen ved skjønn, jf sktl. § 13-1. Se Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 3.3.5.

### 8.8 *Verdsetting av ikke-utleid næringseiendom*

#### 8.8.1 *Beregningsgrunnlag og metode*

Formuesverdien av ikke-utleid næringseiendom skal fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi, jf. FSFIN § 4-10-4 (1). Grunnlaget for den beregnede utleieverdien skal være produktet av eiendommens areal og en beregnet kvadratmeterleie multiplisert med faktoren 0,9, jf. FSFIN § 4-10-4 (3) første punktum. Den beregnede utleieverdien framkommer ved at grunnlaget divideres med en kalkulasjonsfaktor på tilsvarende samme måte som for utleid næringseiendom, se eksemplet i [pkt. 8.7.2](#). Formuesverdien settes til 40 % av den beregnede utleieverdien, jf. FSFIN § 4-10-4 (5).

#### Nytt for 2013

Det er i Prop. 1 LS (2012-2013) pkt. 3.1 varslet at FSFIN § 4-10-4 (5) vil bli endret med virkning fra inntektsåret 2013. Formuesverdien for næringseiendom som omfattes av

denne bestemmelsen skal fra og med inntektsåret 2013 fastsettes til 50 % av eiendommens beregnede utleieverdi.

Kvadratmeterleien differensieres etter areal, eiendomstype og beliggenhet på grunnlag av beregninger fra Statistisk sentralbyrå, jf. FSFIN § 4-10-4 (3) tredje punktum. Den beregnede kvadratmeterleien finnes ved å bruke kalkulatoren (næringskalkulatoren) på skatteataten.no

Skattyter kan ved verdsetting av næringseiendom velge om bruksareal (BRA) eller bruttoareal (BTA) skal legges til grunn, jf. FSFIN § 4-10-9 (6).

Ofte omfatter en eiendom flere kategorier med hensyn til eiendomstype, for eksempel butikk og lagerlokale. I slike tilfeller skal utgangspunktet være den kategorien som eiendommen i hovedsak faller inn under beregnet etter forholdet mellom arealbruken. Hele eiendommen skal da formuesverdsettes ved bruk av kvadratmetersatsen for denne typen eiendom, jf. FSFIN § 4-10-4 (3) fjerde punktum.

### 8.9 Næringseiendom som delvis leies ut

Hver matrikkelenhet skal vurderes under ett i forhold til om eiendommen skal verdsettes som utleid eller ikke-utleid næringseiendom. Dette innebærer at sjablongmetoden for ikke-utleid næringseiendom i utgangspunktet skal anvendes ved formuesverdsettingen hvis halvparten eller mer av arealet blir benyttet som ikke-utleid næringseiendom, jf. FSFIN § 4-10-3 (1). Dette medfører at også den utleide delen skal formuesverdsettes etter sjablongmessig fastsatte kvadratmetersatser. Motsatt skal eiendommen verdsettes etter reglene om utleid næringseiendom hvis utleid areal utgjør mer enn halvparten av arealet.

Om eiendom brukt både til nærings- og boligformål, se emnet «[Bolig – formue](#)», pkt. 2.2.

### 8.10 Oppdeling av matrikkelenhet i underenheter eller verdsetting under ett av flere matrikkelenheter

I FSFIN § 4-10-9 (7) er det gitt en bestemmelse om at flere matrikkelenheter i særlige tilfeller kan ses under ett ved formuesverdsettingen eller at én matrikkelenhet kan deles opp i flere underenheter ved verdsettingen. SKD er gitt hjemmel til å fastsette forskrift til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen.

### 8.11 Endret bruk av eiendom

#### 8.11.1 Generelt

I utgangspunktet er det eiendommens reelle status ved utgangen av inntektsåret som skal være avgjørende for hvilke regler for fastsetting av formuesverdi som skal anvendes. Selv om en næringseiendom har vært utleid det meste av året, skal den verdsettes etter reglene for ikke-utleid næringseiendom dersom eieren før årets utgang har tatt den i bruk til annen inntektsgivende aktivitet enn utleie, jf. FSFIN § 4-10-7 (1) siste punktum. Omvendt skal næringseiendom som er utleid ved årets utgang, alltid verdsettes etter reglene for utleid næringseiendom.

#### 8.11.2 Overgang fra næringseiendom til fritidseiendom

Formuesverdien av eiendom som går over fra å være næringseiendom til fritidseiendom, skal i overgangsåret bygge på beregnet utleieverdi fastsatt ved ligningen for foregående inntektsår, jf. FSFIN § 4-10-9 (1). Dette gjelder også ved eierskifte når eiendommen er solgt fra eier som brukte den i virksomhet, til ny eier som bruker eiendommen utenfor virksomhet. Maksimumsgrensen på 30 % av markedsverdien i takseringsreglene § 1-1-1 for fritidseiendommer gjelder imidlertid også i disse tilfellene.

### 8.12 Næringsbygg under oppføring

Om verdsetting av næringsbygg under oppføring, se emnet «[Virksomhet - arbeider under utførelse](#)», pkt. 2.2.

## 9 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)

### 9.1 Aksjer

Om verdsetting av aksjer, se emnet «Aksjer – formue».

### 9.2 Arbeider under utførelse

Om verdsetting av arbeider under utførelse for egen regning med sikte på salg eller til egen bruk, se emnet «Virksomhet - arbeider under utførelse», pkt. 2.2. Om verdsetting av arbeid under utførelse for fremmed regning, se emnet «Virksomhet - arbeider under utførelse», pkt. 3.2.

### 9.3 Avskrivbare driftsmidler i saldogruppe a, c, d og j

Avskrivbare driftsmidler som går inn på saldogruppene a, c og d, verdsettes til saldoverdien. Formuesverdien skal settes lavere dersom skattyteren påviser at omsetningsverdien er lavere. Saldo i saldogruppe j (fast teknisk installasjon i bygning) inngår ved formuesfastsettingen som en del av bygningen, og skal således ikke anses som egen formuespost.

Er saldoverdien i saldogruppe a, c, eller d negativ, settes formuesverdien for vedkommende driftsmidler til kr 0.

### 9.4 Bil

Om verdsetting av bil, se emnet «Bil – formue».

### 9.5 Bolig

Om formuesverdi for boligeiendommer og fritidseiendommer, herunder boenhet i boligselskap, se emnet «Bolig – formue». Om reglene ved overgang fra næringseiendom til fritidsbolig i inntektsåret, se pkt. 8.11.2. Om formue knyttet til andel i boligselskap utenom boenheten, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne», pkt. 4.

### 9.6 Erstatningsutbetaling til personer som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret

Om skattefritak for krav på engangserstatning for personskade og tap av forsørger for personer som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret, se emnet «Barn og ungdom», pkt. 4.

### 9.7 Finansielle instrumenter

Om verdsetting av ulike finansielle instrumenter som opsjoner, terminkontrakter mv., se emnene om finansielle instrumenter.

### 9.8 Fiskeritillatelser

Om verdsetting av fiskeritillatelser, se emnet «Fiske», pkt. 6.2.

### 9.9 Fritidsbåter

Om verdsetting av fritidsbåter, se emnet «Fritidsbåter».

### 9.10 Egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)

Om verdsetting av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), se emnet «Aksjer – formue», pkt. 3.2.

### 9.11 Internettdomene

Internettdomene, hvor domenenavnet har en selvstendig markedsverdi, er skattepliktig formue etter sktl. § 4-1, og verdsettes til omsetningsverdien per 1. januar i ligningsåret.

### 9.12 Kapitaliseringsfaktor for stettevarige ytelser

Det brukes en kapitaliseringsfaktor for å beregne nåverdien av en stettevarig ytelse. Ved kapitalisering av slike ytelser skal det brukes en kapitaliseringsfaktor på 10, jf. takseringsreglene § 1-1-7 og § 2-1-6. Er f.eks. festeavgiften kr 1 000 per år, vil formuesverdien som skal legges til grunn ved formuesfastsettingen, være kr 1 000 multiplisert med kapitaliseringsfaktoren 10, dvs. kr 10 000.

### 9.13 Kraftforetak

Om verdsetting av kraftforetak mv., se emnet «[Kraftforetak](#)».

### 9.14 Lager i skogbruk

Om verdsetting av lager i skogbruk, se emnet «[Skogbruk](#)».

### 9.15 Levende dyr og oppdrettsfisk mv.

Om verdsetting av levende dyr og oppdrettsfisk mv., se emnene «[Jordbruk – allment](#)», «[Pelsdyr](#)», «[Reindrift](#)», «[Fiske](#)», «[Akvakultur \(fiskeoppdrett mv.\)](#)» og takseringsreglene § 3-1-4 «[Varelager, buskap og oppdrettsfisk](#)».

### 9.16 Livsforsikring

Om verdsetting av livsforsikring, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)» og emnet «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)».

### 9.17 Melkekvoter

Om verdsetting av melkekvoter, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 8.2.

### 9.18 Privat innbo og løsøre

Om verdsetting av diverse privat innbo og løsøre, se emnene «[Innbo og løsøre](#)», «[Bil – formue](#)», «[Fritidsbåter](#)» og «[Campingvogner](#)».

### 9.19 Rettigheter i fast eiendom

Rettigheter i fast eiendom som tilligger en jordbrukseiendom, skal normalt verdsettes under ett med jordbrukseiendommen. Om hva som skal verdsettes særskilt på skogbrukseiendom, se emnet «[Skogbruk](#)».

Om verdsetting av jakt- og fiskerett, se emnet «[Skogbruk](#)».

### 9.20 Skinn

Om verdsetting av pelsdyr og skinn, se emnet «[Pelsdyr](#)».

### 9.21 Skip, fiskebåter mv.

Skattedirektoratet fastsetter veiledende normer for verdsetting av skip, borefartøy/rigger og fiskebåter, se takseringsreglene § 2-1-5 «[verdsetting av skip, fiskefartøyer, borefartøyer mv.](#)» og SKD i Utv. 2001/1653.

### 9.22 Snøscootere

Private snøscootere verdsettes på samme måte som bil, se emnet «[Bil – formue](#)».

### 9.23 Tegningsrettsaksjer og tegningsretter

Tegningsrettsaksjer og frittstående tegningsretter skal formuesbeskattes hos innehaveren fra det tidspunktet generalforsamlingens beslutning er registrert i Foretaksregisteret, se asl./asal. § 11-11 og § 11-13.

Om formuesbeskatning av warrants, se FIN 16. november 1995 i Utv. 1995/1268.

Aksjonærers fortrinnsrett til å tegne aksjer etter asl./asal. § 10-4 skal ikke formuesbeskattes separat.

### 9.24 Utenlandske forsikringsselskaper

Utenlandske forsikringsselskapers nettoformue i Norge settes til 10 ganger selskapets beregnede årsinntekt, med mindre nettoformuen fastsatt på ordinær måte blir større, jf. sktl. § 4-18. Skattytere som med hjemmel i EØS-avtalen eller skatteavtale omfattes av ikke-diskrimineringsbestemmelser, kan påberope seg de generelle reglene for beregning av formue der dette er mer gunstig enn sjablongregelen i § sktl. 4-18, se FIN 13. januar 2003 i Utv. 2003/142.

**9.25 Utestående fordringer**

Om verdsetting av utestående fordringer, se emnet «[Fordringer](#)».

**9.26 Varebeholdning**

Om verdsetting av varebeholdning, se emnet «[Varebeholdning](#)». Om verdsetting av varebeholdning i jordbruk, se takseringsreglene § 3-1-4.

**9.27 Verdipapirer**

Om verdsetting av verdipapirer utenom aksjer, se emnet «[Verdipapirer](#)».

**10 Satser for formuesskatt**

Om satser for formuesskatt, se Stortingets skattevedtak (SSV), kap. 2.

**11 Skattestedet**

Om hvilken kommune en formue skal skattlegges i, se emnet «[Skattestedet](#)».

# Forpleining

– Takseringsreglene § 3-3-1, § 1-2-17.

**1 Privat forpleining****1.1 Generelt**

Mottatt godtgjørelse for å ha omsorg for pleietrengende i privat forpleining, er å anse som skattepliktig inntekt.

De kostnader som er forbundet med forpleiningen, er fradragberettiget.

Hvorvidt det er virksomhet å drive privat forpleining, må bedømmes konkret hvor en bl.a. tar hensyn til aktivitetens

- omfang
- varighet

Det må foretas en helhetsvurdering, men som utgangspunkt kan en gå ut fra at det er virksomhet dersom den private pleien samtidig omfatter fire personer eller flere. Forholdet må bedømmes over noe tid.

**1.2 Privat forpleining, virksomhet****1.2.1 Kost**

Forpleiere som driver forpleining som virksomhet har anledning til å velge fradrag for kost etter sats, som alternativ til fradrag for faktiske kostnader, se takseringsreglene § 3-3-1. Fradrag gis da etter satsene i takseringsreglene § 1-2-17, med et tillegg på 30 %.

**1.2.2 Lys og brensel**

Fradrag for lys og brensel gis med slik brøkdel av de faktiske kostnader som etter en skjønnsmessig vurdering anses å tilsvare det som er medgått til pasientene.

**1.2.3 Bygg brukt i forbindelse med forpleining**

Med hensyn til fradrag for de kostnader som er forbundet med å holde pasientene med bolig, vil fremgangsmåten bero på om bygget forpleieren og pasientene bebor, er avskrivbart (kombinert bygg) eller er en fritakslignet bolig.

Disponeres mer enn halvparten av bygget til forpleining, regnet etter leieverdien, vil bygget være avskrivbart som kombinert bygg, jf. sktl. § 14-41 (2). Egen boligdel holdes utenfor saldogrnnlaget, jf. sktl. § 14-42 (3). Bygg som helt eller hovedsakelig disponeres vedvarende i forpleiningsvirksomhet kan avskrives i saldogrupper h. Nærmere om fradrag for avskrivninger, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

Våningshus/boligbygg der forpleieren disponerer minst halvparten av bygget som egen bolig, regnet etter leieverdien, vil bli fritakslignet, se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)». Om



fradrag for kostnadene ved bruk av en del av boligen i virksomheten, se emnet «**Bolig – hjemmekontor mv.**», pkt. 2.1.

#### 1.2.4 *Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt*

Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt når den private forpleining er virksomhet, se emnet «**Regnskap – foretak med bokføringsplikt**» og emnet «**Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt**».

### 1.3 *Privat forpleining, ikke virksomhet*

Forpleier som har pasienter til full forpleining uten at det anses som virksomhet, kan i stedet for fradrag for faktiske kostnader velge fradrag for forpleiningskostnader tilsvarende årets gjennomsnittlige grunnbeløp i folketrygden per pasient per år. For 2012 utgjør dette kr 81 153. Ovennevnte beløp er ment å skulle dekke samtlige forpleiningskostnader i løpet av året, herunder losji.

Brutto vederlag, som mottas for forpleiningen, kan være splittet i en utgiftsgodtgjørelse og et arbeidsvederlag. Hvis vederlaget er splittet, brukes nettometoden for utgiftsgodtgjørelsen. Hvis splitting ikke er foretatt av arbeidsgiver i lønns- og trekkoppgaven gjøres dette ved ligningsbehandlingen. Utgiftsgodtgjørelsen skal i så fall settes til årets gjennomsnittlige grunnbeløp i folketrygden, for 2012 kr 81 153. Overskytende behandles som lønn.

Fradrag for kostnader til bolig i forbindelse med forpleiningen, gis etter reglene omtalt i pkt. 1.2.3.

Eventuelt fradrag for underskudd på den delen som etter det ovenstående skal behandles som utgiftsgodtgjørelse, inngår i minstefradraget. Dette gjelder også underskudd som skyldes kostnader til selve bygget. Om bruk av nettometoden i de tilfellene det er ytet utgiftsgodtgjørelse, se emnet «**Utgiftsgodtgjørelse**».

## 2 **Omsorgslønn**

Omsorg for sinnslidende, psykisk utviklingshemmede og andre pleietrengende er et kommunalt ansvar. Kommunen kan inngå avtale om tilståelse av omsorgslønn til personer som har et særlig tyngende omsorgsarbeid, jf. lov 24. juni 2011 nr. 30 om kommunale helse- og omsorgstjenester m.m. § 3-6. Lønn for omsorgsarbeid er i sin helhet skattepliktig inntekt.

# Forsikring – allment

## 1 **Generelt**

Dette emnet tar for seg enkelte generelle forsikringstekniske kjennetegn ved ulike typer forsikringsordninger.

## 2 **Livsforsikring, generelt**

Livsforsikring er en forsikringsordning hvor selskapets forpliktelser er knyttet til den forsikredes liv eller helse. Livsforsikringene kan deles i to hovedgrupper

- kapitalforsikringer (normalt med engangsutbetaling)
- livrente/pensjonsforsikring (alltid løpende ytelser)

En forsikringsavtale kan bestå av en kombinasjon av disse.

## 3 **Livsforsikring, kapitalforsikring**

### 3.1 *Generelt*

Premie til kapitalforsikring dekker en risikodel, en kostnadsdel og i visse tilfeller også en sparedel. Ved kapitalforsikring (med eller uten oppsparing) sikres det utbetaling av en bestemt sum, enten i et engangsbeløp eller et bestemt antall ganger (inntektsforsikring). Forsikringstilfellet kan inntreffe ved dødsfall, ved dødsfall i løpet av et bestemt antall år

(risiko- eller korttidsforsikring), ved at den forsikrede blir ufør, oppnår en viss alder eller dør før denne alder oppnås (sammensatt forsikring). Om den skattemessige behandlingen, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)».

### 3.2 Gjeldsforsikring

Gjeldsforsikring er kapitalforsikring uten oppsparing i den utstrekning utbetalingen ikke overstiger restgjelden ved den forsikredes død.

### 3.3 Gruppelivsforsikring

Gruppelivsforsikring sikrer utbetaling av en bestemt forsikringssum hvis den forsikrede dør i forsikringsperioden, f.eks. før fylte 67 år. Dør han etter dette tidspunkt, har de etterlatte ikke noe krav mot selskapet. En gruppelivsforsikring er kapitalforsikring uten spareddel og premien dekker bare en risikodel og en kostnadsdel.

### 3.4 Nøkkelmannsforsikring

Siktemålet med en nøkkelmannsforsikring vil normalt være å sikre en bedrift mot tap ved en bestemt persons (nøkkelmanns) død. Nøkkelmannsforsikring er kapitalforsikring, normalt uten oppsparing.

### 3.5 Kontobasert forsikring

Kontobaserte forsikringer er en form for kapitalforsikring.

## 4 Livsforsikring, livrente/pensjonsforsikring

Er livsforsikring tegnet som en livrenteforsikring, utbetaler selskapet en løpende ytelse (renten) så lenge en person lever eller til personen når en bestemt alder, jf. lov 16. juni 1989 nr. 69 om forsikringsavtaler (FAL) § 10-2 bokstav e. Renten kan begynne å løpe straks, eller ved et bestemt fremtidig tidspunkt (opsatt livrente) eller ved en persons død (overlevelserente). Renten kan opphøre ved et bestemt fremtidig tidspunkt selv om rentenytteren lever lenger (opphørende livrente). Forsikringsteknisk er en pensjonsforsikring også en livrenteforsikring.

FSFIN § 5-41 oppstiller produktkrav, hvor samtlige krav må være oppfylt for at en livrenteforsikring skal behandles som livrente med begrenset skatteplikt, jf. sktl. § 5-41 (1). Nærmere om hvilke produkter som behandles etter reglene om livrenter, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)», pkt. 5. De ordningene som skal behandles skattemessig som pensjon må holdes atskilt fra ordninger som skattemessig behandles som livrente. Skillet mellom hva som kalles pensjon og hva som kalles livrenter i skatte-reglene, går på hvordan ordningen behandles skattemessig.

Om den skattemessige behandlingen av livrenter som ikke er pensjoner, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)». Om den skattemessige behandlingen av pensjoner, se emnene om pensjoner.

## 5 Livsforsikring med investeringsvalg (Unit link)

Livsforsikring med investeringsvalg (også kalt «Fondsbasert livsforsikring» eller «Unit link») gir forsikringstaker valgtrett i forhold til forsikringsselskapets plassering av premie-reserven, mens produktet for øvrig er forsikringsteknisk identisk med ordinær livsforsikring, jf. FIN 26. september 1996 i Utv. 1996/1258. For slike avtaler er det forsikringstaker som har risikoen for avkastningen. Både individuelle livrenter og kapitalforsikringer med investeringsvalg kan gi tap i forhold til innskutt beløp (forsikringspremien). Nærmere om den skattemessige behandlingen av slikt tap, se emnene «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)» og «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)».

## 6 Syke- og ulykkesforsikring

### 6.1 Generelt

Ved privat syke- og ulykkesforsikring yter selskapet

- engangserstatning ved dødsfall eller livsvarig invaliditet på grunn av ulykke som rammer den forsikrede

- dagpenger ved ulykke som rammer den forsikrede og som forårsaker forbigående arbeidsuførhet
  - dagpenger ved sykdom som rammer den forsikrede og som forårsaker arbeidsuførhet
- Forsikringen kan være tegnet som gruppeforsikring eller individuell forsikring.

Både arbeidsgiver selv og/eller de ansatte kan være forsikrede (den persons helse forsikringen knytter seg til, jf. FAL § 10-2).

Om skattemessig behandling av syke- og ulykkesforsikring, se emnet «Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

## 6.2 Lisensforsikring

Lisensforsikring (loss of license-forsikring) gir rett til erstatning ved tap av lisens som er nødvendig for å utøve et bestemt yrke, f.eks. flygere. Om behandling av slik forsikring, se emnet «Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

## 7 Avbruddsforsikring

Avbruddsforsikring har som formål å gi økonomisk trygghet mot et inntektsbortfall pga. arbeidsavbrudd hos person eller driftsavbrudd hos en bedrift. Dersom forsikringstilfellet inntreffer, ytes det et nærmere avtalt beløp per dag eller det utbetales en differanse mellom et hypotetisk driftsresultat og driftsresultat etter skade. Den erstatningsutløsende årsak til driftsavbruddet (forsikringstilfellet) vil være ulikt beskrevet i forsikringsavtalen avhengig av sikredes behov.

Avbruddsforsikring kan deles i to grupper

- forsikringer hvor de erstatningsutløsende årsaker er sykdom/ulykkeskade som rammer den sikredes helse (sykeavbruddsforsikringer)
- forsikringer hvor de erstatningsutløsende årsaker er noe annet enn sykdom/ulykkeskade som rammer den sikredes helse (f.eks. brann i driftsbygning hos gårdbruker)

# Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)

- *Skil. § 4-16, § 5-20 (2), § 5-21 (2), § 6-47 (2) og § 14-21.*
- *Lignl. § 6-6 og § 6-7.*
- *Lov 16. juni 1989 nr. 69 om forsikringsavtaler (FAL) § 10-2*
- *FSFIN § 4-16 og § 5-20.*
- *Forskrift 5. august 1993 nr. 799 om levering av ligningsoppgave over forsikring i livsforsikringselskaper (lignl.).*
- *Forskrift 5. august 1993 nr. 800 om forsikringselskapers plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på livsforsikringer (lignl.).*

## 1 Generelt

Livsforsikring er en forsikringsordning hvor selskapets forpliktelser er knyttet til den forsikredes liv eller helse. Livsforsikringene kan deles i to hovedgrupper

- kapitalforsikringer
- livrente/pensjonsforsikring

Nedenfor behandles bare livsforsikringer som er kapitalforsikringer. Kapitalforsikring er forsikring hvor selskapet skal utbetale et bestemt beløp. Beløpet kan være oppdelt i terminer, jf. FAL § 10-2 bokstav d.

Kapitalforsikring kan være tegnet med og uten oppsparing. Ved oppsparing kan de tegnes med og uten garantert avkastning. Det er spareelementet som er gjenstand for den skattemessige behandlingen etter reglene som er behandlet i dette emnet. Om ulike typer kapitalforsikringer, se emnet «Forsikring – allment», pkt. 3.

Reglene som behandles nedenfor omfatter kapitalforsikring når forsikringssummen skal utbetales enten på et fastsatt fremtidig tidspunkt eller ved forsikredes tidligere død

eller uførhet, selv om beløpet skal utbetales i flere terminer. Reglene gjelder også kapitalforsikring som skal utbetales bare dersom den forsikrede lever på et fastsatt fremtidig tidspunkt (overlevelseskapitalforsikring). Reglene gjelder uavhengig av når forsikringsavtalen er inngått.

Om livrente/pensjonsforsikring, se de øvrige emnene om forsikring og emnene om pensjoner.

## **2 Formuen**

### **2.1 Generelt**

Livsforsikring som er kapitalforsikringer med oppsparing, formuesbeskattes hos forsikringstaker. Formuesverdien settes til gjenkjøpsverdien, jf. sktl. § 4-16 og FSFIN § 4-16-5. Dette gjelder livsforsikring både i norske og utenlandske selskaper. Forsikringer som etter sin art er uten gjenkjøpsverdi, formuesbeskattes ikke. Uten gjenkjøpsverdi er f.eks.

- risikoforsikring
- overlevelseskapitalforsikring

### **2.2 Kapitalforsikring med avkastningsgaranti på sparedelen**

Gjenkjøpsverdien er i utgangspunktet kapitalforsikringens sparedel. Nærmere om fastsetting av gjenkjøpsverdien, se FSFIN § 4-16. Avtale om at forsikringen ikke kan gjenkjøpes, er uten betydning.

### **2.3 Kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning på sparedelen**

For kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning på sparedelen skal formuesverdien (gjenkjøpsverdien) settes til verdien av de underliggende andelene knyttet til sparedelen av forsikringen.

### **2.4 Forsikringsselskapets oppgaveplikt**

Forsikringsselskapet skal ukrevet gi ligningsmyndighetene oppgave over forsikringens gjenkjøpsverdi per 1. januar året etter inntektsåret, se lignl. § 6-6 og forskrift 5. august 1993 nr. 799 om levering av ligningsoppgaver over forsikring i livsforsikringsselskaper.

Oppgavene leveres i maskinlesbar form til Skattedirektoratet.

### **2.5 Inntruffet forsikringstilfelle**

Når forsikringstilfellet er inntruffet, men forsikringssummen ennå ikke utbetalt, er hele forsikringssummen skattepliktig som formue (utestående fordring). Etter at forsikringstilfellet er inntruffet skal derfor kapitalverdien av alle gjestående terminer av forsikringen medregnes som formue. (Det gjelder her beløp som vil komme til utbetaling uansett om den forsikrede dør.)

## **3 Inntektsfradrag**

### **3.1 Generelt**

Livsforsikringspremier anses ikke som kostnad til inntekts ervervelse eller rentekostnad. Det kan derfor ikke gis inntektsfradrag etter den alminnelige bestemmelse i sktl. § 6-1. Fradrag gis ikke selv om forsikringen f.eks. er tegnet av næringsdrivende som ledd i en låneordning eller til fordel for et firma på en viktig arbeidstakers liv (nøkkelmannsforsikring).

### **3.2 Premie betalt av arbeidsgiver**

Når arbeidsgiver betaler kapitalforsikringspremie på polise tegnet på en arbeidstakers liv med vedkommende som begunstiget, herunder gruppelevsforsikring, skal arbeidsgiveren behandle premien som lønn i forhold til inntektsfradrag, skattetrekk, arbeidsgiveravgift og lønnsinnberetning.

Det er ikke andre regler som gir fradragsrett for premie til livsforsikring som er en kapitalforsikring. Om premie til pensjonsforsikringer, se emnene om pensjon.

## 4 Inntektstillegg for premie

### 4.1 Arbeidstaker

#### 4.1.1 Generelt

Når en arbeidsgiver betaler premien for en kapitalforsikring herunder gruppelivsforsikring – på en arbeidstakers liv og helse, og – med arbeidstakeren som formelt oppnevnt, avtalt eller underforstått begunstiget skal premien behandles fullt ut som lønn hos arbeidstaker. Dette gjelder også for engangspremie. Dette gjelder selv om arbeidsgiveren tegner forsikringen og står som forsikringstaker (eier) overfor forsikringsselskapet, da det er det reelle underliggende forhold som skal legges til grunn. Det er uten betydning om begunstigelsen er gjenkallelig eller ugjenkallelig.

Dersom livsforsikringen er en kapitalforsikring med oppsparing tegnet på arbeidstakers liv, kan det legges til grunn at arbeidstakeren er begunstiget og vedkommende arbeidstaker skal da skattlegges for de betalte premier. Påstås det at forsikringen har annen karakter eller er tegnet for andre formål, må dette dokumenteres, se FIN 6. februar 1986 i Utv. 1986/54. Dersom det foreligger tilstrekkelig dokumentasjon vil premien i slike tilfelle ikke være skattepliktig for den ansatte.

Har arbeidstaker fått pant i polisen, enten som sikkerhet for arbeidsgivers plikt til å betale pensjon over driften, eller som en regulær pantsettelse, behandles dette som om arbeidstakeren var oppnevnt som begunstiget. Premien skal da behandles som lønn.

#### 4.1.2 Når premien ikke er blitt skattlagt

Er løpende lønnsbeskatning av premien unngått på grunn av sviktende oppgaver kan ligningsmyndighetene velge mellom å endre ligningen i henhold til reglene i ligningsloven kap. 9, herunder foreta en etterberegning av arbeidsgiveravgiften, eller skattlegge den delen av den utbetalte forsikringssummen som tilsvarende de arbeidsgiverbetalte premier som har unngått beskatning, jf. sktl. § 5-21 (2) bokstav b. Dette medfører plikt for arbeidsgiveren til å svare arbeidsgiveravgift for utbetalingsåret av den skattepliktige delen.

Som den skattepliktige del må anses et beløp lik alle ubeskattede premier i forsikringsordningen for den ansatte. Dette gjelder uansett om en har å gjøre med en langvarig polise med regelmessige premieinnbetalinger, eller med en rekke kortsiktige poliser etter hverandre. Dersom kapitalforsikring skal utbetales i terminer anses premien å bli tilbakebetalt først.

Ved utbetaling av forsikringen til etterlatte kan beskatningen av de arbeidsgiverfinansierte premier bare foretas ved endring av avdødes ligning for de år premien er betalt, jf. lignl. § 9-6 nr. 4.

### 4.2 Aksjonær

Er kapitalforsikringen tegnet av aksjeselskap med ikke-arbeidende aksjonær eller dennes nærmeste familie som begunstiget, skal premiebetalingen beskattes som utbytte hos aksjonæren, se emnet «Aksjer – utbytte».

### 4.3 Deltaker i deltakerlignet selskap

Er kapitalforsikringen tegnet av deltakerlignet selskap med deltaker eller dennes nærmeste familie som begunstiget, skal premiebetalingen normalt anses som en overskuddsanvendelse og skal tilordnes den aktuelle deltaker, enten som utdeling etter sktl. § 10-42 eller som arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 (1) bokstav f.

## 5 Skatteplikt for avkastning av sparedelen

### 5.1 Generelt

Reglene i sktl. § 5-20 (2) om skatteplikt for avkastning på sparedelen av en livsforsikring gjelder livsforsikring (kapitalforsikring) tegnet i norsk selskap og selskap hjemmehørende i andre EØS-stater. For livsforsikring (kapitalforsikring) tegnet i selskap hjemmehørende i en stat utenfor EØS, knytter skatteplikten seg til utbetalingen av forsikringen, jf. sktl. § 5-21 (2) og pkt. 6.3. Om skattlegging ved flytting til utlandet, se emnet «Utland – bosettelse i Norge en del av året», pkt. 3.4.

## 5.2 Kapitalforsikring tegnet i selskap hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat

5.2.1 *Skatteplikt for årlig avkastning på sparedelen av en kapitalforsikring med garantert avkastning*  
 Årlig beregnet avkastning på sparedel av en kapitalforsikring tegnet i forsikringsselskap hjemmehørende i Norge eller i annen EØS-stat, er skattepliktig inntekt for forsikringstakeren, jf. sktl. § 5-20 (2). Størrelsen av den årlige avkastning skal fastsettes etter FSFIN § 5-20-6 og § 5-20-7.

Om skattlegging ved opphør av skatteplikt som bosatt i Norge, se emnet «Utland – bosettelse i Norge en del av året», pkt. 3.4.

Avkastning på sparedelen av kapitalforsikring skattlegges som inntekt året etter opp-tjeningsåret, se sktl. § 14-21.

Forsikringstakeren er den som har tegnet forsikringen og/eller etter avtalen er ansvarlig for betaling av premien. Dette gjelder selv om forsikringen er tegnet på en annens liv og/eller om en annen er oppnevnt som begunstiget.

Arbeidsgiver som står som forsikringstaker for forsikring tegnet til fordel for ansatt mv., skal skattlegges for den årlige avkastning på sparedelen. Den inntekt som arbeidsgiveren blir skattlagt for, kan ikke fradragføres som lønn.

5.2.2 *Skatteplikt for avkastning på sparedelen av en kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning*

Kapitalforsikring med investeringsvalg uten avkastningsgaranti må ha et tilstrekkelig forsikringselement for å bli skattlagt etter reglene om en livsforsikring som er kapitalforsikring.

I en livsforsikring som er kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning, er avkastningen endringen i markedsverdien i de underliggende verdipapirene, med fradrag for selskapets kostnader. For slik kapitalforsikring anses avkastningen på sparedelen ikke opptjent løpende. Slik avkastning skal derfor ikke skattlegges løpende, men skal først skattlegges ved utbetalingen, se sktl. § 5-20 (2), § 5-21 (2) bokstav c og pkt. 6.2.4.

## 5.3 Oppgaveplikt/opplysningsplikt

5.3.1 *Kapitalforsikring i norsk selskap*

Norsk forsikringsselskap skal ukrevet gi ligningsmyndighetene oppgave mv. over avkastning på sparedelen av en kapitalforsikring, se lignl. § 6-6 og forskrift 5. august 1993 nr. 799 om levering av ligningsoppgaver over forsikring i livsforsikringsselskaper.

Oppgavene leveres i maskinlesbar form til Skattedirektoratet.

5.3.2 *Kapitalforsikring i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat*

Skattyter som har livsforsikring tegnet i selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat må selv sørge for å oppgi den årlige avkastningen. I motsatt fall fastsettes avkastningen ved skjønn.

## 6 Inntektsbeskatning ved utbetaling

### 6.1 Generelt

I utgangspunktet regnes formuesforøkelse ved utbetaling på livsforsikring ikke som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-21 (2). Det er omfattende unntak fra dette utgangspunktet, se nedenfor.

### 6.2 Kapitalforsikring tegnet i norsk selskap eller selskap hjemmehørende i annen EØS-stat

#### 6.2.1 Generelt

Med norsk forsikringsselskap menes også filial i Norge av utenlandsk forsikringsselskap, jf. lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. § 2-4, jf. § 14-1 flg.

6.2.2 *Kapitalforsikring med garantert avkastning tegnet i norsk selskap eller tegnet 1. januar 2004 eller senere i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat*

Utbetaling fra livsforsikring (kapitalforsikring) med garantert avkastning tegnet i norsk forsikringsselskap regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-21 (2). Skattefritaket for utbetalingen gjelder også for slik kapitalforsikring tegnet 1. januar 2004 eller senere i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat. Om skattefritak for utbetaling fra kapitalforsikring tegnet før dette tidspunkt, se nedenfor.

Skattefritaket for utbetalingen gjelder også når kapitalytelsen er sikret ved premier som det er gitt inntektsfradrag for etter bestemmelser i tidligere sktl. § 44 annet ledd nr. 2 som gjaldt til og med inntektsåret 1974 (sosiale fradrag ved premieinnbetaling til norske selskap). Det samme gjelder når det etter 1974 er gitt skattefradrag for premiene etter tidligere bestemmelse i sktl. § 44 ellefte ledd nr. 1, som gjaldt til og med inntektsåret 1991.

Fritak for inntektsbeskatning for utbetaling fra norsk forsikringsselskap gjelder uavhengig av om avkastningen på sparedelen faktisk er skattlagt løpende. Det samme gjelder for utbetaling fra selskap hjemmehørende i annen EØS-stat, dersom forsikringen er tegnet i 2004 eller senere. Skattefritaket gjelder både når forsikringstilfellet er inntruffet og eventuelt når forsikringen blir gjenkjøpt.

6.2.3 *Kapitalforsikring med garantert avkastning tegnet før 1. januar 2004 i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat*

Utbetaling fra livsforsikring (kapitalforsikring) med garantert avkastning tegnet før 1. januar 2004 i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat, regnes i utgangspunktet ikke som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-21 (2). Dette gjelder bare såfremt forsikringstakeren er skattlagt i inntektsåret 2004 for avkastningen i tidligere år etter overgangsreglene. Om overgangsreglene, se Lignings-ABC for inntektsåret 2004, side 481, pkt. 6.3.

Er skattyter ikke skattlagt for slik avkastning etter overgangsreglene, vil utbetalingen være skattepliktig for så vidt gjelder premie som ble innbetalt før 1. januar 2004 og samlet avkastning på forsikringen før nevnte dato. Dette innebærer at den avkastningen som ble opptjent i 2003 og tilordnet skattyteren av selskapet i 2004 og senere avkastninger ikke skattlegges ved utbetalingen, men skattlegges løpende, se [pkt. 5.2.1](#).

Overgangsreglene gjelder bare kapitalforsikring som er tegnet etter 1. januar 1986. Er kontrakten inngått før 1. januar 1986, er utbetalingen som hovedregel skattefri.

6.2.4 *Kapitalforsikringer med investeringsvalg uten avkastningsgaranti, positiv/negativ avkastning*

I en kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning, er avkastningen endringen i markedsverdien i de underliggende verdipapirene, med fradrag for kostnader til forsikringsselskapet. Slik avkastning er skattepliktig, jf. sktl. § 5-20 (2) bokstav b. Dette gjelder også i de tilfellene avkastningen utbetales til andre enn forsikringstakeren. Avkastningen tidfestes først ved avtalt opphør eller gjenkjøp, jf. sktl. § 14-2 (1).

Det er fradragsrett for tap (negativ avkastning) på kapitalforsikring med investeringsvalg tegnet i norsk forsikringsselskap eller i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 6-47 (2). Eventuelt tap tidfestes på samme måte som positiv avkastning, jf. sktl. § 14-2 (2).

6.2.5 *Kapitalforsikringer i arbeidsforhold*

Utbetaling av kapitalforsikring med eller uten oppsparing tegnet av arbeidsgiver

- i norsk forsikringsselskap (se [pkt. 6.2.1](#))
- forsikringsselskap hjemmehørende i annen EØS-stat

til fordel for ansatte mv. er i utgangspunktet ikke skattepliktig. Om behandlingen når premien ikke tidligere er blitt skattlagt, se [pkt. 4.1.2](#).

6.2.6 *Forsikringsselskapets oppgaveplikt*

Norsk forsikringsselskap skal ukrevet gi ligningsmyndighetene oppgave over utbetalinger på livsforsikring/kapitalforsikring, se lignl. § 6-7 (1) og forskrift 5. august 1993 nr. 800 om forsikringsselskapers plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på livsforsikringer.

Oppgavene leveres i maskinlesbar form til Skattedirektoratet.

### 6.2.7 *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.

## 6.3 *Kapitalforsikring tegnet i selskap hjemmehørende utenfor EØS*

### 6.3.1 *Generelt*

Dersom en kapitalforsikring er tegnet i forsikringsselskap hjemmehørende utenfor EØS og kontrakten er inngått før 1. januar 1986, er utbetalingen som hovedregel skattefri. Dette gjelder selv om slik forsikring er tegnet til fordel for ansatt, medeier eller aksjonær.

Utbetaling fra kapitalforsikring tegnet i forsikringsselskap hjemmehørende i en stat utenfor EØS-området, er alltid skattepliktig for den forsikrede dersom kontrakten er inngått 1. januar 1986 eller senere.

Når utbetaling fra livsforsikringsselskap hjemmehørende i en stat utenfor EØS-området 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) pkt. 3.7.1.

### 6.3.2 *Utbetaling til etterlatte*

Utbetaling til etterlatte fra utenlandsk forsikringsselskap skattlegges ikke.

### 6.3.3 *Kredittforsikring*

Om kredittforsikring i utenlandsk forsikringsselskap, se FIN 15. februar 1995 i Utv. 1995/111.

## 6.4 *Tidfesting av inntekt*

Skattepliktig utbetaling fra livsforsikring/kapitalforsikring skattlegges det året det oppstår en ubetinget rett til ytelsen (realisasjonsprinsippet), jf. sktl. § 14-2 (1). Behandles utbetalingene etter reglene om lønn, skattlegges utbetalingen det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet), jf. sktl. § 14-3 (1).

# Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)

- Sktl. § 4-2 (1) bokstav a og c, § 4-2 (2), § 5-12 (6), § 5-40 (3), § 5-41 og § 6-47 (2).
- Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt av 15. desember 2006 nr. 81 kap. VII overgangsregel til sktl. § 4-2 (2).
- Lignl. § 6-2 (1) bokstav b og § 6-7.
- FSFIN § 5-41.
- Forskrift 5. august 1993 nr. 800 om forsikringsselskapers plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på livsforsikring (lignl.).

## 1 Generelt

Om hva som er livrenteforsikring, se emnet «Forsikring – allment», pkt. 4. Livrenteforsikring kan være tegnet med og uten garantert avkastning.

Individuell livrente med investeringsvalg uten avkastningsgaranti er et forsikringsprodukt hvor forsikringstaker har innflytelse over hvordan forsikringsselskapet plasserer premiemidlene. Det er selskapet som eier premiemidlene, samtidig som hele risikoen for avkastningen er lagt på forsikringstakeren. Endringen i markedsverdien av investeringene kan gi positiv eller negativ avkastning i forhold til innbetalte premier.

Det er spareelementet som er gjenstand for den skattemessige behandlingen. Den skattemessige behandlingen er den samme for livrenteforsikring med og uten garantert



avkastning, men for livrenteforsikring uten garantert avkastning kan det være aktuelt med fradrag for tap. Det er særlige skatteregler for ordninger som følger reglene om pensjon i arbeidsforhold, se emnene «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon» og «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon».

## 2 Formue

### 2.1 Individuell livrenteforsikring

Verdien av individuell livrenteforsikring tegnet i selskap som har eller har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge er skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 (2). Ved formuesbeskatningen legges gjenkjøpsverdien til grunn, jf. sktl. § 4-16 (1) og FFSFIN § 5-41-2 bokstav m.

Livrenteforsikring tegnet i selskap som ikke har tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge, anses ikke som skattepliktig formue. Dette har sammenheng med at disse er skattepliktige i sin helhet ved utbetaling, jf. sktl. § 5-1 og § 5-41. Se også Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 5.3.4.

### 2.2 Livrenteforsikring ervervet med midler fra tilkjent erstatning ved personskade

Det skal ikke foretas formuesbeskatning hvis livrenteforsikringen er ervervet med midler fra tilkjent erstatning for personskade utmålt etter skadeerstatningsloven kapittel 3, jf. (1) bokstav b i overgangsregel til skatteloven § 4-2 annet ledd. Dette gjelder hvor erstatningssummens størrelse er fastsatt med bindende virkning før 6. oktober 2006 og erstatningssummen helt eller delvis er brukt til kjøp av livrente innen 30. juni 2007. Hvis det er utmålt en standardisert erstatning etter skadeerstatningsloven § 3-2 a, og det dermed er tatt hensyn til fremtidig skatteplikt for erstatningen, gjelder ikke unntaket fra formuesbeskatning. Se nærmere i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 5.3.4.2.

Se også FIN 25. juni 2007 i Utv. 2007/1261.

### 2.3 Livrenteforsikring ervervet med erstatningsutbetaling til personer som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret

Om skattefritak for engangserstatning for personskade og tap av forsørger for personer som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret, se sktl. § 4-22 (1) og (2) og emnet «Barn og ungdom», pkt. 4.

### 2.4 Kollektiv livrenteforsikring

Verdien av kollektiv livrenteforsikring skattlegges ikke som formue, jf. sktl. § 4-2 (2) siste punktum.

Som kollektiv livrente regnes i denne sammenheng forsikringsordninger som omfatter personer i en nærmere angitt gruppe, og eventuelt ektefelle, barn eller lignende, jf. lov 16. juni 1989 nr. 69 om forsikringsavtaler (FAL) § 10-2 bokstav g.

### 2.5 Risikoforsikringer

Rene risikoforsikringer (bl.a. uførerente) inneholder ikke spareelement, og skal derfor ikke formuesbeskattes, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav a og Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 5.3.4.1 s. 55.

### 2.6 Forfalte livrenteterminer

En forfalt, men ikke utbetalt livrentetermin, enten den gjelder individuell eller kollektiv livrente, er alltid skattepliktig formue (utestående fordring).

## 3 Inntektsfradrag

### 3.1 Utgangspunkt

Premie til livrenteforsikring er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget.

### 3.2 Fradragsrett for arbeidsgiver

#### 3.2.1 Generelt

Arbeidsgiver har fradragsrett for premie til individuell og kollektiv livrenteforsikring vedrørende ansatte i inntektsgivende aktivitet, da premien skal behandles som lønn.

Er forsikringen tegnet til fordel for arbeidsgiver, som sikkerhet for sin egen fremtidige forpliktelse til å utbetale arbeidstaker pensjon over driften, skal premien ikke behandles som lønn, se pkt. 4.1.1. I slike tilfeller er det heller ikke fradragsrett for premien.

Om inntektsfradrag for arbeidsgivers tilskudd/innskudd etter reglene om pensjonsordning i arbeidsforhold etter sktl. § 6-46, se emnene «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon» og «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon».

#### 3.2.2 Avløsning av pensjonsforpliktelser

Arbeidsgiver har også fradragsrett, enten som lønn eller pensjon, for innbetaling av en engangspremie til en livrente i et livsforsikringsselskap som avløsning av en pensjonsforpliktelse finansiert direkte over driften. Se for øvrig FIN 1. mars 1999 i Utv. 1999/717 og 9. mai 2007 i Utv. 2007/1037.

### 3.3 Fradragsrett for trygdede

Trygdet person, herunder arbeidstaker, vil bare ha fradragsrett for premie til forsikrings- og pensjonsordninger som er nevnt i sktl. § 6-47.

## 4 Inntektstillegg for premie

### 4.1 Arbeidsgiver betaler premien

#### 4.1.1 Individuell livrenteforsikring

Betaler en arbeidsgiver premien for en individuell livrenteforsikring

- på en arbeidstakers liv og helse, og
- med arbeidstakeren som formelt oppnevnt, avtalt eller underforstått begunstiget skal premien behandles fullt ut som lønn hos arbeidsgiver og arbeidstaker. Dette gjelder også for engangspremie.

Er forsikringen tegnet til fordel for arbeidsgiver, som sikkerhet for fremtidige forpliktelser til å utbetale arbeidstaker pensjon over driften, behandles dette som en livrente med arbeidsgiver som begunstiget. Premien skal ikke behandles som lønn. Arbeidsgiver skal ikke ha fradrag for premieinnbetalingen og arbeidstakeren skal ikke ha tillegg for premien. Utbetalingen av pensjonen fra arbeidsgiver behandles etter reglene om pensjon over driften, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.».

Om pant i polisen, se emnet «Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)», pkt. 4.1.1.

#### 4.1.2 Kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold

Arbeidsgivers premiebetaling til kollektiv livrente i arbeidsforhold skal som hovedregel beskattes som naturalytelse, jf. sktl. § 5-12 (6). Fordelen for det enkelte medlem (ansatte) settes til den forholdsmessige andel av den samlede premien som utgjør premie for det aktuelle medlemmet. Om hva som anses som premie, se FIN 17. desember 2009 i Utv. 2010/114. Arbeidsgivers premieinnbetaling til pensjonsordning som nevnt i sktl. § 6-45, jf. § 6-46, vil likevel ikke være skattepliktig, jf. sktl. § 5-12 (6) annet punktum. Dette gjelder tilskudd til offentlig pensjonsordning, foretaks- og innskuddspensjonsordning.

Som kollektiv livrente regnes i denne sammenheng forsikring i arbeidsforhold som omfatter flere personer i en nærmere angitt gruppe, og eventuelt ektefelle, barn eller lignende, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav n, jf. forsikringsavtaleloven § 10-2 bokstav g.

### 4.2 Arbeidsgiver betaler engangspremie til en livrenteforsikring som avløsning av en løpende pensjonsforpliktelse

Dersom arbeidsgiver betaler en engangspremie til en individuell eller kollektiv livrente i et livsforsikringsselskap, som avløsning av en aktuell løpende pensjonsforpliktelse finansiert direkte over driften, skal den tidligere arbeidstakeren ikke beskattes for innbetalingen av engangspremien. I stedet skal pensjonsutbetalingene beskattes løpende og i sin helhet

som pensjon. En forutsetning for slik behandling er at livrenten oppfyller vilkårene for å være henholdsvis en individuell eller en kollektiv livrente, samt at det foreligger et debitorskifte mellom arbeidsgiver og forsikringsselskap uten at eiendomsretten til polisen tiltransporteres den tidligere ansatte, se FIN 1. mars 1999 i Utv. 1999/717 og 23. mars 2007 i Utv. 2007/919. Foretas det en avsløsning før pensjonen begynner å løpe, anses avsløsningsbeløpet som en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid, jf. FIN 9. mai 2007 i Utv. 2007/1037.

#### **4.3 Livrenteforsikring tegnet til fordel for aksjonær**

Er livrenteforsikring tegnet av aksjeselskap til fordel for ikke-arbeidende aksjonær mv., skal både selskapet og aksjonæren behandle betalingen av premien som utbytte. For aksjonær som arbeider i selskapet kan premien i stedet behandles som lønn.

Oppnevnes en ansatt eller aksjonær som begunstiget i en eksisterende livrenteavtale, skal verdien av livrenten på tidspunktet for oppnevningen behandles som lønn eventuelt utbytte. Sml. for øvrig BFU 55/2007.

#### **4.4 Livrenteforsikring tegnet til fordel for deltaker i deltakerlignet selskap**

Er livrenteforsikring tegnet av deltakerlignet selskap til fordel for ikke-arbeidende deltaker, skal både selskap og deltaker behandle betalingen av premien som utdeling etter sktl. § 10-42. For deltaker som arbeider i selskapet kan premien i stedet behandles som arbeidsgodtgjørelse, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettomethoden».

### **5 Inntektsbeskatning ved utbetaling**

#### **5.1 Generelt**

Livrenter skattlegges ved utbetaling, jf. sktl. § 5-1 (1).

Skatteplikten er på visse vilkår begrenset til den del av livrenten som anses å gå utover tilbakebetaling av premie for forsikringen, se sktl. § 5-41 (1) og FSFIN § 5-41-3. Vilråene følger av sktl. § 5-41 og FSFIN § 5-41. Et vilkår er at det ikke er gitt fradrag for innbetalingen. Videre er det vilkår knyttet til det selskap som tilbyr forsikringen og til forsikringsproduktet.

Samtlige av vilråene må være oppfylt for at skatteplikten skal begrenses. I motsatt fall er utbetalingen skattepliktig med bruttobeløpet, jf. sktl. § 5-1 (1).

#### **5.2 Vilkår knyttet til selskapet**

Begrensningen av skatteplikten er betinget av at livrenten er tegnet i et selskap som har eller har hatt rett til å drive forsikringsvirksomhet i Norge. Dette kan være

- et norsk selskap
- en filial av forsikringsselskap med hovedsete i annen EØS-stat, se forskrift 22. september 1995 nr. 827 om forsikringsselskap i EØS § 3 (forsikringsloven)
- et utenlandsk forsikringsselskap med hovedsete i annen EØS-stat som driver grenseoverskridende virksomhet her i riket etter forskriftens § 7, dersom vilråene her er oppfylt, se FIN 7. mai 2002 i Utv. 2002/898
- en filial av et selskap hjemmehørende utenfor EØS, under forutsetning av at det har fått tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge etter lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv.

#### **5.3 Vilkår knyttet til produktet**

##### **5.3.1 Generelt**

Om hva som er livrente, se emnet «Forsikring – allment», pkt. 4. Reglene om begrensnings av skatteplikten ved utbetaling gjelder for livrenter som er nevnt i FSFIN § 5-41-2 a-g og n, se FSFIN § 5-41-3 og § 5-41-4. I følge FSFIN § 5-41-1 (2) gjelder reglene tilsvarende så langt de passer for

- livrente som er tegnet som fortsettelsesforsikring etter lov om foretakspensjon § 4-9
- livrente som er tegnet etter lov om individuell pensjonsordning § 5-3
- livrente som er tegnet etter overgangsbestemmelsene i FSFIN § 6-47-41

Om særlige regler for kollektive livrenter i arbeidsforhold, se [pkt. 5.5](#).

For livrenter hvor terminbeløp skal utbetales inntil en person når en bestemt alder (opphørende livrente), stilles det krav til forsikringstid og utbetalingstid for at ordningen skal falle inn under skattereglene for livrenter, jf. FSVIN § 5-41-2 bokstav a. Avtalt forsikringstid, dvs. tiden fra tegningstidspunktet til sist avtalte utbetaling, må være minst tolv år regnet fra tegningstidspunktet. Utbetalingstiden, dvs. tiden fra første til siste utbetaling, må i disse tilfellene være seks år eller mer. Disse kravene gjelder ikke for kollektiv livrente i arbeidsforhold, jf. FSVIN § 5-41-2 bokstav a siste punktum.

### 5.3.2 *Livrente som skal finansiere førtidspensjonering*

Tegnes livrenten av arbeidsgiver for å finansiere førtidspensjonering av arbeidstaker frem til arbeidstaker når lovhjemlet pensjonsalder, kan kravene til utbetalingstid som nevnt ovenfor fravikes i den grad de ikke kan oppfylles frem til lovhjemlet pensjonsalder. Den avtalte utbetalingstid må likevel være minst to år, regnet fra den kalendermåned utbetalingene begynner å løpe, jf. FSVIN § 5-41-2 bokstav a fjerde og femte punktum. Hvor kravene til forsikringstid eller utbetalingstid fravikes etter disse bestemmelsene, kan det ikke foretas utbetaling etter at lovhjemlet pensjonsalder er nådd, jf. FSVIN § 5-41-2 bokstav a sjuende punktum. Premieinnbetalingen kan i disse tilfellene ikke overstige 66 prosent av arbeidstakers lønn i det siste året før fratredelsestidspunktet, likevel maksimalt 66 prosent av tolv ganger folketrygdens grunnbeløp (G) multiplisert med antatt utbetalingsår etter polisen, jf. FSVIN § 5-41-2 bokstav a syvende punktum. Disse reglene gjelder ikke for kollektive livrenter i arbeidsforhold, jf. FSVIN § 5-41-2 bokstav a siste punktum.

### 5.3.3 *Livrente med garanti*

Livrente med garanti er en type livrente som etter forsikringsavtalen i alle tilfelle vil bli utbetalt minst i et garantert antall år, jf. FSVIN § 5-41-2 bokstav d. For slike livrenter må det i tillegg til garantiperioden være avtalt en ugarantert utbetalingsperiode på minst fem år. Ved tegning av livsvarige livrenter kan den garanterte perioden ikke overstige statistisk forventet gjennomsnittlig levetid.

## 5.4 *Inntektsfradrag må ikke være gitt*

### 5.4.1 *Generelt*

For at skatteplikten skal begrenses til det beløp som overstiger innbetalt premie, må det ikke være gitt inntektsfradrag for premien ved ligningen, jf. sktl. § 5-41 (1) annet punktum. Det har ingen betydning om det er gitt skattefradrag etter de tidligere bestemmelser i sktl. (1911) § 44 ellefte ledd nr. 1, eller § 44 annet ledd nr. 2).

### 5.4.2 *Avløsning av løpende pensjon*

Hvis en aktuell løpende pensjon over driften avløses ved at arbeidsgiver tegner en livrente mot et engangsbeløp, kan dette gjennomføres uten at arbeidstaker beskattes for engangsbeløpet. Arbeidsgivers innbetaling av engangsbeløpet er fradragsberettiget for arbeidsgiver. Se nærmere [pkt. 4.2](#). Utbetalingen av livrenten vil da være skattepliktig i sin helhet.

## 5.5 *Kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold*

Reglene om begrensnings av skatteplikten ved utbetaling av livrenter gjelder ikke for kollektive livrenter i arbeidsforhold som er tegnet før inntektsåret 2007, jf. FSVIN § 5-41-1 (1). Hele utbetalingen vil da være skattepliktig som pensjon. Utbetaling på livrenteforsikring opprettet etter 1. januar 2007 hvor arbeidstaker er skattlagt for hele premieinnbetalingen, er skattepliktig bare for den del av livrenten som går ut over tilbakebetaling av innbetalt premie.

Ved utbetaling etter arbeidstakers død fra kollektiv livrenteforsikring opprettet før 1. januar 2007, vil gjenlevende ektefelle bli skattlagt fullt ut for livrentene etter hovedregelen i sktl. § 5-1, på samme måte som andre former for pensjon mv. til etterlatte, jf. FSVIN § 5-41-1 (1).

Ved utbetaling etter arbeidstakers død fra kollektiv livrenteforsikring opprettet etter 1. januar 2007 hvor arbeidstaker er skattlagt for hele premieinnbetalingen, vil gjenlevende

ektefelle være skattepliktig bare for den del av livrenten som går ut over tilbakebetaling av innbetalt premie, jf. FSFIN § 5-41-4 (3).

## 5.6 Unntak fra skatteplikten

### 5.6.1 Barnerente

Barnerente er en overlevelsereente som er tegnet i tilknytning til annen livrente og som skal løpe til den måned barnet er 25 år, eventuelt utover denne alderen hvis barnet blir varig ufør. I en kollektiv livrente kan det avtales lavere aldersgrense. Se FSFIN § 5-41-2 bokstav i. Utbetaling av slik livrente er ikke skattepliktig inntekt, se FSFIN § 5-41-5. Dette gjelder selv om det er avtalt at livrenten skal løpe etter fylte 25 år hvis barnet blir ufør.

### 5.6.2 Uførerente

Uførerente er en ren risikoforsikring som ikke omfatter sparing, se FSFIN § 5-41-2 bokstav j. For slike livrenter skal bare 20 % av terminbeløpet regnes som inntekt, se FSFIN § 5-41-6.

### 5.6.3 Tilbakebetaling av premiebeløp ved forsikredes død

Innbetalt premiebeløp som tilbakebetales ved den forsikredes død (se FSFIN § 5-41-2 bokstav b), er ikke skattepliktig inntekt. Dette gjelder både når denne del av forsikringen er utstedt på samme polise som hovedforsikringen og når den er utstedt på egen polise. Se FSFIN § 5-41-7.

## 5.7 Beregning av skattepliktig inntekt

Beregningen av skattepliktig inntekt foretas hvert år av forsikringssselskapene. Nærmere om reglene for beregningen, se FSFIN § 5-41-3 (2) og (3), jf. § 5-41-4.

## 5.8 Fradragsrett for tap ved negativ avkastning

For livrenter med investeringsvalg uten avkastningsgaranti tegnet i selskap med tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge, se ovenfor, er det fradragsrett for tap ved negativ avkastning vedkommende år, se sktl. § 6-47 (2) og Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) pkt. 2.2. Det er negativ avkastning som fremkommer ved den beregning som fremgår av FSFIN § 5-41-3 (2) og (3) som er fradragsberettiget. Det er således ikke aktuelt med fradrag for tap før utbetalingstidspunktet, siden det da ikke vil være realisert noe tap.

Reglene om tapsfradrag ovenfor gjelder også i de tilfellene avkastningen utbetales til andre enn forsikringstakeren (for eksempel en arving). Fradragsretten for tap gjelder da for den som mottar utbetalingen, se Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) pkt. 2.2.4.

## 6 Gjenkjøp (innløsning) av livrenter

Forsikringstakere med individuell livrentekontrakt inngått før 5. oktober 2006, kunne i perioden 1. januar 2007 til 31. desember 2010 kreve gjenkjøp av livrenten ved å gi skriftlig melding til selskapet. Nærmere regler er gitt i forskrift 19. mars 2007 nr. 278 om avbrudd og opphør av individuelle livrentekontrakter (gitt med hjemmel i lov 10. juni 2005 om forsikringssselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. (forsikringsloven)).

Ved gjenkjøp (innløsning) av livrenter settes skattepliktig inntekt som hovedregel til gjenkjøpsverdien med fradrag for innbetalte premier som ikke allerede er kommet til fradrag ved tidligere utbetaling, se FSFIN § 5-41-8 (1).

Ved gjenkjøp (innløsning) av livrenter før vilkårene til minste forsikringstid er oppfylt settes skattepliktig inntekt fra og med inntektsåret 2011 til skattepliktig inntekt som nevnt i forrige avsnitt, tillagt en åttendedel av gjenkjøpsverdien, jf. FSFIN § 5-41-8 (2). Slikt tillegg skal ikke gjøres hvis gjenkjøpsverdien er lavere eller lik innbetalt premie, jf. FSFIN § 5-41-8 (2) annet punktum. Vilåret til minste forsikringstid innebærer at den avtalte forsikringstiden (tiden fra tegningstidspunktet til siste avtaleutbetaling) må være minst tolv år regnet fra tegningstidspunktet, jf. FSFIN § 5-41-2 a.

Om avløsning av pensjon i arbeidsforhold, se emnet «Pensjon – allment».

Om avløsning av pensjon ved overdragelse av virksomhet, se emnet «Enkeltpersonforetak – realisasjon ved salg».

## 7 Forsikringsselskapers oppgaveplikt

Forsikringsselskapene skal sende oppgave til ligningsmyndighetene over utbetalt livrente og opplysninger om antatt skattepliktig del, angitt med hvilke beløp den enkelte livrentermin skal regnes som skattepliktig inntekt. Utbetalinger fra kollektive livrenter opprettet før 1. januar 2007 og som er ledd i pensjonsordninger i arbeidsforhold, innberettes på lønns- og trekkoppgaven, kode 211 eller 212-A. Under disse kodene innberettes også utbetalinger fra livrente som er tegnet som fortsettelsesforsikring, hvor det har blitt gitt inntektsfradrag ved ligningen. Utbetalinger fra kollektive livrenter opprettet etter 1. januar 2007 skal innberettes i kode 238. Under denne koden innberettes også utbetalinger fra livrente som er tegnet som fortsettelsesforsikring, hvor det ikke har blitt gitt inntektsfradrag ved ligningen. Andre livrenteutbetalinger samt kapitalytelser som utbetales i henhold til slik forsikring, innberettes etter reglene i lignl. § 6-7, jf. forskrift 5. august 1993 nr. 800 om forsikringsselskapers plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på livsforsikringer.

## 8 Tidfesting av inntekt

Livrente, engangs- og avløsningsbeløp mv. som utbetales i henhold til livrenteforsikring, skal skattlegges etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3 (1).

Skattepliktig premie til kollektiv livrente i arbeidsforhold tidfestes det år arbeidsgiver foretar innbetalingen, jf. sktl. § 14-3 (1) annet punktum. Tilsvarende gjelder hvor arbeidsgiver betaler premie til andre livrenter.

# Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskedeforsikring

– Sktl. § 4-2 (1) bokstav a og c, § 5-10 bokstav c nr. 4, § 5-15 (1) bokstav j nr. 4, § 6-30 (2) og § 6-47 (1) bokstav d og e.

## 1 Generelt

Ved privat syke- og ulykkesforsikring yter selskapet

- engangserstatning ved dødsfall eller livsvarig invaliditet på grunn av ulykke som rammer den forsikrede
  - dagpenger ved ulykke som rammer den forsikrede og som forårsaker forbigående arbeidsuførhet
  - dagpenger ved sykdom som rammer den forsikrede og som forårsaker arbeidsuførhet
- Forsikringen kan være tegnet som gruppeforsikring eller individuell forsikring. Se for øvrig emnet «Forsikring – allment».

Lisensforsikring (loss of license-forsikring) gir rett til erstatning ved tap av lisens som er nødvendig for å utøve et bestemt yrke, f.eks. flyger. Forsikringen behandles normalt som en syke- og ulykkesforsikring. Dersom deler av lisensforsikringen også oppfyller vilkårene for kollektiv livrenteforsikring, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 4.1.2, vil denne del av premien følge disse reglene.

## 2 Formuen

Syke- og ulykkesforsikring regnes ikke som skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav a og c. Når forsikringstilfellet er inntruffet, er krav på engangserstatning skattepliktig formue. Krav på dagpenger som er begynt å løpe, skattlegges ikke som formue.

### **3 Inntekten**

#### **3.1 Erstatningsutbetaling**

Engangserstatning i henhold til ulykkesforsikring ved dødsfall eller livsvarig medisinsk invaliditet er ikke skattepliktig inntekt. Det samme gjelder engangserstatning i medhold av lov 16. juni 1989 nr. 65 om yrkesskadeforsikring (yrkesskadeforsikringsloven), med unntak av erstatning for tapt inntekt inntil oppgjørstidspunktet, se emnet «**Skadeserstatning**», pkt. 2.4.2 andre strekpunkt. Engangserstatning ved tap av nødvendig lisens (loss of license) beskattes tilsvarende som engangserstatning etter yrkesskadeforsikringsloven. Nærmere om skatteplikten for andre utbetalinger av ulykkesforsikringer, se emnet «**Ska-deserstatning**».

Dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring er skattefri med inntil kr 20 per dag, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav j nr. 4. Hvis dagpengene overstiger kr 20 per dag, er hele beløpet skattepliktig, jf. sktl. § 5-10 bokstav c nr. 4.

#### **3.2 Kredittforsikring**

Om kredittforsikring i utenlandsk forsikringsselskap, se FIN 15. februar 1995 i Utv. 1995/111.

#### **3.3 Arbeidsgiver betaler premie for ansatt**

Dekker arbeidsgiver premie til syke- og ulykkesforsikring for ansatte, skal premien i utgangspunktet behandles som lønn. Dette gjelder også for arbeidsgivers dekning av forsikringsordning som går ut på at arbeidstakeren sikres hurtig operasjon på privat sykehus, se FIN 12. mars 1999 i Utv. 1999/984.

Arbeidsgivers innbetaling av premie etter yrkesskadeforsikringsloven regnes ikke som skattepliktig inntekt for den ansatte, se pkt. 13.1 i Sk nr. 5/1991 i Utv. 1991/293. Denne forsikringen skal omfatte følgende tilfeller

- skade og sykdom forårsaket av arbeidsulykke
- skade på proteser, støttebandasjer og lignende når skaden er forårsaket av arbeidsulykke
- skade og sykdom som skyldes påvirkning i yrket fra skadelige stoffer eller arbeidsprosesser

Dekkes forsikringstilfeller ut over dette, er merpremien skattepliktig inntekt for arbeidstaker. Slik merpremie 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 til sammen inntil kr 700, jf. sktl. § 6-47 (1) bokstav d. Det samme gjelder premie dekket av arbeidsgiver når skatt-tyer er skattlagt for denne fordelen. Ektefeller kan til sammen ikke kreve større fradrag enn kr 700.

Fradraget går alltid inn i minstefradraget når dette benyttes. Fradrag som ikke inngår i minstefradraget er fordelingsfradrag.

#### **4.2 Arbeidsgiver**

##### **4.2.1 Utbetalingen tilfaller den ansatte**

En arbeidsgiver har krav på fradrag for inntektsårets premie til syke- og ulykkesforsikring av ansatte, når lønnen til den ansatte er fradragsberettiget.

Arbeidsgivers betaling av premie etter yrkesskadeforsikringsloven behandles ikke som lønnsutbetaling, men behandles som en annen fradragsberettiget driftskostnad, se pkt. 13.1 i Sk. nr. 5/1991 i Utv. 1991/293. Hvis yrkesskadeforsikringsavtalen sikrer arbeidstakeren høyere erstatningsbeløp enn det som følger av forskrift 21. desember 1990 nr. 1027 om standardisert erstatning etter lov om yrkesskadeforsikring, må en tilsvarende del av premien behandles som lønn.

#### 4.2.2 *Utbetalingen tilfaller arbeidsgiveren*

En avbruddsforsikring kan være knyttet opp til ansattes sykdom. Når det foreligger fradagsrett for lønnskostnadene vil arbeidsgiver ha krav på fradrag for premie til

- forsikring til dekning av løpende driftskostnader, f.eks. lønn under de ansattes sykdom
- forsikring til dekning av tap arbeidsgiveren vil lide ved at han som følge av ansattes arbeidsudyktighet ikke blir i stand til å oppfylle kontrakten i tide eller i det hele tatt

#### 4.3 *Næringsdrivendes oppdragstakers tilleggspremie til folketrygden*

Næringsdrivendes/oppdragstakers tilleggspremie til folketrygden etter folketrygdloven § 8-36, § 8-39 og § 13-13, er fradagsberettiget, jf. sktl. § 6-47 (1) bokstav e.

### 5 **Premie inkludert i fagforeningskontingent**

Når ulykkesforsikringspremie er inkludert i en fradagsberettiget fagforeningskontingent, kommer også denne delen av kontingenten til fradrag som kontingent innenfor beløpsgrensen for fagforeningskontingent, jf. sktl. § 6-20 (5).

# Forsinkelsesavgift

– *Lignl. § 10-1.*

## 1 **Generelt**

Leverer skattyter pliktig selvangivelse, næringsoppgave eller pliktig selskapsoppgave etter utløpet av leveringsfristen, men før skatteoppgjøret er sendt skattyter, skal det som utgangspunkt svares forsinkelsesavgift, jf. lignl. § 10-1 nr. 1. Forsinkelsesavgiften beregnes av samlet formue og inntekt ved ligningen.

Reglene om forsinkelsesavgift gjelder ikke skattyter som omfattes av ordningen med leveringsfritak, dvs. skattytere som mottar forhåndsutfylt selvangivelse for lønntakere og pensjonister mv. Dette gjelder selv om nye opplysninger gis etter selvangivelsesfristens utløp. Korrigering av opplysningene i selvangivelsen etter denne fristen bedømmes etter reglene om tilleggs katt for uriktige eller ufullstendige opplysninger i lignl. § 10-2 flg., se emnet «[Tilleggs katt](#)». For slike skattytere gjelder reglene om forsinkelsesavgift heller ikke om de unnlater å levere andre pliktige tilleggs skjemaer, for eksempel skjema for utleie av fast eiendom.

## 2 **Vilkår for forsinkelsesavgift**

### 2.1 *Skjema som omfattes av reglene om forsinkelsesavgift*

For skattytere som ikke omfattes av reglene om leveringsfritak for selvangivelse for lønntakere og pensjonister, gjelder reglene om forsinkelsesavgift ved for sen levering av følgende skjema

- forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende og selvangivelse for aksjeselskaper mv.
- næringsoppgave, se emnet «[Opplysningsplikt om egne forhold](#)», skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189)
- selskapsoppgave med vedlegg, dvs. «Selskapsoppgave for deltakerliknet selskap» (RF-1215) og «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i deltakerliknet selskap» (RF-1233)

For sen levering av f.eks. tilleggs skjema, herunder bilskjema, deltakerens oppgave over formue og inntekt i deltakerliknet selskap og avskrivningsskjema, utløser ikke forsinkelsesavgift.

### 2.2 *Hvem som omfattes av reglene om forsinkelsesavgift*

Alle upersonlige skattytere omfattes av reglene om forsinkelsesavgift. Det samme gjelder deltakerlignede selskaper for levering av selskapsoppgaven.



For personlige skattytere er det bare de som har fått tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende som omfattes av reglene om forsinkelsesavgift.

### 2.3 Når er selvangivelse mv. levert for sent

Selvangivelsen mv. er levert for sent hvis den ikke er sendt til skattekontoret innen ordinær eller utsatt selvangivelsesfrist. Nærmere om fristen for å levere selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

Det skal anvendes forsinkelsesavgift selv om bare ett av de pliktige skjemaene leveres for sent. Om hvilke skjema dette gjelder, se pkt. 2.1.

### 2.4 Grensen mellom forsinket levering og unnlatt levering

Skjer levering etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter, skal forsinkelsesavgift ikke ilegges. Det kan da i stedet være aktuelt med tilleggsskatt, se lignl. § 10-2 nr. 1 annet punktum og emnet «Tilleggsskatt».

Er det ved ordinær ligning fastsatt tilleggsskatt for unnlatt pliktig levering, men selvangivelsen mv. leveres innen tidspunktet for utsending av skatteoppgjøret, må tilleggsskatten omgjøres til forsinkelsesavgift.

### 2.5 Hva godtas som selvangivelse

Om hva som godtas som gyldig selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – skjønnsligning ved manglende og mangelfull selvangivelse mv.», pkt. 3.

### 2.6 Unnskyldelige forhold

Det skal ikke fastsettes forsinkelsesavgift på grunn av for sen levering av selvangivelse, næringsoppgave, selskapsoppgave og/eller selskapets deltakeroppgave, dersom skattyters forhold må anses unnskyldelig f.eks. på grunn av egen sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak, jf. lign. § 10-1 nr. 3. Annen årsak kan bl.a. være at skattyter for et kortere eller lengre tidsrom er ute av stand til å ivareta egne interesser, for eksempel som følge av psykiske eller sosiale problemer, sykdom eller dødsfall i familien, samlivsbrudd, rusmisbruk eller fengselsopphold.

Hvis den som skal bistå skattyteren er blitt syk, og skattyteren ikke har kunnet levere selv eller skaffe annen hjelp, kan dette etter omstendighetene anses som annen årsak som må anses unnskyldelig. Derimot anses det ikke unnskyldelig at regnskapsfører holder tilbake regnskapet på grunn av manglende betaling fra skattyter.

Forutsetningen for fritak er i alle tilfeller at skattyter leverer oppgavene så snart det lar seg gjøre.

## 3 Beregning av forsinkelsesavgift

### 3.1 Generelt

Forsinkelsesavgift fastsettes som et særskilt avgiftsbeløp.

Beregningsgrunnlaget er det samme enten det er selvangivelse eller næringsoppgave eller begge oppgaver som er levert for sent. Beregningsgrunnlaget skal derfor ikke begrenses til den delen av samlet inntekt som inngår i en forsinket næringsoppgave, selv om selvangivelsen er rettidig og inneholder både dette og de øvrige skattegrunnlagene.

Det gjelder ingen minstegrense i formue og inntekt for å beregne avgift på grunn av forsinkelse. Det er ikke noe krav at skattyteren får utlignet skatt.

Det er fastsettingen ved den endelige ligningen som danner grunnlaget for forsinkelsesavgift. Leverer skattyteren nye eller endrede oppgaver etter fristen og disse blir lagt til grunn for ligningen, skal den fastsatte avgiften korrigeres. Dette gjelder også ved endrings sak uten klage.

Inneholder de nye eller endrede oppgavene opplysningsfeil, kan det ilegges tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger i tillegg til forsinkelsesavgift. I slike tilfeller kan forsinkelsesavgiften også bli økt som følge av at grunnlaget for forsinkelsesavgiften blir høyere, jf. lignl. § 10-1 nr. 1.

## 3.2 Beregningsgrunnlag

### 3.2.1 Generelt

Forsinkelsesavgiften beregnes på grunnlag av samlet skattepliktig netto formue og alminnelig inntekt i alle kommuner. Dette inkluderer skattepliktig inntekt av aksjer og andeler etter fradrag for fremførte underskudd fra tidligere år, men før fradrag for særfradrag.

### 3.2.2 Særlig om deltakerlignet selskap

Leverer deltakerlignet selskap selskapsoppgave med vedlegg og/eller næringsoppgave for sent, skal forsinkelsesavgiften beregnes hos selskapet på grunnlag av selskapets formue og inntekt som om selskapet var eget skattesubjekt. Forsinkelsesavgiften fordeles deretter på deltakerne i samme forhold som formue/inntekt er fordelt, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)».

### 3.2.3 Personinntekt

Det fastsettes ikke forsinkelsesavgift av personinntekt.

### 3.2.4 Ektefeller

Ektefeller skal som hovedregel levere hver sin selvangivelse. Eventuell forsinkelsesavgift fastsettes for hver ektefelle etter vedkommendes forhold, uavhengig av ligningsmåten.

Dersom begge ektefeller lignes for inntekt fra felles bedrift, og næringsoppgave ikke er innkommet i rett tid, skal det alltid fastsettes forsinkelsesavgift på begge. Det er tilstrekkelig at den ene av ektefellene leverer næringsoppgave for den felles bedriften innen fristen.

## 3.3 Avgiftens størrelse

Satsene for forsinkelsesavgift avhenger av lengden på forsinkelsen. Er det gitt fristutsettelse, er det den forlengede fristen som danner utgangspunktet for beregningen. Hvis forsinkelsen er over tre måneder for selvangivelse med leveringsfrist 31. mai, skal imidlertid forsinkelsen alltid regnes i forhold til selvangivelsesfristen i lignl. § 4-7.

Forsinkelsesavgiften av formue skal være 1 promille av nettoformuen.

Forsinkelsesavgiften av inntekt fastsettes avhengig av forsinkelsens lengde på følgende måte:

Forsinket	Avgift
ikke over en kalendermåned etter lovbestemt eller utsatt frist	2 promille av beregningsgrunnlaget
over en kalendermåned etter lovbestemt eller utsatt frist	1 prosent av beregningsgrunnlaget
over tre måneder etter lovbestemt frist	2 prosent av beregningsgrunnlaget

Leverer skattyter både selvangivelse og næringsoppgave for sent, men til forskjellig tid, brukes den satsen som gjelder ved den siste leveringen, dvs. den satsen som gir høyest avgift.

Samlet forsinkelsesavgift for formue og inntekt skal ikke settes lavere enn kr 200, jf. lignl. § 10-1 nr. 2. Dette gjelder selv om beregningsgrunnlaget for formue og inntekt viser kr 0 eller lavere.

Dersom forsinkelsen ikke er over én måned, er samlet avgift på formue og inntekt begrenset oppad til kr 10 000, jf. lignl. § 10-1 nr. 2. Er forsinkelsen over en måned, begrenses avgiften oppad til kr 15 000.

Satsene skal ikke forhøyes selv om skattyter leverer forsinket selvangivelse, næringsoppgave eller selskapsoppgave med vedlegg flere år på rad.

### 3.4 *Avrunding*

Forsinkelsesavgift avrundes ned til nærmeste hele krone.

### 4 **Forsinkelsesavgift betalt av regnskapsfører/revisor**

Betaler regnskapsfører/revisor forsinkelsesavgift for skattyter fordi denne kan lastes for forsinkelsen vil dette normalt være en fradragsberettiget kostnad for vedkommende regnskapsfører/revisor. For skattyter som driver virksomhet er dette en skattepliktig fordel etter sktl. § 5-30.

### 5 **Varsel til skattyter**

Det er ikke noen ubetinget plikt til å varsle skattyter om bruk av forsinkelsesavgift. Dersom skattyter tilskrives om ikke innkomet 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.

# Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag

– Sktl. § 4-2 (1) bokstav e – g og § 6-25.

## 1 **Generelt**

I dette emnet behandles kostnader til egen forskning og utvikling (FoU) mht. virkningen for skattepliktig formue og inntekt. Derimot behandles ikke kostnader som faller utenfor forsknings- og utviklingsbegrepet i regnskapslovgivningen, se nedenfor.

Om fradrag for andel av forsknings- og utviklingskostnader direkte i skatt, se emnet «[Forsknings- og utviklingskostnader – skattefunn](#)», og pkt. 2.

Det skatterettslige innholdet i begrepet «forskning og utvikling» i sktl. § 6-25, vil i stor grad sammenfalle med regnskapslovgivningens definisjon.

## 2 **Forholdet til SkatteFunn-ordningen**

Sktl. § 6-25 om forskning og utvikling og sktl. § 16-40 om SkatteFunn er to selvstendige regelsett. Begrepet «forsknings- og utviklingsprosjekt» i sktl. § 16-40 har et annet innhold enn begrepet «konkret prosjekt» i sktl. § 6-25, og er dermed ikke avgjørende for tolkningen av aktiveringsplikten. Nærmere om SkatteFunn-ordningen, se emnet «[Forsknings- og utviklingskostnader – skattefunn](#)».

## 3 **Formue**

Omsetningsverdien av forsknings- og utviklingsprosjekter formuesbeskattes, så vel hos den som opparbeider verdien som hos senere erverver. Dette gjelder likevel ikke for den forretningsverdi dette eventuelt resulterer i, jf. emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)». Det samme gjelder egenutviklede patenter. Forsknings- og utviklingskostnader som er aktivert med sikte på senere fradragsføring har ofte ikke omsetningsverdi.

Eventuelt krav på reduksjon direkte i skatt (SkatteFunn) for andel av forsknings- og utviklingskostnader, skal ikke føres opp som formue ved utgangen av det året kostnadene er påløpt. Etter at skatten for dette året er utlignet og skattyteren har krav på utbetaling ved et årsskifte, skal dette kravet føres opp som formue. Nærmere om SkatteFunn, se emnet «[Forsknings- og utviklingskostnader – skattefunn](#)».

## 4 **Frdrag i inntekt**

### 4.1 **Fradragsrett**

Kostnader til forsknings- og utviklingsarbeid vil være fradragsberettiget med mindre kostnadene er knyttet til ikke-økonomisk aktivitet. Om tidfesting av kostnadene, se

nedenfor. Blir det ikke noe av et prosjekt hvor kostnadene er aktivert, vil eventuelt tap i utgangspunktet være fradragsberettiget hvis det er lidt i virksomhet, jf. sktl. § 6-2 (2). Det samme gjelder utenfor virksomhet hvis hovedformålet med forsknings- og utviklingsarbeidet er å erverve skattepliktige inntekter, jf. sktl. § 6-1, sml. HRD i Utv. 2008/1 (Rt. 2007/1822) (Drilling Supervision Consulting).

## 4.2 Tidfesting av fradrag

### 4.2.1 Utgangspunkt for tidfesting

Kostnader til egen forskning og utvikling skal i utgangspunktet fradragsføres etter hvert som kostnadene påløper (realisasjonsprinsippet, se sktl. § 14-2 (2)).

### 4.2.2 Kostnader knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt driftsmidler

Egne kostnader til forskning og utvikling skal aktiveres dersom

- de referer seg til et konkret prosjekt med sikte på å utvikle et nærmere bestemt driftsmiddel (så vel materielt som immaterielt driftsmiddel)
- det er sannsynlig at driftsmidlet blir en realitet. I sannsynlighetsvurderingen må alle vesentlige forutsetninger for at prosjektet kan bli et driftsmiddel være oppfylt, herunder tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger for å fullføre prosjektet, og
- den økonomiske levetiden på driftsmidlet er minst tre år

Se sktl. § 6-25, FIN 30. mai 2005 i Utv. 2005/833 og FIN 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487.

Det er i forarbeidene til den tidligere bestemmelsen i sktl. § 14-4 (6), se Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 16.3.3, uttalt at bestemmelsen i hovedsak er en kodifisering av HRD i Utv. 1993/1351 (Rt. 1993/1012) (Forland).

Forsknings- og utviklingskostnader knyttet til utvikling av varer faller utenfor aktiveringsplikten. Avgjørende for klassifiseringen av eiendelen som utvikles, er hvilken funksjon den har i virksomheten. Egenutvikling av prototyper, tekniske spesifikasjoner og lignende kunnskap som ligger til grunn for produksjon av (egentilvirkede) varer, vil etter omstendighetene kunne være driftsmidler som skal aktiveres.

Aktiveringsplikten inntreffer på det tidspunkt det konstateres at prosjektet «kan bli driftsmiddel», dvs. fra det tidspunkt det er sannsynlig at driftsmidlet blir en realitet. Fradragsførte kostnader forut for dette tidspunktet skal likevel ikke aktiveres.

I utgangspunktet gjelder aktiveringsplikten alle kostnader som kan henføres til prosjektet, typisk lønn og andre personalkostnader samt forbrukte materialer og tjenester.

Aktiveringsplikten etter sktl. § 6-25 får ikke betydning for utgifter som er aktiveringspliktige etter andre regler i skatteloven. Utgifter til erverv eller avskrivning av bygg og løsøre mv. skal dermed følge ordinære aktiverings- og avskrivningsregler, selv om utgiftene har et klart FoU-formål. Se FIN 26. oktober i Utv. 2011/1487.

Det er bare pådratte kostnader som er aktiveringspliktige. Det er ikke grunnlag for å aktivere eventuell merverdi (markedsverdi utover kostpris).

### 4.2.3 Avskrivning

Om avskrivning av driftsmidler, se emnene om driftsmidler.

# Forsknings- og utviklingskostnader – skattefunn

- Sktl. § 5-31 bokstav c, § 16-40 og § 16-41.
- FSVIN § 16-40.

## 1 Generelt

Skattyter som driver virksomhet kan få fradrag direkte i skatt og trygdeavgift for en prosentvis del av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt, se sktl. § 16-40. Regelsattet

som regulerer dette, omtales ofte som «SkatteFunn». Kostnadene beregnes etter Norges forskningsråds regler for brukerstyrte prosjekter, se [www.skattefunn.no](http://www.skattefunn.no). Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.

Skattefradraget er ikke skattepliktig fordel for skattyteren, se sktl. § 5-31 bokstav c.

Fradraget i skatt mv. kommer i tillegg til fradraget for de faktiske kostnadene i inntekt, se emnet «Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag».

## 2 Hvilke skattytere som omfattes av ordningen

Fradrag i skatt gis til skattytere som driver virksomhet som er skattepliktig i Norge.

I et deltakerlignet selskap gis skattefradraget for selskapets FoU-kostnader i deltakerens skatt og trygdeavgift. Fradrag i skatt kan også gis ved samarbeidsprosjekter mellom flere skattytere. Kostnader i samarbeidsprosjekter fordeles etter skattyters dokumenterte bidrag til prosjektet. Deltaker som krever fradrag i skatt må oppfylle vilkåret om skattepliktig virksomhet i Norge.

Også utenlandske foretak med skattepliktig virksomhet i Norge omfattes av ordningen. Det er imidlertid et vilkår at FoU-kostnadene er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt i denne virksomheten, se Ot.prp. nr. 1 (2001-2002) pkt. 5.5.2.5.

## 3 Definisjon av forsknings- og utviklingsprosjekt (FoU)

Med «forsknings- og utviklingsprosjekt» i skatteloven § 16-40 forstås et avgrenset og målrettet prosjekt med sikte på å fremskaffe ny kunnskap eller nye ferdigheter som antas å være til nytte for bedriften i forbindelse med utvikling av nye eller bedre varer, tjenester eller produksjonsprosesser, jf. FSFIN § 16-40-2 (1). Dette omfatter tilegnelse, kombinasjon og bruk av eksisterende kunnskap og ferdigheter for å utarbeide planer, prosjekter eller utkast til nye, endrede eller forbedrede varer, tjenester eller produksjonsprosesser. Eksperimentell produksjon og prøving av varer, tjenester eller produksjonsprosesser omfattes også, forutsatt at de ikke kan brukes, eller endres for å brukes, til industrielle eller kommersielle formål.

Utvikling av kommersielt anvendelige prototyper og forsøksprosjekter anses også som forsknings- og utviklingsprosjekt, dersom prototypen nødvendigvis er det endelige, kommersielle produktet, og dersom den er for kostbar å fremstille for bare å brukes til demonstrasjon og validering, jf. FSFIN § 16-40-2 (2). I tilfelle en etterfølgende kommersiell bruk av prototype eller pilotprosjekt genererer inntekter, må disse trekkes fra i de berettigede kostnader.

Alminnelig bedriftsorientert produktutvikling uten forskningspreg anses ikke som forsknings- og utviklingsprosjekt, jf. FSFIN § 16-40-2 (3). Dette innebærer blant annet at følgende aktiviteter mv. ikke regnes som forsknings- og utviklingsprosjekt

- aktivitet med karakter av løpende drift. Dette omfatter rutinemessige eller regelmessige endringer av varer, tjenester, produksjonslinjer, produksjonsprosesser, eksisterende tjenester eller annen pågående aktivitet. Dette gjelder selv om slike endringer kan innebære forbedringer
- modifikasjon og endring av bedriftens varer, tjenester eller produksjonsprosesser, når dette ikke fordrer utvikling av ny kunnskap eller nye ferdigheter eller bruk av eksisterende kunnskap på nye måter
- organisasjonsutvikling, opplæring eller kompetansetiltak
- kunde- eller markedsundersøkelser
- installasjon eller tilpasning av innkjøpt produksjonsutstyr
- kunstnerisk, musikalsk, filmatisk, litterær eller lignende aktivitet
- aktivitet som består i å lage anlegg for produksjon
- erverv, oppføring eller utbedring av fast eiendom, kjøretøy, skip eller fly
- kartlegging av og leting etter mineralske forekomster, naturressurser eller lignende, med mindre det dreier seg om å utvikle nye eller forbedrede metoder og teknikker

- kontingenter, eller andeler til finansiering av fellesforskning der hvor dette ikke er knyttet til gjennomføring av et konkret samarbeidsprosjekt hvor bedriften er aktivt involvert
- kontroll, kvalitetssikring og validering av løpende produksjon og levering av varer og tjenester

#### 4 Godkjenning fra Norges forskningsråd

Et forsknings- og utviklingsprosjekt må være godkjent av Norges forskningsråd for at kostnadene kan inngå i grunnlaget for skattefradrag, se sktl. § 16-40. Avslag på godkjenning kan påklages til særskilt klageorgan, se FSFIN § 16-40-9 (3).

Godkjenning fra Norges forskningsråd kan gjelde flere inntektsår, normalt inntil tre år. Ved omorganiseringer (fusjoner/fisjoner mv.) hvor virksomheten videreføres i et foretak med et nytt organisasjonsnummer må det søkes om ny godkjenning. Norges forskningsråd kan kreve at bedriften skal rapportere fremdrift og oppnådde resultater i forhold til det godkjente prosjekt, jf. FSFIN § 16-40-10. Ved manglende rapportering kan godkjenningen trekkes tilbake.

Kostnader pådratt før godkjennelse av prosjektet kommer til fradrag såfremt de er pådratt i det samme inntektsår godkjennelsen ble gitt, jf. FSFIN § 16-40-6 (2) tredje punktum. Skattefradrag kan ikke gis på grunnlag av kostnader pådratt i år forut for det året prosjektet ble godkjent. Dette gjelder selv om kostnadene ved inntektsligningen tidfestes i godkjenningsåret eller senere. Hvis det særskilte klageorganet godkjenner et prosjekt som ble avslått i første instans et tidligere år, skal prosjektet anses godkjent på tidspunktet for avslaget i første instans.

Søkeren har rett til å få realitetsbehandlet sin søknad i søknadsåret, dersom den mottas av Norges forskningsråd før 1. september, se FSFIN § 16-40-4 (3). Søknader som innkommer senere kan også realitetsbehandles i søknadsåret, men uten at søkeren har krav på realitetsbehandling dette året. Tidspunkt for godkjenning har som nevnt betydning for hvilke års kostnader som kan inngå i grunnlaget for skattefradrag.

Ligningsmyndighetene har ikke adgang til å overprøve selve godkjenningen av prosjektet som sådant, men kan be om dokumentasjon på at de kostnader det kreves fradrag for faktisk tilhører prosjektet, se LRD 19. mai 2011 (Gulating) i Utv. 2011/1134. Kostnadene må gjelde prosjekter som er egenutført og/eller er utført av forskningsinstitusjon som er godkjent av Norges forskningsråd og som står på listen over godkjente FoU-institusjoner på SkatteFunnns hjemmeside ([www.skattefunn.no](http://www.skattefunn.no)).

Med «forskningsinstitusjon» menes en institusjon som har til formål å utføre forsknings- og utviklingsarbeid og som regelmessig driver vitenskapelig publisering eller arbeider systematisk med åpen teknologi- og kunnskapsspredning, jf. FSFIN § 16-40-3.

## 5 Kostnader som inngår i grunnlaget for skattefradrag

### 5.1 Vilkår vedrørende kostnadene

Kostnader som inngår i fradragsgrunnlaget må være direkte tilknyttet det godkjente prosjektet, og kostnadene må etter sin art være fradragsberettigede etter sktl. kap. 6, se FSFIN § 16-40-6 (2). Videre må kostnadene være omfattet av art. 31 (5) eller art. 33 (3) bokstav a i forordning (EF) nr. 800/2008 (gruppeunntaksforordningen), jf. FSFIN § 16-40-6 (2) annet punktum. At kostnadene må være direkte tilknyttet prosjektet forstås slik at kostnadene har oppstått i forbindelse med prosjektet. Kostnader skattyter ville ha pådratt seg uavhengig av prosjektet, vil ikke inngå i fradragsgrunnlaget, se Ot.prp. nr. 1 (2001-2002) pkt. 5.5.1.2. (Se imidlertid [pkt. 6.4](#) om leie av eget utstyr og under [pkt. 6.7](#) om spesielt høye kostnader for bruk av egne anlegg). Det gis således ikke fradrag for alminnelige driftskostnader, jf. FSFIN § 16-40-6 (5). Som alminnelige driftskostnader regnes kostnader til skattyters ordinære virksomhet, herunder andel i felleskostnader utover § 16-40-6 (3).

At kostnadene må være fradragsberettigede etter sin art, medfører for eksempel at en eiers arbeidsinnsats i eget foretak ikke kan inngå i fradragsgrunnlaget som «lønnskostnader». Dette gjelder med mindre foretaket er organisert som et aksjeselskap og eieren tar ut lønn for sin arbeidsinnsats. Når medarbeidere i prosjektet lønnes eksternt fra for eksempel

NAV, vil lønnskostnadene heller ikke kunne tas med i beregningsgrunnlaget. Utbetaling av arbeidsgodtgjørelse til deltakere i deltakerlignede selskaper behandles som fordeling av overskudd og ikke som lønn, og kan ikke tas med i fradragsgrunnlaget.

Kostnader som skattyter har i forbindelse med søknad om godkjenning av prosjektet og revisorbekreftelse i vedlegg til selvangivelsen, vil ikke inngå i grunnlaget.

Små og mellomstore bedrifter får fradrag for kostnader knyttet til førstegangs patentering. Fradraget gjelder alle kostnader forut for tildelingen av rettigheten i første jurisdiksjon (for eksempel i Norge), herunder kostnader knyttet til utarbeiding, inngivelse og oppfølging av søknaden så vel som kostnader til å fornye søknaden før rettigheten er tildelt, jf. FSFIN § 16-40-6 (4).

Det gis ikke fradrag for kostnader til eksperimentell produksjon og utprøving av varer, tjenester og produksjonsprosesser som kan bli brukt eller omformet til å bli brukt i industrielle anvendelser eller kommersielt.

Forskningsinstitusjoner gis ikke fradrag i skatt for kostnader disse har hatt i tilknytning til forskningstjenester som omsettes (oppdragsforskning), jf. FSFIN § 16-40-6 (6).

Avgrensningen av de kostnader som kan gi grunnlag for fradrag må foretas på bakgrunn av definisjonene av de former for forsknings- og utviklingsaktiviteter som Skatte-Funn-ordningen omfatter. Kostnadene som inngår i fradragsgrunnlaget må være attestert av revisor. Dette gjelder også for skattytere som ikke har revisjonsplikt. Attestasjon foretas på fastsatt skjema «Fradrag i skatt for forskning og utvikling» (RF-1053), se nedenfor.

## 6 Beregning av kostnadenes størrelse

### 6.1 Generelt

Kostnader som er omfattet av art. 31 (5) eller 33 (3) bokstav a i forordning (EF) nr. 800/2008 (gruppeunntaktsforordningen) beregnes og fordeles etter følgende kategorier

- personalkostnader
- innkjøp av FoU-tjenester
- innkjøp av instrumenter og vitenskapelig utstyr
- kjøp av bygninger og tomter
- innkjøp av kontraktsmessig forskning, teknisk kunnskap og patenter
- felleskostnader/indirekte kostnader
- andre driftskostnader

Reglene kan medføre at de beregnede kostnadene som danner grunnlag for skattefradrag, blir større/mindre enn de faktiske kostnadene. Det er uansett de beregnede kostnadene som skal legges til grunn.

Avgifter som blir refundert eller avregnet, inngår ikke i prosjektkostnadene.

### 6.2 Personalkostnader

Personalkostnader henført til godkjent prosjekt beregnes med utgangspunkt i antall timer som ansatt FoU-personell (prosjektleder, samt vitenskapelig og teknisk personell) utfører på prosjektet med en timesats på inntil 1,2 promille av avtalt og reell årslønn ved utløpet av prosjektperioden eller inntektsåret, jf. FSFIN § 16-40-6 (3). Faste avtalte naturalytelser anses som avtalt årslønn. Uregelmessige tillegg som bonuser, overtidsgodtgjørelse mv. inngår ikke i avtalt årslønn. Kostnader til eksterne konsulenter inngår ikke i denne beregningen, men i beregningen for kontraktsmessig forskning, teknisk kunnskap og patenter, se pkt. 6.5. Se også FIN 27. februar 2007 i Utv. 2007/682.

Om et tilfelle der ligningsmyndighetene hadde adgang til å fastsette antall timer ved skjønn, se LRD 19. juni 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/1196 (Sundøya Fjordhotel Eien-dom AS).

For deltidsansatt FoU-personell omregnes den avtalte lønn til en 100 % -stilling før timesatsen beregnes, jf. FSFIN § 16-40-6 (3) tredje punktum. Det må ligge en forutsetning her om at den ansatte rent faktisk er deltidsansatt. Det bør imidlertid godtas at deltidsansatte arbeider overtid innenfor normale rammer. Det går likevel en grense der den ansatte i realiteten arbeider i en heltidsstilling. Det må altså foretas en vurdering av om det avtalte arbeidsforhold tilsvarer det reelle.

Avtalt lønn som ikke er utbetalt ved utløpet av inntektsåret og som ikke utbetales innen den tid som må anses vanlig i et arbeidstaker/arbeidsgiverforhold, medregnes likevel ikke. Regnskapsført lønn som ikke er utbetalt og ikke tatt med i terminoppgaver til skatteoppgaver i forhold til forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift senest 1. termin (15. mars) i året etter inntektsåret kan således ikke tas med i beregningsgrunnlaget.

Ved beregningen av personal- og indirekte kostnader begrenses antall timer for hver ansatt til maksimalt 1850 timer per år, og timesatsen begrenses til maksimum kr 530 per time, jf. FSVIN § 16-40-6 (3) fjerde punktum.

Kostnader som etter sin art inngår i timesatsen kan heller ikke fradras separat i de tilfeller hvor skattyter ikke har lønnskostnader som er fradragsberettigede etter sktl. kap. 6, se [pkt. 5.1](#).

### **6.3 Innkjøp av FoU-tjenester**

Denne posten omfatter bare innkjøp av FoU-tjenester fra universitet, høyskole eller forskningsinstitutt som er godkjent av Norges forskningsråd gjennom egen prosedyre for FoU-institusjoner i SkatteFunn. For SkatteFunn gjelder det at også bedrifter, som tilfredsstillers spesifikke kriterier, kan bli godkjent som en FoU-institusjon. Øvrig ekstern assistanse i prosjektet, som ikke finnes på en egen liste over godkjente FoU-institusjoner, føres som «Andre driftskostnader».

### **6.4 Innkjøp av instrumenter og vitenskapelig utstyr**

Kostnader til instrumenter og vitenskapelig utstyr inngår i sin helhet når de omfatter innkjøp eller leie av utstyr som er relatert til prosjektet og som ikke skal brukes etter at prosjektet er avsluttet. Om tidspunkt for skattefradraget i disse tilfellene, se [pkt. 7](#).

Hvis levetiden til et instrument eller det vitenskapelige utstyret er lengre enn varigheten av prosjektet, skal kostnadene som belastes prosjektet fastsettes til de skattemessige saldoavskrivningene som er foretatt innenfor prosjektets levetid.

### **6.5 Innkjøp av kontraktsmessig forskning, teknisk kunnskap og patenter**

Kostnader for kontraktsmessig forskning, teknisk kunnskap og patenter kjøpt eller lisensiert fra eksterne kilder til markedspris omfattes, jf. forordning EF nr. 800/2008 art. 31 (5) bokstav d. Det er et vilkår at transaksjonen er gjennomført på armlengdes avstand, dvs. at transaksjonen er gjennomført til en markedspris som to uavhengige parter ville avtalt seg frem til. I tillegg omfattes kostnader for konsulent tjenester og tilsvarende tjenester som utelukkende brukes i forskningsvirksomheten.

### **6.6 Felleskostnader/indirekte kostnader**

Felleskostnader/indirekte kostnader er fradragsberettiget i den grad de kan tilordnes forsknings- og utviklingsprosjektet, jfr. forordning (EF) nr. 800/2008 (gruppeforordningen) art. 31 (5) bokstav e. Slike kostnader skal dekke sosiale kostnader, husleie, strøm, sekretærassistanse/annen administrativ assistanse, tele- og IT-kostnader mv. I utgangspunktet vil alle faste kostnader inngå i denne kategorien. (Se imidlertid [pkt. 6.4](#) om leie av eget utstyr og [pkt. 6.7](#) om spesielt høye kostnader for bruk av egne anlegg).

### **6.7 Andre driftskostnader**

Andre driftskostnader omfatter direkte prosjektrelaterte kostnader, dvs. utgifter til varer og tjenester knyttet til prosjektet, og innkjøp av FoU-tjenester som ikke faller inn under [pkt. 6.3](#). Dette gjelder også innkjøp fra andre bedrifter i samme konsern. Videre omfattes direkte prosjektrelaterte kurs- og reisekostnader. Også patentkostnader skal regnes som andre driftskostnader. Enkeltposter på mer enn kr 50 000 skal spesifiseres.

### **6.8 Finansieringskostnader/gjeldsrenter**

Kapitalkostnadene til gjennomføring av FoU-prosjekt kan inngå i kostnadsgrunnlaget for beregning av skattefradraget. Det må kunne dokumenteres at kapitalkostnadene har vært



nødvendige for å gjennomføre prosjektet, f.eks. for å finansiere innkjøpte tjenester. Lånekostnader for å finansiere lønn anses å inngå i indirekte kostnader (det standardiserte fradraget).

### 6.9 Reduksjon av kostnadene med salgsinntekter

Dersom et FoU-prosjekt gir salgsinntekter, skal de trekkes fra i grunnlaget for skattefradraget. Forutsetningen er at det som selges er finansiert gjennom prosjektet. Således vil for eksempel salg av et patent, en prototyp, eller rapport som dokumenterer metode og funn, gå til reduksjon av kostnadsgrunnlaget med netto salgsbeløp.

### 7 Tidspunkt for skattefradraget

Fradraget i skatt gis for det inntektsår kostnadene er pådratt uavhengig av den skattemessige tidfestingen av inntektsfradraget. Dette innebærer for eksempel at sjablongfradraget for personal- og indirekte kostnader i forbindelse med egentilvirkning av et driftsmiddel, vil inngå i grunnlaget for skattefradrag det år lønnskostnaden pådras. Dette gjelder uavhengig av om lønnskostnaden må aktiveres på driftsmiddelet i forhold til fradraget i alminnelig inntekt.

Ved flerårige prosjekter skal kostnader til kjøp av betydelig og varig utstyr som er omtalt under pkt. 6.4, jf. sktl. § 14-40 (1), tidfestes som grunnlag for skattefradrag i samsvar med avskrivningsreglene, jf. FIN 30. mai 2005 i Utv. 2005/833. Dette gjelder uavhengig av om driftsmidlet skal brukes etter at prosjektet er avsluttet.

### 8 Maksimale grunnlag for beregning av skattefradrag

De årlige kostnadene som inngår i grunnlaget for skattefradraget begrenses slik

- kostnader til egenutførte FoU-prosjekter, er begrenset til kr 5,5 millioner i inntektsåret, jf. sktl. § 16-40 (2) bokstav a
- kostnader til FoU-prosjekter utført av godkjent forskningsinstitusjon (innkjøpt FoU), er begrenset til kr 11 millioner i inntektsåret, jf. sktl. § 16-40 (2) bokstav b

Har skattyteren både kostnader til egenutført FoU og innkjøpt FoU, skal kostnadene begrenses hver for seg. I tillegg må samlet årlig fradraggrunnlag for forsknings- og utviklingsprosjekt som er egenutført og utført av forskningsinstitusjoner ikke overstige kr 11 millioner for det enkelte inntektsår.

Maksimalgrensene gjelder samlede kostnader for slike prosjekter for hvert inntektsår. Påløper kostnadene til samme prosjekt f.eks. over 2 år, brukes maksimalgrensene separat for hvert enkelt år. Det er ikke anledning til å overføre kostnader som ikke gir fradragrett på grunn av maksimalgrensen, til grunnlaget for fradrag et annet år.

#### Eksempel

*Et egenutført FoU-prosjekt har samlede beregnede kostnader på kr 10 mill. Påløper kostnadene på ett år vil skattyteren bare kunne få skattefradrag på grunnlag av kr 5,5 mill. Påløper kostnadene i år 1 med kr 1 mill, i år 2 med kr 3 mill og i år 3 med kr 6 mill, kan skattyter gis skattefradrag i år 1 på grunnlag av kr 1 mill, i år 2 på grunnlag av kr 3 mill og i år 3 på grunnlag av kr 5,5 mill, til sammen kr 9,5 mill.*

For prosjekter utført av deltakerlignede selskaper og samarbeidsprosjekter gjelder begrensningen av årlig fradraggrunnlag per prosjekt. I tillegg må fradraggrunnlaget begrenses hos den enkelte skattyter dersom skattyter deltar i/har flere prosjekter.

Driver begge ektefellene hver sin virksomhet gjelder begrensningen av fradraggrunnlaget særskilt for hver av ektefellene. Driver ektefellene bare en virksomhet gjelder begrensningen for ektefellene under ett.

Ved fusjon i inntektsåret gjelder begrensningen på 5,5-/11 millioner i grunnlag for maksimalt skattefradrag under ett for de fusjonerende selskapene. Ved fusjon gjelder begrensningen separat for hvert av de fusjonerende selskapene.

## 9 Skattefradragets størrelse

### 9.1 Generelt

Skattefradrag gis som hovedregel med 18 % av kostnadene til godkjente FoU-prosjekter, jf. sktl. § 16-40 (1).

Skattyter gis likevel fradrag med 20 % av kostnadene, dersom virksomheten faller inn under definisjonen av små og mellomstore bedrifter (SMB), jf. FSFIN § 16-40-5. Alle følgende vilkår må da være oppfylt per 31. desember i inntektsåret:

- skattyters samlede virksomhet har færre enn 250 ansatte (det vil si at det utføres mindre enn 250 årsverk)
- skattyters samlede virksomhet har en årlig salgsinntekt som ikke overstiger 50 millioner euro eller har en årlig balansesum som ikke overstiger 43 millioner euro
- virksomheten er å anse som en «uavhengig bedrift»

### 9.2 Nærmere om uavhengig bedrift

En «uavhengig bedrift» er en bedrift som ikke er klassifisert som en «partnerbedrift», jf. FSFIN § 16-40-5 (2) bokstav a, eller som en «tilknyttet bedrift», jf. FSFIN § 16-40-5 (2) bokstav c.

Med «partnerbedrift» forstås alle bedrifter som ikke er klassifisert som tilknyttede bedrifter, jf. FSFIN § 16-40-5 (2) bokstav c, og som det er følgende forbindelse mellom: en bedrift (bedrift som befinner seg på et tidligere ledd i omsetningskjeden) som alene eller i fellesskap med en eller flere tilknyttede bedrifter i medhold av FSFIN § 16-40-5 (2) bokstav c har 25 % eller mer av kapitalen eller stemmerettighetene i en annen bedrift (som befinner seg på et senere ledd i omsetningskjeden).

En bedrift kan imidlertid betegnes som «uavhengig bedrift» selv om terskelen på 25 % nås eller overstiges. Dette gjelder hvor terskelen overstiges av følgende investorer, forutsatt at disse investorene verken enkeltvis eller i fellesskap er tilknyttet, jf. FSFIN § 16-40-5 (2) bokstav c, den berørte bedrift:

- offentlige investeringselskaper, ventureselskaper, fysiske personer eller grupper av enkeltpersoner som regelmessig utøver virksomhet som risikokapitalinvestorer som investerer egenkapital i ikke-børsnoterte foretak (private investorer). Det er en forutsetning at samlet investering for disse private investorene i samme foretak er mindre enn 1 250 000 euro
- universiteter eller sentre for ideell forskning
- institusjonelle investorer, herunder fond for regionsutvikling
- selvstendige lokale myndigheter med et årlig budsjett på mindre enn 10 millioner euro og færre enn 5000 innbyggere

Med «tilknyttet bedrift» forstås alle bedrifter som har en av følgende forbindelser med hverandre:

- en bedrift som sitter med flertallet av aksjeeiernes eller deltakernes stemmerettigheter i en annen bedrift
- en bedrift som har rett til å utpeke eller fjerne et flertall av medlemmene av administrasjon, ledelses- eller kontrollorganet i en annen bedrift
- en bedrift som har rett til å ha dominerende innflytelse på en annen bedrift i henhold til kontrakt eller i henhold til den annen bedrifts vedtekter
- en bedrift som er aksjeeier eller deltaker i en annen bedrift, og som i henhold til avtale med andre aksjeeiere eller deltakere, kontrollerer alene et flertall av aksjeeiernes eller deltakernes stemmerettigheter i denne bedriften

«Dominerende innflytelse» anses å foreligge dersom investorene, som nevnt i FSFIN § 16-40-5 (2) bokstav b, direkte eller indirekte deltar i forvaltningen av den berørte bedriften, jf. FSFIN § 16-40-6 (2) bokstav d. Dette gjelder med forbehold for investorenes rettigheter som aksjeeiere.

Bedrifter som opprettholder en forbindelse, som nevnt i FSFIN § 16-40-5 (2) bokstav c, gjennom en eller flere bedrifter, eller med en investor som nevnt i FSFIN § 16-40-5 (2) bokstav a eller b, anses også for å være tilknyttet. Bedrifter som opprettholder en eller flere slike forbindelser gjennom en fysisk person eller en gruppe fysiske personer som opptrer i fellesskap, skal også anses som tilknyttede bedrifter, dersom de utøver sin virksomhet

eller en del av sin virksomhet i det samme relevante markedet eller i tilgrensende markeder. Som et «tilgrensende marked» anses markeder for et produkt eller en tjeneste som befinner seg på et umiddelbart foregående eller etterfølgende ledd i omsetningskjeden.

Med unntak av tilfellene nevnt i FSFIN § 16-40-5 (2) bokstav c kan en bedrift ikke anses å tilhøre kategorien små og mellomstore bedrifter dersom 25 % eller mer av kapitalen eller stemmerettene direkte eller indirekte kontrolleres av ett eller flere offentlige organer enkeltvis eller i fellesskap, jf. FSFIN § 16-40-5 (3).

Bedrifter kan i medhold av FSFIN § 16-40-5 (4) avgi en erklæring om sin status som uavhengig bedrift, partnerbedrift eller tilknyttet bedrift, samt om opplysningene om tersklene fastsatt i FSFIN § 16-40-5 (2) bokstav a. Erklæringen kan avgis selv om kapitalen er spredt på en slik måte at det ikke er mulig å fastslå nøyaktig hvem som eier den. I så fall kan bedriften erklære i god tro at den har rimelig grunn til å anta at en enkelt bedrift eller flere innbyrdes tilknyttede bedrifter i fellesskap ikke eier 25 % eller mer av den. Slike erklæringer utgjør ingen innskrenkninger for kontroller og undersøkelser fastsatt i lov eller i medhold av lov.

Ved avgjørelsen av om kravet med hensyn til salgsinntekt eller balansesum er oppfylt legges virksomhetens siste godkjente årsregnskap til grunn. For nystartet virksomhet hvor det ennå ikke foreligger godkjent årsregnskap, legges det til grunn et pålitelig anslag fastsatt i løpet av året, jf. FSFIN § 16-40-5 (5).

Ved avgjørelsen av om kravet med hensyn til antall ansatte er oppfylt legges gjennomsnittlig antall årsverk i virksomheten i siste avsluttede regnskapsår til grunn, jf. FSFIN § 16-40-5 (6).

Ved omregning fra euro til norske kroner legges det til grunn den omregningskurs som følger av Eurostat det aktuelle regnskapsåret, jf. FSFIN § 16-40-5 (7). Se internettadressen <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home/>.

Om begrensning av fradrag i skatt i forhold til maksimal offentlig støtte, se nedenfor.

### **9.3 Begrensning i forhold til offentlig støtte**

Mottar skattyter annen offentlig støtte i tillegg til skattefradrag etter disse reglene, må summen av den offentlige støtten til prosjektet ikke overstige høyeste samlede tillatte støtteintensitet etter ESAs retningslinjer for statsstøtte Del III: Horisontal støtte, kapitlet om støtte til forskning og utvikling og innovasjon, punkt 5. Tillatt støtteintensitet til prosjektet må beregnes etter FSFIN § 16-40-6 (5). Deretter må samlet faktisk støtte beregnes og sammenholdes med tillatt støtteintensitet. Dersom den samlede offentlige støtten til prosjektet overstiger høyeste tillatte samlede støtte, reduseres skattefradraget krone for krone.

Ved vurderingen av om høyeste tillatte samlede offentlige støtte er overskredet, skal støtten henføres til det inntektsår aktiviteten utøves.

Som annen offentlig støtte regnes finansiell bistand fra offentlige virkemidler (Innovasjon Norge, Forskningsrådet, kommunale/fylkeskommunale næringsfond el.), støtte fra Den Europeiske Union (EU) og differensiert arbeidsgiveravgift, jf. FSFIN § 16-40-6 (5).

Nærmere om beregning av maksimal tillatt statstøtte ved kombinasjon av ulike støtteinndringer, se FIN 14. august 2007.

Grensene for statsstøtte beregnes etter ESAs retningslinjer brutto (før skatt). Når støtte gis i form av et skattefradrag, innebærer dette nettostøtte siden skattefradraget ikke anses som skattepliktig virksomhetsinntekt. Skattefradraget må derfor regnes om til et bruttobeløp. For etterskuddspliktige skattytere som har en skattesats på 28 % gjøres dette ved å dividere skattefradraget med 0,72. For skattytere som har skattesats høyere enn 28 %, må den aktuelle skattesatsen legges til grunn ved omregningen.

Maksimal offentlig støtteandel til FoU-prosjekter i henhold til ESAs retningslinjer:

FoU-kategori	Foretak som omfattes av FSFINs SMB definisjon – mellomstore / små bedrifter		Foretak som ikke omfattes av FSFINs SMB definisjon	
	Generelt	Ved samarbeid mellom flere bedrifter eller med FoU-institusjon	Generelt	Ved samarbeid med minst en SMB, over landegrensene, eller med FoU-institusjon
Industriell forskning (industrial research)	60 % / 70 %	75 % / 80 %	50 %	65 %
Forsknings-/utviklingsarbeid (experimental development)	35 % / 45 %	50 % / 60 %	25 %	40 %

ESAs retningslinjer for statstøtte angir at støtteintensiteten kan være 50 % for industriell forskning («industrial research») og 25 % for forsknings/utviklingsarbeid («experimental development»). Disse støtteintensitetene kan økes i særskilte tilfeller, listet opp i retningslinjene. For det første kan støtteintensiteten økes med 10 % for mellomstore bedrifter og med 20 % for små bedrifter. Videre kan støtteintensiteten etter ESAs regelverk økes med 15 % for samarbeidsprosjekter som oppfyller særskilte vilkår. Nærmere om dette i retningslinjene for statsstøtte som ligger på [www.eftasurv.int](http://www.eftasurv.int). Hvorvidt prosjektet er definert som industriell forskning eller prekompetitiv utvikling/forsknings-/utviklingsarbeid («experimental development») fremgår av godkjenningensbrevet fra Norges forskningsråd.

Etter sktl. § 16-40 med tilhørende forskrift må vurderingen av om prosjektet overstiger grensene for samlet offentlig støtte vurderes for hvert inntektsår.

## 10 Hva skattefradraget kan gis i og eventuell utbetaling

Skattefradraget for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter gis i sum skatt hos vedkommende skattyter etter alle andre skattefradrag.

Overstiger skattefradraget sum skatt hos skattyteren i vedkommende inntektsår, blir overskytende utbetalt skattyter. Med sum skatt menes inntektsårets utlignede skatt på formue og inntekt, herunder trygdeavgift.

Da skattefradraget i sin helhet skal dekkes av staten, vil den kommunale og fylkeskommunale andel av skattefradraget bli kompensert ved beregning av fordelingen av innbetalt skatt mellom skattekreditorene.

## 11 Fordelingen av kompetansen mellom Norges forskningsråd og ligningsmyndighetene

Norges forskningsråd godkjenner om det planlagte prosjektet innebærer forsknings- og utviklingsarbeid som omfattes av ordningen. Det er også forskningsrådet som godkjenner forskningsinstitusjoner. Har skattyter fått godkjent et prosjekt vil ligningsmyndighetene i ettertid være avskåret fra å hevde at dette ikke er forskning eller utvikling.

Den øvrige kompetansen i henhold til bestemmelsene tilligger ligningsmyndighetene. Se for eksempel pkt. 5.

## 12 Formelle regler

Skattyter som krever fradrag i skatt for kostnader til forskning og utvikling, skal uoppfordret vedlegge selvangivelsen skjemaet RF-1053 «Fradrag i skatt for forskning og utvikling». Det stilles krav om revisors attestasjon av kostnadene og bekreftelse av opplysningene om offentlig støtte. Dette gjelder uavhengig av om skattyter er revisjonspliktig eller ikke. Det kan ikke medregnes kostnader som revisor har tatt forbehold om, for eksempel prosjektets arbeidstimer og driftskostnaders tilhørighet til prosjektet.

Ligningsmyndighetene får underretning fra Norges forskningsråd om godkjente prosjekter, prosjekter med forlenget godkjenningssperiode og inndragning av prosjektgodkjenninger.

Det skal føres eget regnskap for prosjektet som viser medgåtte timer for FoU-personale (det vil si prosjektleder, vitenskapelig og teknisk personell) fordelt per person og andre prosjektrelaterte kostnader. Timeregnskapet skal vise dato, antall timer per dag og kort angi hvilke arbeidsoppgaver som er utført. Prosjektregnskapet skal på oppfordring fremlegges for ligningsmyndighetene. SKD og forskningsrådet har utarbeidet en mal for føring av prosjektregnskap som kan benyttes. Malen ligger på [www.skattefunn.no](http://www.skattefunn.no).

### 13 Sanksjoner ved brudd på vilkår

FIN kan gi forskrift om sanksjoner ved brudd på vilkårene for godkjenning av et FOU-prosjekt, jf. sktl. § 16-40 (7) siste punktum. Slik forskrift er ikke gitt.

### 14 Utveksling av opplysninger

Utveksling av opplysninger tilknyttet forsknings- og utviklingsprosjekt mellom Norges forskningsråd og ligningsmyndighetene kan skje uavhengig av taushetsplikt, jf. FSFIN § 16-40-11.

### 15 Formue

Krav på skattereduksjon skal ikke føres opp som formue ved utgangen av det året kostnadene er påløpt.

## Forsvarspersonell

- Sktl. § 5-15 (1) bokstav d, f og l.
- FSFIN § 5-15-6 (3) og (7) og § 14-3 B.
- Takseringsreglene § 1-2-1 og § 1-2-2.

### 1 Generelt

Skatteloven har enkelte særregler som gjelder for personell i Forsvaret. Disse reglene behandles i dette emnet. I tillegg beskrives den skattemessige behandlingen av visse godtgjørelser mv. som ytes til personell i Forsvaret, fradrag for merkostnader mv.

### 2 Skattemessig bosted

For ansatte i Forsvaret gjelder de vanlige reglene om skattemessig bosted, se emnet «**Bosted – skattemessig bosted**». De som avtjener førstegangstjenesten/verneplikten vil bare unntaksvis kunne anses bosatt på tjenestestedet. Det vil i tilfelle bare gjelde når de ikke har noe hjem eller annet tilholdssted.

For leger og tannleger kan det i tillegg bli spørsmål om stedbunden skattlegging for inntekt fra privat praksis.

### 3 Lønn mv.

#### 3.1 Vernepliktige

For vernepliktige mannskaper i Forsvaret, tilsvarende mannskaper i Sivilforsvaret og siviltjenestepiktige fritatt for militærtjeneste (heretter under ett omtalt som vernepliktige), er følgende ytelser skattefrie

- fri kost og losji (eller kontantgodtgjørelse for egen kost og losji)
- fri bekledning
- dagpenger
- forsørgertillegg (ektefelletillegg og barnetillegg)
- botillegg
- dimisjonsgodtgjørelse, herunder dimisjonsgodtgjørelse som tilstås utskrevne sersjanter/kvartermestre som har oppebåret lønn under førstegangstjenesten
- reisegodtgjørelse (for reiser mellom hjem og leir ved innvilget hjemmeboerstatus i Forsvaret og for reiser mellom innkvarteringssted og tjenestested i sivilteneste).

Dette gjelder også tilsvarende ytelser under repetisjonsøvelser.

### 3.2 Vervet personell

Vervet personell som ikke tidligere har fullført førstegangstjenesten, skattlegges ikke for verdien av fritt opphold i det tidsrommet som svarer til førstegangstjenesten. Etter utløpet av tiden for førstegangstjenesten skattlegges godtgjørelsen og fri kost og losji på vanlig måte.

### 3.3 Befalsskoleelever

Elever ved befalsskoler har i skoletiden samme godtgjørelse som vernepliktige. Ved skattleggingen gjelder samme regler som for vernepliktige, se [pkt. 3.1](#).

Utdanningsbonus dagsats, utbetalt til befalsskoleelever er ikke skattepliktig.

### 3.4 Forsvarsansatte med tjeneste- eller skoleopphold i USA

Om skatteplikt for lønn mv. fra den norske stat opptjent under tjeneste- eller skoleopphold i USA, se emnet «[Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet](#)», [pkt. 3.2.1](#).

### 3.5 Krigsskoleelever og elever ved sivile skoler

Elever ved Hærens krigsskole, Luftkrigsskolen, Sjøkrigsskolen og ved sivile skoler, utbetales lønn etter grad. Lønnen er skattepliktig.

### 3.6 Lærlinger med kontrakt i Forsvaret

Lærlinger med kontrakt i Forsvaret avtjener sin førstegangstjeneste det første året av lærlingeperioden. Under førstegangstjenesten skal de behandles som vernepliktige.

I sitt andre år anses lærlingene som lønnet personell. De er da skattepliktige for fordeler som for eksempel fri kost, fritt losji, bostønad og forsørgertillegg.

### 3.7 Norske fredsstyrker

Om norske fredsstyrker som tjenestegjør i utlandet, se emnet «[Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet](#)».

### 3.8 Offiserer og befal

Foruten den faste regulativlønnen, utbetales i Forsvaret en lang rekke særtilllegg. De aller fleste av disse anses som rene lønnstillegg og skattlegges i sin helhet.

### 3.9 Befal med redusert lønn etter fratreden

Redusert lønn etter fratreden er å betrakte som pensjonsytelse og regnes dermed som personinntekt med lav sats på trygdeavgift. I samsvar med dette skal den reduserte lønnen være oppført i lønns- og trekkoppgaven under kode 212A – Pensjon.

## 4 Diverse ytelser (alfabetisk ordnet)

### 4.1 Administrativ forpleining

Begrepet «administrativ forpleining» brukes bare på reiser/opphold som faller inn under de respektive særavtalene for reiser innenlands og utenlands, og hvor alle måltider og losji er dekket. Administrativ forpleining innebærer fri kost og losji, eventuelt med tillegg av en kontantgodtgjørelse, se takseringsreglene § 1-2-2 (5). Kontantgodtgjørelsen skattlegges ikke. Det gis ikke fradrag for småutgifter til aviser, telefon mv. etter takseringsreglene § 1-2-2 (5), dersom skattyter har administrativ forpleining og får utbetalt kontantgodtgjørelse. Har skattyter bare fri kost og losji uten kontantgodtgjørelse ved opphold utenfor hjemmet, gis fradrag for småutgifter når vilkårene for øvrig er oppfylt, se [pkt. 5.1](#).

### 4.2 Bolig

Fordel ved bruk av Forsvarets tjenesteboliger er skattefri, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav l.

### 4.3 Endret tjenestested

Dersom militær forlegning og/eller forpleining ikke kan skaffes, utbetales skyss-, diett- og losjigodtgjørelse etter statlig regulativ (særavtale) eller etter avtale om dekning av kostnader ved endring av tjenestested. Om behandling av slike godtgjørelser, se emnene

«Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

#### 4.4 *Flyttegodtgjørelse*

Om behandling av flyttegodtgjørelse, se emnet «Flyttekostnader».

#### 4.5 *Godtgjørelser i Heimevernet*

Administrasjonsgodtgjørelse for innsatsstyrkesjefer, troppssjefer og områdesjefer i Heimevernet er ment å dekke kostnader og antas ikke å gi skattepliktig overskudd.

Ekstraordinært tjenestetillegg (I-tillegg og kompensasjonstillegg) til vernepliktige mannskaper i Heimevernet, er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-1, se FIN 19. september 2006 i Utv. 2006/1349.

#### 4.6 *Husleie, dekning av merkostnader*

I de tilfellene hvor militær bolig ikke kan skaffes og vedkommende må leie bolig på det private markedet, refunderes differansen mellom den husleien som betales og den husleien som er vanlig på det nye tjenestested i Forsvarets familiebolig/kvarter. Denne godtgjørelsen er å anse som lønn.

#### 4.7 *Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)*

Personell som bor utenfor tjenesteområdet og ikke fører to husholdninger, får delvis dekket kostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) på visse vilkår. Godtgjørelsen skal behandles som lønn.

#### 4.8 *Representasjon*

Det er bare personer i definerte stillinger som får dekket representasjonskostnader, og det må søkes om dekning i hvert enkelt tilfelle. Refusjonsbeløp skattlegges ikke. Hvor det gis godtgjørelse (ikke refusjon) til representasjon, er denne skattepliktig med bruttobeløpet. Det gis ikke fradrag for representasjonskostnadene.

#### 4.9 *Uniform*

Fri uniform anses ikke som skattepliktig fordel, jf. FSFIN § 5-15-6 (3).

#### 4.10 *Uniformsgodtgjørelse*

Uniformsgodtgjørelse antas ikke å gi overskudd. Uniformskostnader godkjennes i alminnelighet ikke til fradrag utover den mottatte godtgjørelsen.

#### 4.11 *Utdanningskostnader*

Om når forsvaret dekker kostnader i forbindelse med utdanning ved sivile skoler, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

#### 4.12 *Utenlandstillegg mv.*

Utenlandstillegg, bostedsgodtgjørelse, valutatillegg, barnetillegg og familietillegg for personell som gjennomgår kurs, skole og tjeneste i utlandet er ikke skattepliktig inntekt. Om norsk personell i utlandet, se emnet «Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet».

Utbetales det godtgjørelse etter satsene i statlig regulativ (særavtale), herunder utenlandsregulativet, behandles godtgjørelsen etter de vanlige reglene, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

### 5 *Fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet*

#### 5.1 *Merkostnader til kost*

Vernepliktige, samt elever ved befalsskoler som ikke har lønn, gis ingen spesielle fradrag på grunn av militærtjeneste.

Ansatte i Forsvaret som bor borte fra hjemmet har krav på fradrag for merkostnader etter de vanlige reglene, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting

utenfor hjemmet». Det er en forutsetning at skattyter selv betaler for kosten og ikke har administrativ forpleining (fri kost og losji pluss eventuell kontantgodtgjørelse etter takseringsreglene § 1-2-2 (5)) eller bare fri kost, se emnet «**Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet**».

Ved forpleining i felles messe, gis fradrag etter satsen for hybel/brakk med kr 190 per døgn, se emnet «**Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet**», pkt. 8.3. Alternativt kan skattyter kreve fradrag for faktiske kostnader til kost med tillegg av småutgifter etter sats, redusert med satsen for kostbesparelse i hjemmet.

## 5.2 **Merkostnader til besøksreiser**

Ansatte i Forsvaret skal ha fradrag for besøksreiser til hjemmet etter de vanlige reglene. I mange tilfeller vil imidlertid Forsvaret besørge hele eller deler av hjemreisen, se FSFIN § 5-15-6 (7). Se for øvrig emnet «**Merkostnader – besøksreiser til hjemmet**».

## 6 **Fradrag for merkostnader ved vaktjeneste**

Om fradrag for merkostnader til kost ved lengre sammenhengende opphold til og med 48 timer på tjenestestedet, se emnet «**Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting**».

Skattyteren må selv i nødvendig utstrekning redegjøre nærmere for merkostnader knyttet til vaktjenesten og antall vakt døgn. Merkostnadene inngår i minstefradraget. Det er normalt fri kost i messe under vaktjeneste, og da skal det ikke gis fradrag for merkostnader til kost.

Ved vakt i hjemmet anses det ikke å påløpe merkostnader.

## 7 **Bonus ved åremålstilsetting i Forsvaret**

Bonus ved åremålstilsetting i Forsvaret som utbetales i én sum ved tjenestens slutt, skattlegges i utbetalingsåret og ikke ved endring av tidligere års ligning, jf. FSFIN § 14-3-10. Imidlertid skal skatt på alminnelig inntekt og toppskatt beregnes til det beløpet disse ville ha utgjort om bonusen var blitt utbetalt i de enkelte årene i tjenestetiden. Ved beregningen fordeles bonusen forholdsmessig etter størrelsen av den godtgjørelsen for det enkelte året som bonusen er beregnet av. (Av spesifikasjon fra Forsvaret vil det fremgå hvilke år etterbetalingen gjelder og hvor stort beløp som skal henføres til det enkelte året.)

Den skatten på alminnelig inntekt og toppskatt som etterbetalingen medfører ved skattlegging 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 året (omberegning). Etterbetalt bonus er i sin helhet personinntekt i utbetalingsåret, og trygdeavgift skal derfor ikke omberegnes. Omberegning av skattene legges bare til grunn hvis denne fører til lavere skatter enn om bonusen skattlegges etter de vanlige reglene, dvs. i utbetalingsåret, jf. FSFIN § 14-3-10 siste punktum.

Beregnet skatt på alminnelig inntekt på etterbetalingen tilfaller i sin helhet bostedskommunen i utbetalingsåret.

## 8 **Kompensasjon for tapt arbeidsevne etter deltakelse i internasjonale operasjoner**

Personer som ved tjenestegjøring i internasjonal operasjon i perioden 1. januar 1978 og fram til 31. desember 2009, har pådratt seg varig psykisk belastningsskade og som følge av dette er blitt varig ervervsmessig ufør, kan få økonomisk kompensasjon, jf. forskrift 22. desember 2009 nr. 1768 om særskilt kompensasjonsordning for psykiske belastningsskader som følge av deltakelse i internasjonale operasjoner (i kraft fra 1. januar 2010). Om den skattemessige behandlingen av slik kompensasjon, se emnet «**Skadeserstatning**», pkt. 2.8.



# Fosterforeldre

– Skil. § 5-10 og § 5-11.

## 1 Godtgjørelse for barns opphold hos fosterforeldre

Den godtgjørelse som fosterforeldre mottar fra kommunen for å holde fosterhjem for barn/ungdom, består av en utgiftsdel som forutsettes å dekke kostnader til barnets kost, løsj, klær mv., samt en annen del som er en arbeidsgodtgjørelse til fosterforeldrene.

Godtgjørelse til dekning av barnets oppholdskostnader skattlegges ikke såfremt godtgjørelsen ikke overstiger fastsatte veiledende satser. Arbeidsgodtgjørelsen skattlegges som lønn. Se LRD 11. juni 2001 i Utv. 2001/1312 (fosterhjemsgodtgjørelse for fire barn ble ansett som lønn).

Kommunenes Sentralforbund veiledende satser oppdateres årlig. Fra og med 1. juli 2012 er satsene per barn per måned som følger

	Utgiftsdekning inkl. lommepenger		Arbeidsgodtgjørelse		Samlet godtgjørelse	
0 – 6 år	kr	4 590	kr	6 913	kr	11 503
6 – 11 år	kr	5 700	kr	6 913	kr	12 613
11 – 15 år	kr	6 230	kr	6 913	kr	13 143
15 år og eldre	kr	6 770	kr	6 913	kr	13 683

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. 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 fastsettingen 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 veiledende satser oppdateres årlig. Fra og med 1. juli 2012 er satsene per barn per døgn som følger

	Utgiftsdekning		Arbeidsgodtgjørelse		Samlet godtgjørelse	
0-10 år	kr	250	kr	655	kr	905
10 år og eldre	kr	290	kr	655	kr	945

## 3 Foreldrefradrag

Når fosterforeldrene mottar fosterhjemsgodtgjørelse har de ikke rett til foreldrefradrag for 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.

## Fritaksmetoden

– Sktl. §§ 2-2, 2-5, 2-13, 2-38, 10-13, 10-40, 10-36 (4), 10-41

### 1 Generelt

Aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og en del andre selskaper og sammenslutninger er i følge sktl. § 2-38 i stor grad fritatt for skatt på aksjeutbytte og for gevinst ved realisasjon av aksjer, andeler og finansielle instrumenter som har aksjer og andeler som faller inn under fritaksmetoden som underliggende objekt. Tap ved realisasjon av aksjer og andeler er på den annen side som utgangspunkt ikke fradragsberettiget. Sktl. § 2-38 har nærmere regler om hvilke selskaper og sammenslutninger som omfattes (subjektsiden) og om hvilke inntekter og tap som er omfattet (objektsiden). Disse reglene omtales som fritaksmetoden. For aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden, skal det som hovedregel foretas 3 % inntektsføring, se sktl. § 2-38 (6) og pkt. 4.

### 2 Selskaper som omfattes av fritaksmetoden (subjektsiden)

#### 2.1 Norske selskaper og sammenslutninger

##### 2.1.1 Generelt

Følgende skattesubjekter hjemmehørende i Norge er omfattet av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (1):

- selskaper, som nevnt i sktl. § 2-2 (1) bokstav a-d, herunder
  - aksjeselskap
  - allmennaksjeselskap
  - sparebank
  - selveiende finansieringsforetak
  - gjensidig forsikringsselskap
  - samvirkeforetak
- aksjefond
- konkursbo og administrasjonsbo, dersom konkursdebitor er et selskap mv. av den type som omfattes av fritaksmetoden
- forening
- stiftelse
- kommune og fylkeskommune
- interkommunalt selskap
- selskap heleid av staten

##### 2.1.2 Europeisk selskap

Et europeisk selskap (SE) som er hjemmehørende i Norge er likestilt med et norsk aksjeselskap/allmennaksjeselskap i denne sammenheng. Et europeisk samvirkeforetak (SCE) som er hjemmehørende i Norge likestilles med et norsk samvirkeforetak i denne sammenheng.

##### 2.1.3 Pensjonskasser

Pensjonskasser som reguleres av lov 1. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. (forsikringsvirksomhetsloven) omfattes av fritaksmetoden, da de er ansett likestilt med gjensidig livselskap (som er et gjensidig forsikringsselskap), jf. sktl. § 2-2 (1) bokstav c, se FIN 10. mai 2005 i Utv. 2005/702.

### 2.1.4 Livsforsikringsselskap og pensjonsforetak, unntak for kundemidler

Et livsforsikringsselskaps og pensjonsforetaks kundemidler forvaltes i kundeporteføljene (kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljene med ev. underporteføljer), mens selskapsmidlene forvaltes i selskapsporteføljen med ev. underporteføljer, jf. lov. 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. (forsikringsvirksomhetsloven) § 9-7, § 7-10 og § 8-4. Fra og med inntektsåret 2012 gjelder fritaksmetoden ikke for inntekter og tap på eierandeler og finansielle instrumenter som nevnt i § 2-38 (2) og som forvaltes i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen, jf. sktl. § 2-38 (7).

Overføring mellom kundeportefølje og selskapsportefølje av eierandeler og finansielle instrumenter som omfattes av sktl. § 2-38 (2), skal fra og med 12. oktober 2012 likestilles med realisasjon, jf. § 9-2 (2) ny bokstav b. Reglene om FIFU-prinsippet i sktl. § 10-36 første til tredje ledd skal gjelde for den enkelte portefølje, og får anvendelse ved overføringer 12. oktober 2012 eller senere, jf. sktl. § 10-36 nytt fjerde ledd.

Departementet er i § 2-38 (8) gitt fullmakt til å gi forskrift til bestemmelsen i § 2-38 (7). Det er i Prop. 1 LS (2012-2013) pkt. 5.4.4 varslet at det vil bli gitt forskrift om at det skal gis et sjablongfradrag som skal motsvare beskatning av aksjeinntekter som selskapene mottar i form av andel av overskudd på kundemidlene. Det er også varslet at det vil bli gitt forskrift om at en forholdsmessig andel av aksjeinntekter mv. som tilordnes selskapet ved samlet kapitalforvaltning etter forsikringsvirksomhetsloven § 9-7 niende ledd, skal holdes utenfor beskatningen.

### 2.1.5 Bygdeallmenninger

Bygdeallmenninger er ikke omfattet av fritaksmetoden, se FIN 5. oktober 2005 i Utv. 2005/1245.

### 2.1.6 Deltakerlignede selskaper

Deltakerlignede selskaper omfattes i prinsippet ikke av fritaksmetoden, men i følge sktl. § 10-41 (2) skal inntekter, gevinster og tap som faller inn under fritaksmetoden holdes utenfor ved fastsettelsen av selskapets inntekt, på samme måte som for aksjeselskaper. Se nærmere emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 4.

### 2.1.7 Aksjefond

Aksjefond er omfattet av fritaksmetoden, og er også fritatt for skatteplikt på gevinst og har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i land utenfor EØS, jf. sktl. § 10-31 (3). Nærmere om skattlegging av aksjefond, se emnet «Verdipapirfond».

## 2.2 Generelt om selskaper hjemmehørende i utlandet

### 2.2.1 Generelt

Selskaper hjemmehørende i utlandet omfattes som utgangspunkt av fritaksmetoden, hvis selskapet tilsvarer et norsk selskap som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (1) bokstav i og pkt. 2.1.

### 2.2.2 Utenlandske selskaper med skattepliktig virksomhet i Norge

Selskaper hjemmehørende i utlandet som driver virksomhet som er skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b, omfattes av fritaksmetoden for inntekt av aksjer som er knyttet til denne virksomheten, på samme måte som for norske selskaper, jf. sktl. § 2-38 (1) bokstav i. Dette gjelder både for selskaper hjemmehørende i og utenfor EØS, og det gjelder både for utbytte og gevinst og tap ved realisasjon av aksjer mv.

### 2.2.3 Selskaper som ikke har skattepliktig virksomhet i Norge

Selskaper hjemmehørende i utlandet som ikke har skattepliktig virksomhet i Norge, har som utgangspunkt plikt til å svare kildeskatt på aksjeutbytte fra norske selskaper, jf. sktl.

§ 10-13. Fritaksmetoden får anvendelse for kildeskatt på aksjeutbytte som utdeles til selskaper hjemmehørende i en annen EØS-stat når nærmere bestemte vilkår er oppfylt, jf. sktl. § 2-38 (5).

Fritaksmetoden gjelder ikke for kildeskatt som utdeles til selskaper hjemmehørende utenfor EØS. Slike selskaper må derfor etter norsk intern rett svare kildeskatt etter reglene i sktl. § 10-13 på utbytte fra norske selskaper mv.

### **2.3 Fritak for kildeskatt etter sktl. § 10-13 for selskaper hjemmehørende i annen EØS-stat**

#### **2.3.1 Generelt**

For at et utenlandsk selskap skal være fritatt for kildeskatt etter sktl. § 10-13, må følgende vilkår være oppfylt, jf. sktl. § 2-38 (1) bokstav i og § 2-38 (5):

- Selskapet må være hjemmehørende i en annen EØS-stat
- Selskapet må tilsvare et norsk selskap som faller inn under fritaksmetoden
- Det utenlandske selskapet må være den virkelige rettighetshaveren til utbyttet
- Selskapet må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i den aktuelle EØS-staten, jf. sktl. § 2-38 (5).

#### **2.3.2 Nærmere om hjemmehørende vilkåret**

Med selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat menes her selskap som både etter vedkommende lands internrett og skatteavtalene anses hjemmehørende i vedkommende land, se FIN 10. mai 2005 i Utv. 2006/485. Ved vurderingen av om et selskap anses hjemmehørende i en EØS-stat er det selskapets status som er relevant, og ikke om det faktisk blir beskattet i vedkommende land, se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494.

Et selskap som i vedkommende land skatterettslig anses som en transparent enhet, kan ikke anses hjemmehørende i dette landet. Et selskap anses som en transparent enhet hvis selskapet ikke er skattesubjekt men beskatningen av aksjeinntektene skjer på deltakernivå. For transparente selskaper vil det være deltakerne som er skattytere. I så fall må det for hver deltaker vurderes om vedkommende er kvalifiserende subjekt etter fritaksmetoden. Om kildeskatt på utbytte til utenlandsk deltakerlignet selskap, se emnet «**Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet**», pkt. 17.3.5.

Om et selskap er eget skattesubjekt eller en transparent enhet skal i forhold til hjemmehørende-vilkåret, vurderes etter reglene i vedkommende land, se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494. For at vilkåret om hjemmehørende skal være oppfylt, må således det andre landet vurdere selskapet som et selvstendig skattesubjekt, hjemmehørende der etter dette landets rettsregler.

I enkelte tilfeller anses et selskap å tilsvare et norsk selskap som faller inn under fritaksmetoden, men selskapet oppfyller som utgangspunkt ikke hjemmehørende kravet, fordi det ikke anses som et eget skattesubjekt i den annen stat. Slike selskaper omtales som hybridselskaper. For slike selskaper er hjemmehørende-vilkåret likevel oppfylt hvis samtlige av de bakenforliggende eiere kvalifiserer som subjekt etter fritaksmetoden, dvs. er hjemmehørende innenfor EØS. Anses også de bakenforliggende eierne som transparente enheter, må det vurderes om disse anses hjemmehørende innenfor EØS. Se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494. Hjemmehørende-vilkåret er ikke oppfylt hvis noen av de bakenforliggende eierne er hjemmehørende i land utenfor EØS.

#### **2.3.3 Nærmere om tilsvarende vilkåret**

Spørsmålet om EØS-selskapet tilsvarende et norsk selskap mv. som omfattes av fritaksmetoden (tilsvarende kriteriet), skal avgjøres på grunnlag av en helhetsvurdering. Man skal se på den utenlandske enhetens selskapsrettslige, strukturelle og skatterettslige kjennetegn, og vurdere disse opp mot tilsvarende kjennetegn ved norske selskaper som faller inn under fritaksmetoden. Det må således foretas en sammenligning av EØS-selskapet og den aktuelle type norsk selskap eller innretning som er nevnt i sktl. § 2-38 (1) og pkt. 2.1. Se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280, FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494 og HR-dom i Utv. 2012/1373 (Rt. 2012/1380) (Statoil Holding) (Saken gjaldt spørsmålet om Statoil Holding kunne innrømmes fradrag for tap etter investering i et tysk

kommandittselskap. Spørsmålet var om kommandittselskapet var objekt under fritaksmetoden etter de reglene som gjaldt i 2005. Saken har også betydning i forhold til om et slikt selskap anses å tilsvare et norsk selskap (subjekt) som faller inn under fritaksmetoden. Vurderingen av om selskapet skulle anses som et selskap tilsvarende et norsk aksjeselskap eller som et deltakerlignet selskap, skulle gjennomføres med bakgrunn i norsk rett. Det forhold at komplementaren ble ansett som deltaker etter tysk rett fikk ikke betydning, da Høyesterett kom til at spørsmålet om en part er deltaker, er en del av klassifiseringen som må gjennomføres etter norsk rett. Komplementaren hadde ingen av de kjennetegn som en deltaker i et ansvarlig selskap skal ha etter norsk rett. Kommandittselskapet hadde dermed bare én deltaker, og ble ansett som tilsvarende et aksjeselskap med den følge at tapet var innenfor fritaksmetoden. Det hadde ingen betydning for tilsvarende-vurderingen at det var forskjeller i styringsstrukturen mellom det tyske kommandittselskapet og et norsk aksjeselskap.)

Det kreves ikke at selskapene er identiske for at vilkårene skal være oppfylt. Et minstekrav er at selskapet er opprettet i samsvar med lovgivningen i vedkommende stat. Det kreves ikke nødvendigvis at selskapet anses som et eget rettssubjekt etter lovgivningen i vedkommende stat. Derimot kreves det at selskapet hadde blitt ansett som et eget skattesubjekt etter norske regler hvis selskapet hadde vært norsk, jf. FIN 8. september 2010 i Utv. 2010/1348 og FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494. Et sentralt moment i denne forbindelse vil være om deltakernes ansvar i selskapet er begrenset til innskutt kapital, jf. sktl. § 2-2 (1) og (2).

Et selskap som anses som en transparent enhet, anses ikke å tilsvare et norsk selskap som faller inn under fritaksmetoden. Spørsmålet om en står overfor en transparent enhet skal i forhold til tilsvarende-kriteriet vurderes på grunnlag av norske skatteregler. Det vil være avgjørende om det utenlandske selskapet ville blitt vurdert som selvstendig skattesubjekt eller om inntektene ville blitt beskattet på deltakernes hånd, dersom selskapet hadde vært etablert under norsk rett, jf. sktl. § 2-2. Se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494.

Som følge av en dom fra EF-domstolen 18. juni 2009, sak C-303-/07 (Aberdeen), kan det ikke stilles opp noe vilkår om at selskapet skal være undergitt selskapsskatt i hjemstaten, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Dette gjelder både på subjektssiden og objektsiden. Lovgivningen i utlandet må imidlertid ikke på sentrale punkter gi anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for den norske selskapsformen som det sammenlignes med. Det må også tas i betraktning hvordan selskapet rent faktisk opererer og er organisert.

Rettsoppfatningen om at det ikke har betydning om selskapet er undergitt selskapsskatt i hjemstaten, skal legges til grunn ved endring av ligning når skattyteren krever det og saken er tatt opp innenfor treårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 2. Om denne fristen, se emnet «[Endringsssak – endring uten klage](#)», pkt. 4.2. Se nærmere FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280.

#### 2.3.4 *Nærmere om virkelig rettighetshaver til utbyttet*

Vilkåret om at det utenlandske selskapet m.v. må være den virkelige rettighetshaver til utbyttet innebærer at det utenlandske selskapet må være eier av selskapsandelen, slik at den mottatte inntekten skal tilordnes selskapet. Ved denne vurderingen skal de alminnelige internerettslige prinsipper for tilordning legges til grunn. Det er ikke avgjørende om selskapet er undergitt selskapsskatt i den aktuelle EØS-staten. Et utenlandsk selskap som er registrert som «NOM» (Nominee) i VPS-registeret, er aldri reell eier av de aksjer som står på kontoen.

#### 2.3.5 *Nærmere om vilkåret om reelt etablert og reell økonomisk aktivitet*

Selskap hjemmehørende i EØS vil bare være fritatt for kildeskatt på utbytte fra norske selskap når selskapet kan dokumentere at det er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, jf. sktl. § 2-38 (5). Regelen motvirker at inntekter strømmer skattefritt gjennom/fra norske selskaper til EØS-selskaper uten reell økonomisk aktivitet eller vesentlig økonomisk nærvær i EØS, og videre til bakenforliggende eiere utenfor EØS.

Det stilles samme krav til reell etablering og reell økonomisk aktivitet i EØS-staten som i NOKUS-tilfellene. Om hvilke momenter som har betydning ved vurderingen, se emnet «**Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)**», pkt. 8.4.1.

Når det spesielt gjelder aksjefond, så kjennetegnes de ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv. og at det er egne selskaper (forvaltningsselskaper) som står for forvaltningen. Momentene som nevnt i «**Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)**», pkt. 8.4.1 kan derfor ikke være avgjørende ved vurderingen av om et slikt fond er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Et sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses som ordinært både i vedkommende stat og i Norge.

Om et tilfelle hvor et norsk selskap hadde et datterselskap i Nederland, tilsvarende et norsk holdingselskap, som ble ansett for å være «reelt etablert», jf. sktl. § 2-38 (3) bokstav a, se BFU 5/2012.

Om kravene til dokumentasjon, se emnet «**Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)**», pkt. 8.4.2.

Om tilbakebetaling av for mye trukket kildeskatt m.v., se emnet «**Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet**», pkt. 17.3.4.

### 3 Inntekter og tap som omfattes av fritaksmetoden (objektsiden)

#### 3.1 Generelt

Fritaksmetoden gjelder lovlig utdelt utbytte fra aksjeselskaper og visse andre selskaper hjemmehørende i Norge. I tillegg omfattes gevinst og tap ved realisasjon og uttak av aksjer mv. i slike selskaper.

Som utgangspunkt gjelder fritaksmetoden også for aksjeutbytte og gevinst og tap ved realisasjon og uttak av aksjer mv. i selskap hjemmehørende i utlandet. For aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS gjelder fritaksmetoden ikke. Tilsvarende gjelder for selskaper i lavskatteland innenfor EØS som ikke er reelt etablert og ikke driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, jf. sktl. § 2-38 (3) bokstav a. Fritaksmetoden gjelder heller ikke på nærmere bestemte vilkår for inntekter/tap på såkalte porteføljeaksjer utenfor EØS, dvs. hvor eierandelen er mindre enn 10 %, jf. sktl. § 2-38 (3) b til d.

Fritaksmetoden gjelder for gevinst og tap på andel i norsk eller utenlandsk deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 2-38 (2) bokstav a. Unntak gjelder hvis det deltakerlignede selskaper har en viss andel aksjer mv. som faller utenfor fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (3) bokstav e. Se nærmere pkt. 3.5

Finansielt instrument som har aksjer m.v. som faller inn under fritaksmetoden som underliggende objekt faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (2) bokstav c. Se nærmere pkt. 3.11

#### 3.2 Utbytte, gevinst og tap på aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i Norge

Fritaksmetoden gjelder lovlig utdeling samt gevinst og tap ved realisasjon og uttak av aksjer, andeler mv. i følgende selskaper/innretninger hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 2-38 (2) bokstav a jf. (1) bokstavene a til c:

- selskaper, som nevnt i sktl. § 2-2 (1) bokstav a-d, herunder
  - aksjeselskap
  - allmennaksjeselskap
  - sparebank
  - selveiende finansieringsforetak
  - gjensidig forsikringsselskap
  - samvirkeforetak
- aksjefond
- interkommunalt selskap

Et europeisk selskap (SE) som er hjemmehørende i Norge likestilles med et norsk aksjeselskap/allmennaksjeselskap i denne sammenheng. Et europeisk samvirkeforetak (SCE) som er hjemmehørende i Norge likestilles med et norsk samvirkeforetak.

Om hvilke utenlandsregistrerte selskaper som anses hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – allment om bosatt/hjemmehørende», pkt. 3.1.2.

### 3.3 **Gevinst og tap på eierandel i boligselskap**

Aksjer/andeler i boligaksjeselskap/borettslag er ikke omfattet av fritaksmetoden som objekt, jf. sktl. § 2-38 (3) bokstav f. Gevinst ved realisasjon eller uttak av slik eierandel er skattepliktig, jf. sktl. § 5-1 (2), § 5-2 og § 5-30. Tilsvarende er tap fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 (1).

### 3.4 **Kommuners og fylkeskommuners realisasjon av aksjer**

Fritaksmetoden gjelder for gevinst og tap når kommuner og fylkeskommuner realiserer aksjer og andeler i selskap som driver kraftforetak. Sktl. § 2-38 (1) bokstav g går i denne forbindelse foran skattepliktbestemmelsen i sktl. § 2-5 (1) bokstav c og § 2-5 (2) jf. (1) bokstav c om kommuners og fylkeskommuners skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksjer m.v. i selskap som driver produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft eller som direkte eller indirekte eier aksjer og andeler i selskaper som driver slik virksomhet. Se FIN 5. juli 2005 i Utv. 2005/836.

### 3.5 **Inntekt og tap fra deltakerlignet selskap**

#### 3.5.1 *Generelt*

Som utgangspunkt gjelder fritaksmetoden for gevinst og tap ved realisasjon eller uttak av andel i deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 2-38 (2) bokstav b. Dette gjelder andeler i både norske og utenlandske deltakerlignede selskaper. Fra dette utgangspunktet gjelder det ulike unntaksregler, jf. sktl. § 2-38 (3) bokstav e og f.

Utdeling fra deltakerlignet selskap omfattes ikke av fritaksmetoden, men i følge sktl. § 10-42 er det bare personlige deltakere som er skattepliktige for slik utdeling.

#### 3.5.2 *Gevinst*

Fritaksmetoden gjelder ikke for gevinst på andel i deltakerlignet selskap, dersom selskapets samlede markedsverdi av aksjer m.v. som faller utenfor fritaksmetoden (jf. sktl. § 2-38 (3) bokstavene a til d), på noe tidspunkt de to siste årene frem til innvinningstidspunktet (realisasjonstidspunktet) har oversteget 10 prosent av selskapets totale verdier av aksjer og andeler, se sktl. § 2-38 (1) bokstav e.

#### 3.5.3 *Tap*

Fritaksmetoden gjelder ikke for tap på andel i deltakerlignet selskap, dersom selskapets samlede markedsverdi av aksjer m.v. som faller utenfor fritaksmetoden (jf. sktl. § 2-38 (3) bokstavene a til d), i en sammenhengende periode på to år forut for oppførelsestidspunktet (realisasjonstidspunktet) har oversteget 10 prosent av selskapets totale verdier av aksjer og andeler, se sktl. § 2-38 (1) bokstav f. Dette innebærer at et tap er fradragsberettiget i slike tilfeller.

### 3.6 **Utbytte, gevinst og tap på aksjer m.v. i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat**

#### 3.6.1 *Generelt*

Fritaksmetoden gjelder lovlig utbytte samt gevinst og tap på aksjer mv. i selskap hjemmehørende i annen EØS-stat, som tilsvarer norske selskaper som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (2) bokstav a. Se emnet pkt. 3.6.1.

For aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i et lavskattelend innenfor EØS, gjelder fritaksmetoden bare hvis selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat, jf. sktl. § 2-38 (2) bokstav a jf. (3) bokstav a.

#### 3.6.2 *Nærmere om kravet til hjemmehørende*

Med selskap hjemmehørende i en EØS-stat menes her selskap som etter både vedkommende lands internrett og skatteavtalene anses skatterettslig hjemmehørende i vedkommende land, se FIN 10. mai 2005 i Utv. 2006/485. Ved vurderingen av om et selskap anses hjemmehørende i EØS-stat er det selskapets status som er relevant, og ikke om det

faktisk blir beskattet i vedkommende land, se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494. Et selskap som i vedkommende land skatterettslig anses som en transparent enhet, kan ikke anses hjemmehørende i dette landet. Et selskap anses som en transparent enhet hvis selskapet ikke anses å være et skattesubjekt men beskatningen av aksjeinntektene skjer på deltakernivå. For transparente selskaper vil det være deltakerne som er skattytere. Om et selskap er eget skattesubjekt eller en transparent enhet skal i forhold til hjemmehørende-vilkåret, vurderes etter reglene i vedkommende land, se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494. For at vilkåret om hjemmehørende skal være oppfylt, må således den annen stat vurdere selskapet som et selvstendig skattesubjekt, hjemmehørende der etter denne statens rettsregler.

I enkelte tilfeller anses et selskap å tilsvare et norsk selskap som faller inn under fritaksmetoden, men oppfyller ikke hjemmehørende kravet, fordi det ikke anses som et eget skattesubjekt i den annen stat. Slike selskaper omtales som hybridselskaper. Et slikt selskap vil kunne avlede en skatterettslig hjemmehørende status fra den stat hvor selskapet er selskapsrettslig etablert. Hjemmehørende kravet tolkes da slik at det anses tilstrekkelig at det utenlandske hybridselskapet er selskapsrettslig etablert i en EØS-stat. Dette gjelder selv om selskapet ikke anses som et skattesubjekt i denne staten. Dette forutsetter at hybridselskapet ikke har aksjeinntekter eller andre typer inntekter fra lavskattelend utenfor EØS. Se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494.

### 3.6.3 *Nærmere om selskaper som tilsvareer norsk aksjeselskap mv.*

Spørsmålet om EØS-selskapet tilsvareer et norsk aksjeselskap mv. som omfattes av fritaksmetoden (tilsvarende-kriteriet), skal avgjøres på grunnlag av en helhetsvurdering. Man skal se på den utenlandske enhetens selskapsrettslige, strukturelle og skatterettslige kjennetegn, og vurdere disse opp mot tilsvarende kjennetegn ved norske selskaper som faller inn under fritaksmetoden. Det må således foretas en sammenligning av EØS-selskapet og den aktuelle type norsk selskap eller innretning i sktl. § 2-38 (1), se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280, FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494 og HR-dom i Utv. 2012/1373 (Rt. 2012/1380) (referert i pkt. 2.3.3).

Det kreves ikke at selskapene er identiske. Et minstekrav er at selskapet er opprettet i samsvar med lovgivningen i vedkommende stat. Det kreves ikke nødvendigvis at selskapet anses som et eget rettssubjekt etter lovgivningen i vedkommende stat. Derimot må det kreves at selskapet hadde blitt ansett som et eget skattesubjekt etter norske regler hvis selskapet hadde vært norsk, jf. FIN 8. september 2010 i Utv. 2010/1348 og FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494. Et sentralt moment i denne forbindelse vil være om deltakernes ansvar i selskapet er begrenset til innskutt kapital, jf. sktl. § 2-2 (1) og (2).

Et selskap som anses som en transparent enhet, anses ikke å tilsvare et norsk selskap som faller inn under fritaksmetoden. Spørsmålet om en står overfor en transparent enhet skal i forhold til tilsvarende-kriteriet vurderes på grunnlag av norske skatteregler. Det vil være avgjørende om det utenlandske selskapet ville blitt vurdert som selvstendig skattesubjekt eller om inntektene ville blitt beskattet på deltakernes hånd, dersom selskapet hadde vært etablert under norsk rett, jf. sktl. § 2-2. Se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494.

Det har ikke betydning om selskapet er undergitt selskapsskatt i hjemstaten. Lovgivningen i utlandet må imidlertid ikke på sentrale punkter gi anvisning på andre løsninger enn det som gjelder for den norske selskapsformen som det sammenlignes med. Det må også tas i betraktning hvordan selskapet rent faktisk opererer og er organisert.

For at selskap hjemmehørende i en EØS-stat skulle anses å tilsvare et norsk aksjeselskap mv., ble det tidligere lagt til grunn at selskapet måtte være undergitt selskapsskatt i hjemstaten. Som følge av en dom fra EF-domstolen 18. juni 2009, sak C-303/07 (Aberdeen), kan det ikke lenger stilles opp noe vilkår om at selskapet skal være undergitt selskapsskatt i hjemstaten, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Dette gjelder både på subjektssiden og objektsiden.

Rettsoppfatningen om at EØS-selskapet ikke trenger å være undergitt selskapsskatt i hjemlandet for å falle inn under fritaksmetoden, skal legges til grunn ved endring av ligning når skattyteren krever det og saken er tatt opp innenfor treårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 2.



Om denne fristen, se emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)», pkt. 4.2. Se nærmere FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280.

Om hvilke land som hører til EØS, se emnet «[EØS-retten og forholdet til norsk skatterett](#)», pkt. 2.

### 3.6.4 *Nærmere om reelt etablert og reell økonomisk aktivitet*

Det er et vilkår for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse på kvalifiserende inntekter fra selskaper hjemmehørende i lavskatteland i EØS, at selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet, jf. sktl. § 2-38 (3) bokstav a og Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.4.2. Det stilles samme krav til reell etablering og reell økonomisk aktivitet i EØS-staten som i NOKUS-tilfellene. Om hvilke momenter som har betydning ved vurderingen, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 8.4.1.

Når det spesielt gjelder aksjefond, så kjennetegnes de ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv. og at det er egne selskaper (forvaltningsselskaper) som står for forvaltningen. Momentene som nevnt i «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 8.4.1 kan derfor ikke være avgjørende ved vurderingen av om et slikt fond er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Et sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses som ordinært både i vedkommende stat og i Norge.

Om kravene til dokumentasjon, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 8.4.2.

Hvis kravet til reell etablering og reell økonomisk aktivitet ikke er oppfylt, kommer fritaksmetoden ikke til anvendelse på inntekt av investeringen. Inntekt av slike investeringer er dermed skattepliktige. I tilsvarende tapstilfeller er det ikke fradragsrett, jf. sktl. § 2-38 (3) bokstav a og Ot.prp. nr. 31 (2007-2008) pkt. 9.1. Det er ikke symmetri på slike investeringer.

### 3.7 *Utbytte, gevinst og tap på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS*

Utbytte, gevinst og tap vedrørende aksjer, andeler mv. i selskap hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS, omfattes ikke av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (3) bokstav a. Dette innebærer at det er skatteplikt/fradragsrett etter de vanlige regler. Dette gjelder selv om det utenlandske selskapet anses som en transparent enhet etter reglene i det annet land, og selv om det utenlandske selskapet har inntekter av aksjer mv. som etter sin art faller inn under fritaksmetoden. Se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494.

Om lavskatteland, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 8.2.

### 3.8 *Utbytte og gevinst på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland*

Utbytte på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland, er omfattet av fritaksmetoden når skattyteren sammenhengende i en periode på to år som omfatter innvinningstidspunktet,

- har eid minst 10 prosent av kapitalen og
- har hatt 10 prosent eller mer av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet.

Se sktl. § 2-38 (3) bokstav d.

Om når aksjeutbytte anses innvunnet, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», pkt. 3.

Skattefritaket for utbytte gjelder ikke for utdeling som ikke er lovlig etter de selskapsrettslige reglene i det land det utdelende selskap er stiftet.

Toårsperioden kan omfatte tidsrom etter innvinningstidspunktet, herunder tidsrom i senere inntektsår. Er det ved ligningen lagt til grunn at toårsperioden vil bli oppfylt og aksjer senere realiseres slik at toårskravet ikke er oppfylt, må ligningen for utdelingsåret endres.

Gevinst ved realisasjon av slike aksjer mv. er omfattet av fritaksmetoden, når skattyteren sammenhengende i de to siste årene frem til tidspunktet for innvinningen har hatt

en slik eierandel som nevnt ovenfor. Innvinningstidspunktet vil her være når aksjene anses realisert.

Er eierkravet oppfylt i toårsperioden, gjelder fritaksmetoden også for utbytte og gevinst på aksjer som ikke har vært eiet i hele toårsperioden, se FIN 10. april 2007 i Utv. 2007/922.

Om når aksjene anses ervervet, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9. Om når aksjene anses realisert, se emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 5.

#### Eksempel

*Skattyter erverver 10 % av aksjene i et selskap hjemmehørende i et ikke-lavskatteland utenfor EØS den 1. august i år 1. Alle aksjene i selskapet gir de samme rettigheter. Utbytte besluttet utdelt i mai i år 2 og i mai i år 3. I juni år 3 anskaffes ytterligere 10 % av aksjene i selskapet. Skattyter inngår endelig og bindende avtale om salg av samtlige aksjer den 1. august i år 3. Aksjeutbyttet for begge årene faller inn under fritaksmetoden, siden skattyter har oppfylt eierkravet i en toårsperiode, og aksjeutbyttet for begge årene er besluttet utdelt i denne perioden. Gevinst ved realisasjon av aksjene faller inn under fritaksmetoden, siden eierkravet er oppfylt i en to års periode, regnet tilbake fra realisasjonstidspunktet. Dette gjelder både de aksjene som ble anskaffet i år 1 og de aksjene som ble anskaffet i år 3.*

Det er et vilkår at selskapet tilsvare et norsk aksjeselskap som omfattes av fritaksmetoden. I tillegg må selskapet anses hjemmehørende i et normalskatteland utenfor EØS. Om disse vilkårene, herunder om såkalte hybridselskaper, se pkt. 3.6.

For slike direkteinvesteringer i land som i utgangspunktet anses som høyskatteland utenfor EØS inngår spørsmålet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet i vurderingen av hvorvidt inntekten likevel skal anses å komme fra et lavskatteland, se Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.4.2.

Om lavskatteland, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 8.2.

### **3.9 Tap på aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland**

#### **3.9.1 Generelt**

Tap ved realisasjon av aksjer mv. i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland, er etter sktl. § 2-38 (3) bokstav c omfattet av fritaksmetoden, hvis skattyteren eller hans nærstående på noe tidspunkt de to siste årene frem til oppofrelsestidspunktet, har:

- eid 10 % eller mer av kapitalen, eller
  - hatt 10 % eller mer av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet.
- Oppofrelsestidspunktet vil her være når aksjene anses realisert, se emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 5.

Om når aksjene anses ervervet, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.

Toårsperioden kan omfatte tidsrom etter innvinningstidspunktet, herunder tidsrom i senere inntektsår.

For at fritaksmetoden skal få anvendelse, må selskapet tilsvare et norsk aksjeselskap som omfattes av fritaksmetoden. I tillegg må selskapet anses hjemmehørende i et normalskatteland utenfor EØS. Om disse vilkårene, herunder om såkalte hybridselskaper, se pkt. 3.6.3.

Hvis vilkårene er oppfylt er tap ikke fradragsberettiget.

#### Eksempel

*Skattyter eier ved inngangen til år 1, 20 prosent av aksjene i et selskap hjemmehørende i et land utenfor EØS som ikke er lavskatteland. Alle aksjene i selskapet har samme rettigheter. Den 1. august samme år realiseres en del av aksjene med tap, slik at skattyter sitter igjen med en eierandel på 9 prosent. Siden han i en periode i løpet av de siste to årene før realisasjonen har eid mer enn 10 % av aksjene, faller tapet innenfor fritaksmetoden, slik at tapet ikke er fradragsberettiget. Den 2. august i år 3 realiseres de resterende aksjene med tap. Skattyter har her i hele den siste to års*

perioden, regnet tilbake fra 2. august i år 3, eid mindre enn 10 % av aksjene. Dette tapet faller utenfor fritaksmetoden og er dermed fradragsberettiget.

For direkteinvesteringer i land som i utgangspunktet anses som høyskatteland utenfor EØS inngår spørsmålet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet i vurderingen av hvorvidt inntekten likevel skal anses å komme fra et lavskatteland, se Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.4.2.

Om lavskatteland, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 8.2.

### 3.9.2 Nærstående

Aksjer som nærstående eier i selskaper utenfor EØS som ikke er lavskatteland, likestilles med aksjer eid av skattyteren ved vurderingen av om tapet faller innenfor fritaksmetoden. Som nærstående regnes, jf. sktl. § 2-38 (4):

- selskap som skattyteren har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i
- person eller selskap mv. som har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i skattyteren
- selskap som nærstående person eller selskap som nevnt i foregående strekpunkt har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i
- nærstående person som nevnt i andre strekpunkt sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap mv. som disse har betydelig eierinteresse i og
- selskap mv. som nærstående som nevnt i forrige strekpunkt har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i.

Betydelig eierinteresse foreligger ved eie av minst 10 prosent av kapitalen eller innehavelse av minst 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet mv., jf. sktl. § 2-38 (3) siste punktum. Kravet om betydelig eierinteresse må være oppfylt på realisasjonstidspunktet.

### 3.10 Særlig om aksjer mv. eiet gjennom deltakerlignet selskap og NOKUS-selskap

Hvor aksjer mv. eies av et deltakerlignet selskap, skal spørsmålet om fritaksmetoden får anvendelse på gevinsten vurderes ut fra hva selskapet eier og hvilken stemmeandel som tilligger selskapet. Spørsmålet skal ikke vurderes i forhold til den enkelte deltakers eierposisjon, se FIN 8. desember 2006 i Utv. 2007/158. Tilsvarende gjelder hvor aksjer mv. eies gjennom et NOKUS-selskap, se FIN 5. desember 2012.

### 3.11 Finansielle instrumenter

#### 3.11.1 Generelt

Fritaksmetoden gjelder for finansielle instrumenter med eierandel i selskap som er objekt under fritaksmetoden som underliggende objekt, jf. sktl. § 2-38 (2) bokstav c og (3) bokstav a, b og c. Dette omfatter bl.a. opsjoner, utstedelsesretter og terminkontrakter for fremtidig overdragelse av eierandeler.

Har et finansielt instrument karakter av å være et derivat som skal beskattes som et selvstendig objekt, og som har et annet derivat som underliggende objekt, vil det være det underliggende derivatets underliggende objekt som vil være avgjørende for om det overliggende derivatet faller inn under fritaksmetoden.

Utledes verdien av et derivat også av andre elementer enn verdien av aksjer mv. som faller inn under fritaksmetoden, er det avgjørende om derivatet i all hovedsak utleder sin verdi av aksjer m.v. som faller inn under fritaksmetoden. Som et eksempel hvor det ikke var tilfelle, se SKD 20. januar 2011 i Utv. 2011/282, hvor et produkt benevnt som «obligasjon» ikke ble ansett å falle inn under fritaksmetoden da verdiutviklingen på «obligasjonen» gjenspeilte verdiutviklingen på de underliggende aksjene i bare ett av fire mulige utfall.

### 3.11.2 *Finansielle instrumenter som utleder sin verdi fra en indeks*

Finansielle instrumenter som utleder sin økonomiske verdi fra en indeks omfattes av fritaksmetoden, såfremt indeksen dekker aksjer og andre eiendeler som kvalifiserer under fritaksmetoden. Det kreves at en kvalifisert overvekt av markedsverdien til indeksen underliggende aksjer mv. refererer seg til selskap mv. som er hjemmehørende i EØS. Dette er tilfelle når minst 90 % av indeksen totale markedsverdi knytter seg til slike selskap mv. Om andelen i kortere perioder faller under 90 %, medfører ikke dette at det finansielle instrumentet faller utenfor fritaksmetoden. Se uttalelse fra SKD 30. oktober 2006 i Utv. 2006/1757, samt uttalelse fra FIN 26. oktober 2010 i Utv. 2010/1497.

### 3.11.3 *Konvertible obligasjoner*

Konvertible obligasjoner faller ikke inn under fritaksmetoden, se FIN 6. desember 2005 i Utv. 2005/1398 og HRD 8. desember 2011 i Utv. 2012/11(Rt. 2011/1620) (Høyesterett kom til at de konvertible obligasjonene i sin helhet skulle behandles etter reglene om realisasjon av fordringer, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav c nr. 1. Høyesterett fant ikke grunnlag for å dekomponere obligasjonen i en tegningsrettsdel og en fordringsdel).

### 3.11.4 *Aksjeindeksobligasjoner*

En aksjeindeksobligasjon er en obligasjon hvor obligasjonens pålydende skal tilbakebetales ved løpetidens slutt og hvor avkastningen er basert på en aksjeindeks. Slike aksjeindeksobligasjoner behandles etter reglene om fordringer og omfattes ikke av fritaksmetoden. Se FIN 8. september 2005 i Utv. 2006/485.

## 4 **Sjablongmessig inntektsføring av utbytte som faller inn under fritaksmetoden**

### 4.1 **Utbytte fra aksjeselskap**

#### 4.1.1 *Aksjonærer hjemmehørende i Norge*

Aksjonærer hjemmehørende i Norge som omfattes av fritaksmetoden, se [pkt. 2.1](#) skal inntektsføre 3 % av aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (6) bokstav a. Den sjablongmessige inntektsføringen på 3 % gjennomføres uavhengig av størrelsen på de faktiske kostnadene som fradragsføres. Reglene om skjerming gjelder ikke ved denne inntektsføringen.

Gevinst og tap ved realisasjon av aksjer mv. skal ikke inngå i grunnlaget. Det samme gjelder gevinst og tap på andeler i deltakerlignede selskaper, jf. § 2-38 (2) bokstav b, og gevinst og tap ved realisasjon av finansielt instrument som har aksjer mv. som underliggende objekt.

#### 4.1.2 *Aksjonærer hjemmehørende i utlandet*

Selskaper hjemmehørende i utlandet som har begrenset skatteplikt for virksomhetsinntekt til Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b og som i denne virksomheten mottar utbytte fra aksjer som omfattes av fritaksmetoden, skal inntektsføre 3 % av utbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (6) bokstav b. Dette gjelder selskaper både i og utenfor EØS.

Selskaper hjemmehørende i en annen EØS-stat som er fritatt for kildeskatt for utbytte fra norske selskaper etter sktl. § 2-38 (1) bokstav i jf. (2) bokstav a og som ikke har skattepliktig virksomhetsinntekt i Norge, skal ikke foreta slik inntektsføring.

#### 4.1.3 *Utbytte mellom konsernselskaper*

Det skal ikke foretas sjablongmessig inntektsføring ved utdeling av utbytte mellom selskaper som i følge sktl. § 10-4 (1) anses å være i samme konsern, se sktl. § 2-38 (6) bokstav c og emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)», [pkt. 2.1](#). Tilsvarende gjelder for utbytte fra og til selskaper hjemmehørende i land innenfor EØS, jf. sktl. § 2-38 (6) bokstav c tredje punktum. Dette gjelder bare for selskaper som tilsvarer norske selskaper som er omfattet av unntaket, og som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i EØS-området, se sktl. § 2-38 (6) bokstav c fjerde punktum jf. § 10-64 (1) bokstav b og emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», [pkt. 8.4](#).

Fritaksmetoden får ikke anvendelse hvis det utenlandske selskapet anses som en transparent enhet etter reglene i det annet land. Dette gjelder selv om det utenlandske selskapet har inntekter av aksjer som etter sin art faller inn under fritaksmetoden. Se FIN 3. november 2011 i Utv. 2011/1494.

#### 4.2 Utdeling fra deltakerlignet selskap

Utdeling fra et deltakerlignet selskap hvor deltakerne lignedes etter sktl. §§ 10-40 flg. inngår fra og med inntektsåret 2012 i grunnlaget for sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen, jf. sktl. § 2-38 (6) bokstav a annet punktum. Nærmere om hva som skal anses som utdeling fra deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning».

Det skal også foretas sjablongmessig inntektsføring etter sktl. § 2-38 (6) bokstav b, jf. a annet punktum, for utenlandske selskaper som har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b og som mottar utdeling fra deltakerlignet selskap. Skatteplikten gjelder for utdeling fra deltakerlignet selskap som knytter seg til inntekt som er skattepliktig til Norge, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 7.5.

Grunnlaget for beregning av den sjablongmessige inntektsføringen skal reduseres med den skatten som faller på deltakers overskuddsandel etter sktl. § 10-41, dvs. deltakerens andel av skattepliktig inntekt fastsatt hos selskapet multiplisert med deltakerens skattesats på alminnelig inntekt, jfr. sktl. § 2-38 (6) bokstav a tredje punktum. Det skal imidlertid ikke gjøres fradrag for skjerming.

##### Eksempel

Andel skattepliktig overskudd år 1	kr	100 000	
Utdeling år 1	kr	0	
Uegentlig innskudd	kr	28 000	(øker innbet.kap)
Andel skattepliktig overskudd år 2	kr	100 000	
Utdeling år 2	kr	75 000	

Da det ikke foretas noen utdeling på andelen i år 1, skal skatten på overskuddsandelen anses som uegentlig innskudd i år 1.

Av utdelingen på kr 75 000 i år 2 anses kr 28 000 som tilbakebetaling av tidligere års uegentlige innskudd. Årets utdeling blir da kr 47 000 (75 000 – 28 000).

Årets utdeling skal reduseres med skatten på overskuddsandel (kr 28 000) før beregning av sjablongmessig inntektsføring etter treprosentregelen. Sjablongmessig inntektsføring blir etter dette:

$$\text{Kr } 47\,000 - 28\,000 = \text{kr } 19\,000 \times 3\% = \underline{\underline{\text{kr } 570}}$$

# Fritidsbåter

- Sktl. §4-20 (1) b, § 9-3 (1) a og § 9-4 (1).
- Takseringsreglene § 1-1-5 og § 1-1-6.

## 1 Formuen

Ved formuesligningen verdsettes fritidsbåter (inkludert påhengsmotor og fast utstyr) på følgende måte

- er salgsverdien for båten lavere enn kr 50 000, verdsettes den
  - sammen med innbo dersom den omfattes av innboforsikringen. Se emnet «Innbo og løsøre»

- til 75 % av forsikringssummen dersom den er særskilt forsikret
  - til omsetningsverdien dersom den ikke er forsikret
  - er salgsverdien kr 50 000 eller høyere, verdsettes den særskilt, i utgangspunktet til 75 % av forsikringssummen. Er båten ikke forsikret, settes verdien til antatt salgsverdi.
- Se takseringsreglene § 1-1-5 og § 1-1-6.

## 2 Gevinst og tap ved salg

Gevinst ved salg av fritidsbåt som hovedsakelig er brukt privat, er skattefri, jf. sktl. § 9-3 (1) bokstav a. Tilsvarende er tap ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-4 (1).

## 3 Vederlagsfri bruk av fritidsbåt tilhørende arbeidsgiver/eget aksjeselskap

Vederlagsfri bruk av fritidsbåt tilhørende arbeidsgiver/eget aksjeselskap er skattepliktig inntekt. Det samme gjelder vederlagsfri bruk for deltaker i deltakerlignet selskap. Fordelen skal settes til hva det ville koste å leie tilsvarende båt. Om fastsetting av fordelene når leieverdien er vesentlig lavere enn de totale kostnadene ved fritidsbåten, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)», pkt. 2.2. Tilgang til mindre båt i tilknytning til bedriftshytte vil imidlertid kunne anses som et rimelig velferdstiltak.

## 4 Utleie av fritidsbåt

Om utleie av fritidsbåt, se emnet «[Innbo og løsøre](#)».

# Fullmektig

- *Lignl. § 3-3.*
- *Forskrift 2. februar 2001 nr. 103 om prøvedrift med elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende (lignl.).*

## 1 Hvem kan benytte fullmektig

Alle som har rettigheter og plikter overfor ligningsmyndighetene har rett til å la seg bistå eller representere av fullmektig på alle trinn av saksbehandlingen, jf. lignl. § 3-3. Selvangivelse og vedlegg må som hovedregel underskrives av den som skal levere selvangivelse, dvs. enten skattyter selv, verge, bobestyrer mv. Om fullmektigs adgang til å signere elektronisk innsendte ligningsoppgaver, se emnet «[Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister](#)», pkt. 7.2. Om fullmektigs adgang til å fremme anmodning om bindende forhåndsuttalelse, se emnet «[Bindende forhåndsuttalelser](#)».

## 2 Hvem kan være fullmektig

Ligningsmyndighetene kan ikke stille spesielle krav til hvem som kan opptre som fullmektig.

## 3 Krav om fremlegging av fullmakt

### 3.1 Generelt

Som hovedregel bør ligningsmyndighetene kreve skriftlig fullmakt lagt fram. Det er i alminnelighet ikke nødvendig å kreve fullmakt fremlagt når fullmektigen er:

- advokat, herunder utenlandsk advokat når vedkommende foreviser dokumentasjon for adgang til å yte rettshjelp i Norge, jf. Kgl.res. 10.12.1993 og FIN 6. mars 1996 i Utv. 1996/813
- statsautorisert revisor
- registrert revisor
- autorisert regnskapsfører
- person med juridisk embetseksamen eller mastergrad i rettsvitenskap som ikke har advokatbevilling, men som driver rettshjelpvirksomhet (domstolsloven § 218 nr. 1).

Det er anledning til å kreve skriftlig fullmakt også i disse tilfellene.

Hvis skriftlig fullmakt ikke er fremlagt, må advokaten eller revisoren tilkjennegi at han har fullmakt, ved å si at han har fullmakt eller ved å besvare henvendelser fra ligningsmyndighetene. Revisors underskrift på næringsoppgave medfører ikke at han skal behandles som fullmektig.

### 3.2 Fullmaktens omfang

En fullmakt vil i noen tilfeller bare omfatte deler av skattyters forhold til ligningsmyndighetene eller bare enkelte inntektsår. I andre tilfeller kan fullmakten være ubegrenset.

Fullmakten faller bort når fullmaktsgiveren har bestemt at fullmakten ikke lenger skal gjelde eller hvor fullmektigen har frasagt seg oppdraget. Har vedkommende latt seg representere av en fullmektig i en bestemt sak, må en gå ut fra at fullmakten gjelder inntil saken er avsluttet, med mindre det er forhold som tilsier noe annet.

Har en fullmektig representert skattyter i en sak, kan en ikke uten videre gå ut fra at vedkommende er skattyters fullmektig i en annen sak som ligningsmyndighetene tar opp.

Oppstår det tvil med hensyn til fullmaktens rekkevidde og varighet, bør det normalt overlates til fullmektigen å avklare forholdet, eventuelt ved at det innhentes erklæring fra skattyteren. Fullmektigens adgang til å representere skattyteren går ikke lenger enn den gitte fullmakten beskriver. Er det i den skriftlige fullmakten ikke sagt annet enn at vedkommende er skattyters fullmektig, bør det normalt legges til grunn at fullmakten er ubegrenset.

Dør skattyteren, må det som utgangspunkt legges til grunn at fullmakten er falt bort. Etter et dødsfall må det avklares om vedkommende er fullmektig for boet, før det evt. rettes henvendelser til vedkommende.

## 4 Henvendelser/oversendelser mv.

Henvendelser fra ligningsmyndighetene til skattyter skal normalt rettes til fullmektigen for så vidt forholdet klart dekkes av fullmakten og det ikke er forhold som tyder på at fullmakten har falt bort. Når hensynet til skattyteren tilsier det, kan henvendelsen rettes til ham. Fullmektigen skal i slike tilfeller ha gjenpart av brev fra skattekontoret til skattyter. Vedtak i endringssak skal oversendes fullmektigen. Vedtaket bør også oversendes skattyter.

Selvangivelser, skattekort, melding om skatteoppgjør og lignende masseutstedelser kan likevel sendes direkte til skattyteren uten gjenpart til fullmektigen.

## 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 skattyteren selv kan kreve, fremgår av emnet «[Taushetsplikt](#)» og emnet «[Innsynsrett – egne forhold](#)».

# Fusjon – innenlands

- Sktl. §§ 11-1 til 11-3, § 11-6, § 11-7 og §§ 11-9 til 11-10.
- Asl./asal. kap. 13.
- Lov 29. juni 2007 nr. 81 (samvirkelova) kap. 8.

## 1 Hvilke fusjoner som behandles i dette emnet

I dette emnet behandles fusjon av selskaper hvor de selskapene som deltar i fusjonen er hjemmehørende i Norge. Om fusjon hvor ett eller flere av de selskapene som deltar i fusjonen er hjemmehørende i utlandet, se emnet «[Fusjon over landegrensene](#)».

## 2 Hva er en fusjon

En fusjon av selskap er en sammenslåing hvor ett eller flere selskap (overdragende selskap) overdrar alle sine formuesobjekter og forpliktelser til et annet selskap (det overtakende selskapet) og deretter oppløses. Det overtakende selskapet kan være et selskap som er

nystiftet i forbindelse med fusjonen eller et eksisterende selskap. Det kan bare være ett overtakende selskap ved fusjonen. Dersom det er flere overtakende selskaper må reglene om fisjon følges, se emnet «Fisjon – innenlands». Fusjon kan gjennomføres av selskap som er eget skattesubjekt og av deltakerlignede selskaper.

Overdrar et selskap bare en del av sine eiendeler direkte til et annet selskap, kan det etter forholdene foreligge en kombinert fisjon og fusjon, se emnet «Fisjon – innenlands».

### 3 Hovedregel, skatteplikt

Hovedregelen er at enhver transaksjon som skjer i forbindelse med fusjon, behandles etter de vanlige reglene i skatteloven, jf. sktl. § 11-1 (1). Den skattemessige behandlingen vil avhenge av hvordan transaksjonene rent faktisk er foretatt. Overføring av verdier fra det overdragende selskapet til det overtakende selskapet i forbindelse med fusjonen, vil utløse beskatning etter de vanlige reglene om realisasjon, uttak eller utbytte.

Vanligvis må de eiendelene som skal overføres, først anses å være overført til aksjonærene. De uttatte eiendelene skytes så inn i det overtakende selskapet som tingsinnskudd, mot at aksjonærene får aksjer i dette selskapet. Fusjonen kan også tenkes gjennomført ved at de eiendelene som skal inn i det overtakende selskapet, skytes direkte inn av det overdragende selskapet, og det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapet. Deretter likvideres eventuelt det overdragende selskapet og aksjer i det overtakende selskapet overføres til aksjonærene.

Når det overdragende selskapet likvideres, anses aksjonærene å ha realisert sine aksjer i det overdragende selskapet, og den mottatte innmaten anses som likvidasjonsutbytte. Vederlaget/utgangsverdien hos aksjonærene for aksjene i det overdragende selskapet vil omfatte verdien av alt det som tas ut av det overdragende selskapet, både det som overføres til det overtakende selskapet og det som aksjonærene får personlig.

Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden». Om tilsvarende skattefritak for deltakerlignede selskaper, se sktl. § 10-41 (2) og emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

Det overtakende selskapets skatteposisjoner/inngangsverdi på de overførte eiendelene svarer til omsetningsverdien for eiendelene, det vil si den verdien som er brukt når eiendelene er skutt inn i det overtakende selskapet. Dette vil normalt svare til den verdien som er benyttet ved skattlegging av realisasjon/uttak hos det overdragende selskapet.

En årsak til at fusjonen anses skattepliktig kan være at det overdragende selskapet ikke er oppløst, jf. sktl. § 11-9. I slike tilfeller kan ikke aksjonærene i det overdragende selskapet beskattes for realisasjon av aksjer fordi aksjene ikke er innløst. De midlene som i slike tilfeller går rett fra det overdragende selskapet og inn i det overtakende selskapet, må først anses tildelt aksjonæren vederlagsfritt, og deretter skutt inn i det overtakende selskapet av denne. Verdien av dette er således å anse som utbytte jf. sktl. § 10-11 (2).

Slikt utbytte vil i de aller fleste tilfellene måtte anses å være ulovlig utdelt fra selskapet, idet det i asl./asal. også er krav til likvidasjon av det overdragende selskapet i forbindelse med fusjon. Det skal således ikke gis skjerming for dette utbyttet, jf. sktl. § 10-12. Slikt utbytte vil heller ikke være skattefritt etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38.

Aksjonærene i det overdragende selskapet vil få en inngangsverdi på de mottatte vederlagsaksjene i det overtakende selskapet tilsvarende sin andel av de nettoverdiene fra det overdragende selskapet som ble skutt inn i det overtakende selskapet i forbindelse med fusjonen.

Er det overtakende selskapet et aksjeselskap, anses transaksjonen som en ordinær kapitalutvidelse med inntreden av nye aksjonærer. Fusjonen får således ingen skattemessige konsekvenser for det overtakende selskapet og dets opprinnelige aksjonærer. Er det et deltakerlignet selskap som er det overtakende selskapet, vil fusjonen innebære inntreden av nye deltakere i det overtakende selskapet med en tilsvarende reduksjon i eierandeler hos de opprinnelige deltakerne. Endring av eierandel ved opptak av ny deltaker mot innskudd anses ikke som realisasjon. Derimot utløses beskatning av overdragelsene fra/oppløsningen av det overdragende selskapet.



#### 4 Skattefrie fusjon, generelt

Ved fusjon av selskap kan skattytere som oppfyller vilkårene for skattefritak (se nedenfor), velge mellom å la fusjonen bli behandlet etter reglene for skattepliktig fusjon eller å bli behandlet som en skattefri fusjon. Valget må foretas under ett for alle selskapene som inngår i en fusjon.

Skattefrie fusjon må foretas etter reglene i

- sktl. kap. 11 for fusjon av likeartede selskaper, eller
- ulovfestet rett for visse selskaper som ikke er likeartet, se [pkt. 6](#).

Selv om vilkårene for skattefrie fusjon ikke er oppfylt, kan FIN likevel samtykke i skattefritak/skattelempe, se sktl. § 11-22.

#### 5 Skattefrie fusjon etter reglene i sktl. kap. 11

##### 5.1 Samlet oversikt over vilkårene

###### 5.1.1 Generelt

For at en fusjon skal være skattefri etter reglene i sktl. §§ 11-2 til 11-3 og §§ 11-6 til 11-10, må alle vilkårene nedenfor være oppfylt. Er ett eller flere av vilkårene ikke oppfylt, behandles fusjonen etter de vanlige reglene, dvs. at fusjonen anses som en vanlig skattepliktig realisasjon, se ovenfor. Vilkårene må være oppfylt for alle selskapene som omfattes av fusjonsavtalen.

###### 5.1.2 Vilkår

Selskaper hjemmehørende i Norge kan fusjonere skattefritt etter sktl. §§ 11-2 til 11-3 og §§ 11-6 til 11-10 når følgende vilkår er oppfylt:

- Selskapene som fusjonerer må være av en selskapstype som nevnt i [pkt. 5.2](#).
- Et overtakende aksjeselskap eller likestilt selskap må være likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning, men et overtakende deltakerlignet selskap kan ha en annen selskaps- og ansvarsform enn det overdragende deltakerlignede selskapet, se [pkt. 5.2](#).
- Fusjonen må være gjennomført på en av de måtene som er beskrevet i [pkt. 5.3](#).
- Samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser i det overdragende selskapet må overføres til det overtakende selskapet (se [pkt. 5.3](#)). Om kombinert fisjon/fusjon, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)».
- Det overdragende selskapet må oppløses i forbindelse med fusjonen, jf. sktl. § 11-9. Dette gjelder både aksjeselskap og likestilte selskaper samt deltakerlignede selskaper. Se likevel om kombinert fisjon/fusjon i emnet «[Fisjon – innenlands](#)».
- Fusjonsvederlaget til aksjonær/deltaker må være av den typen og ha det omfanget som beskrevet i [pkt. 5.6](#).
- Det må være skattemessig kontinuitet, dvs. at alle skatteposisjoner, herunder inngangsverdier og skjermingsgrunnlag videreføres uendret, se [pkt. 5.7](#). For kommanditister og stille deltakere videreføres også over- og underpris ved erverv av andelen. Ved fusjon i konsern der vederlaget er aksjer i det overtakende selskapets morselskap og hvor kapitalforhøyelsen gjennomføres ved at morselskapet får en fordring på det overtakende selskapet, skal verdien på denne fordringen settes lik skattemessig verdi av egenkapitalen som overføres ved fusjonen, jf. sktl. § 11-7 (2).

Det er ikke noe krav at fusjonen skal være lovlig etter selskapsrettslige eller regnskapsrettslige regler. Det er heller ikke noe krav at de selskapene som fusjoneres driver noen form for virksomhet eller at en eventuell virksomhet overføres. Ved fusjon av ansvarlige selskaper, er det ikke stilt krav om at noen av selskapene har positiv kapital, verken regnskapsmessig eller skattemessig, se FIN 19. desember 1997 i Utv. 1998/114. Selv om alle ovenstående vilkår er oppfylt, kan i visse tilfeller fusjonen eller deler av den settes til side etter ulovfestede regler om gjennomskjæring. Videre kan skatteposisjoner falle bort etter sktl. § 14-90, se emnet «[Tilsidesettelse](#)».

###### 5.1.3 Kombinert fisjon/fusjon

Om kombinert fisjon/fusjon, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)», [pkt. 4.2.3](#).

## 5.2 Selskaper og sammenslutninger som kan bruke reglene om skattefri fusjon

### 5.2.1 Generelt

Følgende selskaper og sammenslutninger kan bruke reglene om skattefri fusjon i sktl. § 11-2 til 11-10

- aksjeselskaper (herunder allmennaksjeselskaper) og tilsvarende selskaper stiftet i utlandet, men hjemmehørende i Norge, se FIN 26. august 1997 i Utv. 1997/1093 og FIN 27. april 1998 i Utv. 1998/838
- SE-selskaper hjemmehørende i Norge
- samvirkeforetak (SA) som er stiftet i samsvar med samvirkelova og hjemmehørende i Norge, når fusjonen gjennomføres etter reglene i samvirkelova kap. 8, jf. sktl. § 11-2 (2)
- samvirkeforetak hjemmehørende i Norge som ikke er registrert som SA
- andre selskaper og sammenslutninger som er likestilte med aksjeselskap etter sktl. § 10-1, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», pkt. 3.1, og
- deltakerlignet selskap. Om hvilke selskap som deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «[Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning](#)». Kraftforetak som deltakerlignes etter bruttometoden kan imidlertid ikke inngå i en skattefri fusjon, jf. sktl. § 10-40 (2).

### 5.2.2 Overtakende selskap er aksjeselskap eller likestilt selskap

Bestemmelsen om fusjon i sktl. § 11-2 (1) omfatter i utgangspunktet bare fusjoner mellom norskregistrerte aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper. Det vil si at hvis det overdragende selskapet er et aksjeselskap, må også det overtakende selskapet være et selskap som går inn under aksjelovene (AS og ASA). Om hvilke selskaper som går inn under aksjelovene, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)». Etter etablert praksis vil imidlertid et utenlandsregistrert aksjeselskap som er underlagt aksjelovgivning i registreringsstaten, men skattemessig hjemmehørende i Norge, anses som et aksjeselskap etter sktl. § 11-2 (1), se også BFU 14/2012. Dette innebærer at fusjon mellom et norskregistrert aksjeselskap og et utenlandsregistrert aksjeselskap hjemmehørende i Norge kan foretas i medhold av sktl. § 11-2 (1) når fusjonen skjer etter aksjelovene kapittel 13. Dette gjelder uavhengig av hvilket av selskapene som er overtakende selskap, se FIN 27. april 1998 i Utv. 1998/838.

For likestilte selskaper, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», pkt. 3.1, må det overtakende selskapet i en fusjon være selskapsrettslig likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning, jf. sktl. § 11-2 (3) siste punktum. Et SE-selskap, jf. SE-loven, anses i denne sammenheng likeartet med aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Selskap som ikke går inn under aksjelovene eller SE-loven, f.eks. sparebank, kan bare fusjoneres skattefritt når det overtakende og overdragende selskapet er registrert med samme selskapsform.

Aksjefond som omfattes av definisjonen i sktl. § 2-2 (1) bokstav e anses likestilt med aksjeselskap etter sktl. § 10-1 (1). To slike aksjefond kan fusjonere skattefritt, forutsatt at fondene er likeartet, dvs. har samme selskaps- og ansvarsform, jf. sktl. § 11-2 (3), se BFU 2/2012.

Om selskap som ikke er likeartet, se pkt. 6.

### 5.2.3 Overtakende selskap er deltakerlignet selskap

I følge sktl. § 11-3 må et overtakende deltakerlignet selskap ha samme selskaps- og ansvarsform som det overdragende selskapet. I praksis godtas det likevel at overtakende selskap har en annen selskaps- og ansvarsform så lenge det er et deltakerlignet selskap, se BFU 2/2011.

## 5.3 Fusjonsformer som fyller vilkårene for skattefri fusjon

### 5.3.1 Aksjeselskap eller likestilt selskap

Reglene om skattefri fusjon av aksjeselskaper og likestilte selskaper omfatter følgende fusjonsformer

- minst to selskaper fusjonerer ved å overdra alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et nystiftet selskap, jf. asl./asal. § 13-2. De overdragende selskapene oppløses og eierne

- (f.eks. aksjonærene) får eierandeler (f.eks. aksjer) i det overtakende selskapet (fusjon med vederlag),
- selskap fusjonerer ved å overdra alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et bestående selskap (opptak), jf. asl./asal. § 13-2. Det overdragende selskapet oppløses og eierne (f.eks. aksjonærene) får eierandeler (f.eks. aksjer) i det overtakende selskapet (fusjon med vederlag),
  - fusjon som nevnt i de to ovenstående strekpunktene, men hvor vederlaget til aksjonærene i det/de overdragene selskap(-ene) i stedet består av aksjer i det overtakende selskapets morselskap (trekantfusjon),
  - datterselskap fusjoneres inn i morselskap ved at alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser overføres til morselskapet uten vederlag, jf. asl. § 13-23 og asal. § 13-24. Datterselskapet oppløses (fusjon uten vederlag), eller
  - to selskaper hvor den samme eieren eier samtlige aksjer i selskapene, og hvor det ene selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser som helhet overføres til det andre selskapet uten vederlag (fusjon uten vederlag), jf. asl. § 13-24.
- Derimot anses for eksempel fusjon etter asl./asal. § 13-2 (2) der vederlaget er aksjer i annet datterselskap (firkantfusjon), ikke som skattefri fusjon, jf. sktl. § 11-2 (1) annet punktum.

### 5.3.2 *Deltakerlignede selskaper*

Skattefri fusjon av deltakerlignede selskaper kan gjennomføres ved at

- et selskap erverver alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser fra to eller flere andre selskaper (de overdragende selskapene oppløses), eller
- et selskap erverver alle eierandelene i et annet selskap som deretter oppløses.

### 5.3.3 *Samvirkeforetak*

Følgende fusjonsformer av samvirkeforetak (SA) følger reglene om skattefri fusjon

- minst to samvirkeforetak (SA) fusjonerer ved å overdra alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et nystiftet foretak, jf. samvirkelova § 102. De overdragende foretakene oppløses og medlemmene får eierandeler i det overtakende/nystiftede samvirkeforetaket (fusjon med vederlag), eller
- samvirkeforetak (SA) fusjonerer ved å overdra alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et bestående samvirkeforetak (opptak), jf. samvirkelova § 102. Det overdragende foretaket oppløses og medlemmene får andeler i det overtakende samvirkeforetaket (fusjon med vederlag).

## 5.4 *Forholdet til selskapsrettslige regler*

### 5.4.1 *Generelt*

For at en fusjon skal være skattefri, er det ikke noe generelt krav om at den skal være gjennomført på lovlig måte etter selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler. Kravet til anvendelse av selskapsrettslige regler er således begrenset til de reglene som skattelovens bestemmelser viser til. Dette gjelder for eksempel kravene i sktl. § 11-2 (1) og (2) om at fusjonen må skje etter henholdsvis aksjeloven kapittel 13 og samvirkelova kapittel 8.

### 5.4.2 *Aksjeselskap eller likestilt selskap*

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge kan fusjoneres uten skattlegging når fusjonen skjer etter asl./asal. kap. 13. Dette innebærer at aksjelovens krav til fusjonsformer og kravet om at tilleggsvederlag ikke må overstige 20 % av totalt vederlag, må være oppfylt. Etter sktl. § 11-2 (1) annet punktum godtas ikke fusjon som nevnt i asl./asal. § 13-2 (2) (firkantfusjon, det vil si vederlag i form av aksjer i et annet datterselskap), som skattefri. Fusjonsprosedyren skal følge bestemmelsene i asl./asal. kap. 13. For selskaper stiftet i utlandet, men hjemmehørende i Norge, gjelder de samme kravene til fusjonsformer og tilleggsvederlag.

### 5.4.3 *Deltakerlignet selskap*

For deltakerlignede selskap må fusjonen gjennomføres i samsvar med sktl. § 11-3. Herunder må kravet til tilleggsvederlagets størrelse være oppfylt, jf. pkt. 5.6.3. For

deltakerlignede selskaper er det ikke spesielle selskapsrettslige regler om fusjon i selskapsloven.

#### 5.4.4 Samvirkeforetak (SA)

De selskapsrettslige reglene for fusjon mellom samvirkeforetak (SA) er tatt inn i samvirkelova kap. 8. Samvirkeforetak kan fusjoneres uten skattlegging av foretakene eller deltakerne/medlemmene når fusjonen skjer etter reglene i samvirkelova kap. 8, jf, sktl. § 11-2 (2).

Fusjon mellom et samvirkeforetak (SA) og et heleid datterselskap (AS/ASA) følger reglene i asl./asal. §§ 13-23/13-24, se samvirkelova § 118.

### 5.5 Forholdet til regnskapsrettslige regler

De regnskapsrettslige reglene for fusjon av aksjeselskap reguleres av regnskapsloven, se rl. § 5-14 og § 5-16, og Norsk regnskapsstandard (NRS Fusjon). For selskap som følger IFRS kan det være avvikende regler. Regnskapslovens regler om fusjon gjelder også for samvirkeforetak og for deltakerlignede selskaper, se rl. § 5-14 og § 5-16.

For at en fusjon skal være skattefri, er det ikke noe krav om at den må være gjennomført på lovlig måte etter regnskapsrettslige regler. Dette innebærer for eksempel at anvendelse av feil regnskapsprinsipp ikke medfører at en fusjon faller utenfor reglene om skattefri fusjon i sktl. kapittel 11.

### 5.6 Fusjonsvederlaget

#### 5.6.1 Aksjeselskaper, generelt

Ved fusjon av aksjeselskap må fusjonsvederlaget bestå av aksjer i det overtakende selskapet, eventuelt i morselskapet til det overtakende selskapet, se nedenfor. Vederlagsaksjene fordeles forholdsmessig mellom aksjonærene i det overdragende selskapet. Fusjoner kan selskapsrettslig også gjennomføres ved å skrive opp pålydende på aksjene i det overtakende selskapet, se SKD 21. januar 2002 i Utv. 2002/600. Dette kan være aktuelt hvor eierforholdene i det overdragende og overtakende selskapet er det samme, se for eksempel BFU 17/2011.

Det er ikke noe krav at vederlagsaksjene ved en fusjon må ha tilsvarende rettigheter som aksjene i det overdragende selskapet, se BFU 30/2011. Dette gjelder uavhengig av om vederlaget er aksjer i overtakende selskap eller overtakende selskaps morselskap.

Vederlagsaksjene vil normalt bli skaffet til veie ved oppskrivning av aksjekapitalen i det overtakende selskapet med grunnlag i den nettoverdien selskapet mottar (unntak ved konsernfusjon og der aksjonærene i det overdragende selskapet mottar vederlagsaksjer i det overtakende selskaps morselskap). Aksjekapitalforhøyelsen ved fusjon følger reglene i aksjelovene kap. 10 (fusjon ved overtakelse) eller kap. 2 (fusjon ved stiftelse av nytt selskap). Også ved fusjon gjelder at aksjer ikke kan tegnes til underkurs, dvs. at kapitalinnskuddet ved fusjon ikke kan være mindre enn vederlagsaksjenes pålydende, jf. asl./asal. § 10-12 (4) og § 2-12 (1).

Aksjonærene i det overdragende selskapet kan i tillegg til slike aksjer motta tilleggsvederlag som ikke overstiger 20 % av omsetningsverdien av det samlede vederlaget til alle aksjonærene i hvert av de overdragende selskapene, jf. asl./asal. § 13-2 (1). 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 naturaltelser. Det er ikke noe krav om at alle aksjonærene mottar likt tilleggsvederlag. Således kan enkelte aksjonærer utløses helt. Ulik utdeling vil imidlertid føre til ulik behandling hos aksjonærene, se [pkt. 10.5](#).

Det samlede vederlaget for aksjonærene i det overdragende selskapet fremgår av verdsettingen av det overdragende selskapet i fusjonsplanen.

#### 5.6.2 Aksjeselskaper, vederlag i form av aksjer i overtakende selskaps morselskap

Tilhører det overtakende selskapet et konsern, kan fusjonsvederlaget være aksjer i morselskapet, se asl./asal. § 13-2 (2), dersom

- selskapene som deltar i fusjonen enten er aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper, og
- morselskapet alene eller sammen med andre konsernselskaper eier mer enn 90 % av aksjene og har en tilsvarende andel av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det overtakende selskapet.

Hvis minst ett av selskapene i fusjonen er et allmennaksjeselskap, følges reglene i allmennaksjeloven. Ellers følges reglene i aksjeloven.

Aksjekapitalforhøyelsen i morselskapet skal i slike tilfeller dekkes av en fordring som utstedes av det overtakende selskapet. Fordringen er et kapital-(tings-) innskudd i morselskapet. Skattemessig inngangsverdi på denne fordringen skal settes lik skattemessig verdi av den egenkapitalen som overføres til det overtakende selskapet ved fusjonen, jf. sktl. § 11-7 (2)

Gevinst eller tap ved realisasjon av fusjonsfordring er skattepliktig/fradragsberettiget for morselskapet, jf. sktl. § 11-7 (3) første og annet punktum. En konvertering av fusjonsfordringen til aksjekapital i datterselskapet er å anse som realisasjon av fordringen for morselskapet (kreditor), dvs. skatteplikt for gevinst eller fradragsrett for tap. Utgangsverdien på fordringen vil utgjøre verdien av vederlagsaksjene. Hvis fusjonen er gjennomført med regnskapsmessig kontinuitet, vil utgangsverdien tilsvare den regnskapsmessige verdien av det overførte. For debitor, dvs. det overtakende selskapet, vil en gevinst eller tap på morselskapets hånd medføre et motsvarende fradragsberettiget tap eller skattepliktig gevinst, jf. sktl. § 11-7 (3) siste punktum. Nærmere om konvertering av fusjonsfordringer, se FIN 16. desember 2003 i Utv. 2003/1282, FIN 7. februar 2005 i Utv. 2005/373 og FIN 1. oktober 2007 i Utv. 2007/1571.

Det er ved konsernfusjon anledning til å yte vederlagsaksjer dels fra det overtakende datterselskapet og dels fra morselskapet (konsernfusjon med delt vederlag). Skattefrie fusjoner kan også gjennomføres hvor det bare er en indirekte eierforbindelse mellom det overtakende selskapet og morselskapet slik at det er det øverste morselskapet som utsteder vederlagsaksjer.

Fusjonsvederlag i form av aksjer i annet datterselskap i et konsern, godtas ikke skattemessig som annet enn tilleggsvederlag, jf. sktl. § 11-2 (1) siste punktum.

### 5.6.3 *Deltakerlignede selskaper*

Maksimalt tilleggsvederlag til deltakere i deltakerlignede selskaper framgår av sktl. § 11-3. Deltakerne som mottar vederlag ved fusjon av deltakerlignede selskaper, kan i tillegg til andeler i det overtakende selskapet, bare motta et tilleggsvederlag som utgjør maksimalt 20 % av det samlede vederlaget.

### 5.6.4 *Samvirkeforetak*

Om fusjonsvederlaget ved fusjon av samvirkeforetak, se [pkt. 10.5.4](#).

## 5.7 **Skattemessig kontinuitet**

### 5.7.1 *Grunnlaget for selskapsutdelinger*

Grunnlaget for selskapsutdelinger må være likt før og etter fusjonen. Størrelsen av innbetalt aksjekapital og overkurs som kunne vært utdelt uten beskatning for aksjonæren, skal videreføres hos det overtakende selskapet.

### 5.7.2 *Skatteposisjoner, overtakende selskap*

Det overtakende selskapet må videreføre sine egne og overta det overdragende selskapets skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkter. Har begge selskapene samlesaldoer i saldogruppene, a, c eller d, skal disse slås sammen for hver av gruppene. Tilsvarende gjelder dersom selskapene før fusjonen eide hver sin andel i samme driftsmiddel som inngår på egen saldo eller hver sin andel i samme driftsmidler som inngår i saldogruppe j (faste tekniske installasjoner i samme bygning).

Det overtakende selskapet overtar også det overdragende selskapets øvrige skatteposisjoner. Overføring av skatteposisjoner som f.eks. betinget avsatte gevinster, negative saldoer, tomme positive saldoer, gevinst og tapskonto og fremførbart underskudd, skal skje til skattemessig verdi.

### 5.7.3 Skattemessig verdi på fordring utstedt av overtakende selskap ved trekantfusjon

Ved trekantfusjon der kapitalforhøyelsen i morselskapet gjennomføres ved at en fordring utstedt av overtakende selskap benyttes som aksjeinnskudd, skal skattemessig verdi av fordringen settes lik skattemessig verdi av den egenkapitalen som overføres ved fusjonen, jf. sktl. § 11-7 (2).

### 5.7.4 Skatteposisjoner, aksjonær

For å oppfylle kravet til kontinuitet hos aksjonæren, må alle skatteposisjoner aksjonæren hadde i tilknytning til sine aksjer i det overdragende selskapet overføres til vederlagsaksjene i det overtakende selskapet, jf. sktl. § 11-7 (4). Er antall aksjer før og etter fusjonen forskjellig, må ervervstidspunkt, inngangsverdi og andre skatteposisjoner omfordeles, herunder tillegg eller fradrag som følge av kapitalendringer og ubenyttet skjerming. Ved fusjon av selskaper med identisk eiersammensetning, og hvor vederlaget består i oppskrivning av pålydende på aksjene i det overtakende selskapet, må eventuelle ulike skatteposisjoner knyttet til aksjene i det overdragende selskapet omfordeles slik at posisjonene knyttet til den/de eldste aksjene, omfordeles på den/de eldste aksjene i det overtakende selskapet, osv., se BFU 17/2011.

Nærmere om omfordeling av inngangsverdi og andre skatteposisjoner, se emnet «Aksjer – realisasjon».

For aksjonærer som er realisasjonsbeskattet for tilleggsvederlaget (skjev utdeling), må inngangsverdien reduseres med den inngangsverdien som har inngått i gevinst-/tapsberegningen for de aksjene som anses realisert.

### 5.7.5 Skatteposisjoner, deltaker

Deltakernes skatteposisjoner knyttet til andeler i deltakerlignede selskaper skal føres videre. Dette gjelder blant annet kostpris og anskaffelseskostnader for andelen, deltakerens innskudd i selskapet og ubenyttet skjerming for tidligere år.

### 5.7.6 Særlig om skatteposisjoner for kommandittister og stille deltakere

Over- eller underpris på selskapsandel hos kommandittist eller stille deltaker i overdragende selskap, videreføres på vedkommendes andel i det overtakende selskapet. Det samme gjelder fremførbart underskudd etter oppfylt fradragramme og tillegg til fradragrammen i henhold til overgangsregler til skattereformen av 1992.

Fusjonen kan for kommandittist/stille deltaker innebære at vedkommende får en samlet høyere eller lavere andel av skattemessig egenkapital etter fusjonen, i forhold til det vedkommende hadde før fusjonen. Differansen behandles på samme måte som over- eller underpris med virkning for fradragrammen på selskapsandelen, jf. sktl. § 11-7 (4).

## 6 Skattefri fusjon, ulovfestet rett

Skattefri fusjon av selskaper som ikke er likeartet, kan i følgende tilfeller foretas etter ulovfestet rett

- fusjon av aksjeselskap og andelslag (som ikke er et registrert SA) som omfattes av sktl. § 10-1 nr. 1. Se Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) pkt. 3.2, FIN 22. mars 1993 i Utv. 1993/500 og FIN 10. februar 1997 i Utv. 1997/412
- samvirkeforetaks (SA) innfusjonering av et heleid aksjeselskap, jf. samvirkelova § 118. Se FIN i Utv. 1997/412. Se også BFU 17/2009.
- sparebanks innfusjonering av heleid aksjeselskap. Se Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) pkt. 3.2
- gjensidig forsikringsselskaps innfusjonering av heleid aksjeselskap. Se FIN 26. september 1997 i Utv. 1997/1296. Pensjonskasse som reguleres av forskrift 19. februar 1993 nr. 117 om forsikringsvirksomhetslovens anvendelse på pensjonskasser og pensjonsfond likestilles i denne sammenheng med gjensidig forsikringsselskap, se FIN 26. mai 1999 i Utv. 1999/1320
- fusjon av interkommunalt selskap med delt ansvar og heleid datterselskap når begge selskapene er underlagt de særlige reglene om beskatning av kraftforetak, se FIN 14. januar 1999 i Utv. 1999/708.

For øvrig må vilkårene som nevnt i pkt. 5 være oppfylt så langt de kodifiserer tidligere ulovfestede regler.

Et borettslag som lignes etter skatteloven § 7-3 og et aksjeselskap kan ikke fusjonere etter reglene i skatteloven §§ 11-2 flg. da et slikt borettslag faller utenfor fusjonsreglene, jf. skatteloven § 10-1 annet ledd. Et borettslag som ikke fyller vilkårene etter skatteloven § 7-3 skal lignes som et selskap, men på grunn av selskapsformen, anses et slikt borettslag ikke som «likeartet» med et aksjeselskap, jf. skatteloven § 11-2 tredje ledd siste punktum.

Dersom fusjonspartene har et vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå, er det i administrativ praksis åpnet for fusjon etter ulovfestet rett. I BFU 38/2008 ble det på grunnlag av ulovfestet rett godtatt at et borettslag som ikke fylte vilkårene for ligning etter skatteloven § 7-3, fusjonerte med sitt heleide aksjeselskap. Borettslag som fyller vilkårene for ligning etter skatteloven § 7-3, kan imidlertid ikke fusjonere skattefritt med et aksjeselskap etter ulovfestet rett. Dette gjelder også borettslag som før fusjonen lignes som selskap, men som oppfyller vilkårene i skatteloven § 7-3 i fusjonsåret, se BFU 34/2007.

Et andelslag (BA) og en forening kan ikke fusjonere skattefritt verken etter lovfestet eller ulovfestet rett, se BFU 20/2009. Et andelslag og en forening er ikke likeartet, jf. sktl. § 11-2, og heller ikke likestilte selskaper etter sktl. § 10-1 (1), jf. sktl. § 2-2 (1) bokstav b til e.

## 7 Tilsidesettelse

Om tilsidesettelse, herunder bruk av sktl. § 14-90 og ulovfestet gjennomskjæring, se emnet «Tilsidesettelse».

## 8 Virkningstidspunkt for fusjon

### 8.1 Aksjeselskap

For aksjeselskap får fusjonen virkning fra det tidspunktet fusjonen selskapsrettslig er inntrådt. Det innebærer at fusjonen anses gjennomført skattemessig når den er registrert i Foretaksregisteret, se sktl. § 11-10 (2) og asl. § 13-16 /asal. § 13-17. Virkningstidspunktet for fusjonen er det samme enten fusjonen er skattefri eller skattepliktig.

### 8.2 Deltakerlignet selskap

Fusjon av deltakerlignede selskaper får virkning fra det tidspunktet det overdragende selskapet foretar innskudd i det overtakende selskapet, jf. sktl. § 11-10 (1). Innskudd forfaller straks forpliktelsen er stiftet, og fusjonsavtalen vil derfor være avgjørende for virkningstidspunktet. Virkningstidspunktet for fusjonen er det samme enten fusjonen er skattefri eller skattepliktig.

Om virkningstidspunktet ved fusjon av sparebanker og forsikringsselskap, se FIN 16. juni 1997 i Utv. 1997/900.

### 8.3 Samvirkeforetak

Fusjon av samvirkeforetak (SA) får virkning fra det tidspunktet da virkningene av fusjonen selskapsrettslig er inntrådt etter samvirkelova § 116.

## 9 Virkning av skattefri fusjon for selskapene

### 9.1 Generelt

Ved skattefri fusjon anses de overdragende selskapene videreført gjennom det overtakende selskapet. Således anses eventuell virksomhet drevet av de overdragende selskapene ikke som opphørt, så fremt det overtakende selskapet fortsetter å drive virksomheten.

### 9.2 Ligningen for fusjonsåret

#### 9.2.1 Aksjeselskap mv. og samvirkeforetak (SA), overskudd i fusjonsåret

Det overtakende selskapet lignes for sin egen og overdragende selskaps samlede inntekt i fusjonsåret.

### 9.2.2 *Aksjeselskap mv. og samvirkeforetak (SA), underskudd i fusjonsåret*

Årets underskudd i et av de fusjonerte selskapene kan føres til fradrag i årets samlede inntekt hos det overtakende selskapet.

Om begrensning i adgang til fremføring av tidligere års underskudd, se emnet «**Underskudd**».

En skattefri fusjon fører ikke til at underskudd i fusjonsåret eller året forut for dette i overdragende selskap som oppløses, kan tilbakeføres etter sktl. § 14-7. Dette gjelder selv om virksomheten i overdragende selskap ikke videreføres i det overtakende selskapet.

### 9.2.3 *Deltakerlignet selskap, overskudd/underskudd i fusjonsåret*

Overskudd/underskudd fra årets begynnelse og fram til fusjonstidspunktet fordeles på deltakerne i det overdragende selskapet etter eierandel før fusjonen.

## 9.3 *Korreksjonsinntekt*

Reglene om korreksjonsinntekt er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2012. Ved skattefri fusjon av to selskaper skal selskapenes regnskapsmessige og skattemessige verdier samordnes. Har det ene selskapet krav på fradrag for tidligere skattlagt korreksjonsinntekt, kan dette fradras i det nye selskapet når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Om fradrag etter overgangsregler for tidligere års korreksjonsinntekt, se emnet «**Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinntekt**».

## 9.4 *Tilleggsvederlag i form av formuesobjekter mv.*

Yter det overtakende selskapet tilleggsvederlag i form av formuesobjekter mv., som hos aksjonærene behandles som utbytte, skal det foretas uttaksbeskatning hos selskapet når vilkårene for dette er oppfylt. Behandles tilleggsvederlaget som realisasjonsvederlag (innløsning av enkeltaksje) hos aksjonær, skal det foretas gevinst-/tapsberegning hos selskapet for de eiendelene som benyttes som tilleggsvederlag. Dette gjelder tilsvarende for deltakerlignet selskap, men slik at tilleggsvederlag som behandles som utbytte for aksjonær, behandles som utdeling etter sktl. § 10-42 for deltaker.

Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «**Fritaksmetoden**».

## 9.5 *Spesielt om innfusjonering av datterselskap*

Ved innfusjonering av datterselskap i morselskap, vil morselskapets aksjer i datterselskapet bli slettet. Verdien av aksjene blir erstattet med verdien av eiendelene i datterselskapet.

## 10 *Virkning av skattefri fusjon for eierne (aksjonærene/deltakerne)*

### 10.1 *Generelt*

Ved skattefri fusjon behandles aksjonærene/deltakerne som om de ikke har realisert sine aksjer/andeler. Det skal derfor ikke foretas gevinstbeskatning eller gis tapsfradrag. Om unntak ved tilleggsvederlag, se [pkt. 10.5](#). Om skattemessig kontinuitet, se [pkt. 5.7](#).

### 10.2 *Spesielt om innfusjonering av datterselskap*

Ved innfusjonering av datterselskap i morselskap, vil morselskapets aksjer i datterselskapet bli slettet. Dette får i utgangspunktet ingen innvirkning på inngangsverdien på aksjene i morselskapet.

### 10.3 *Deltaker, utdeling før fusjonstidspunktet*

Utdeling etter sktl. § 10-42 før fusjonstidspunktet tilordnes de respektive deltakerne i det overdragende selskapet før fusjonen.

### 10.4 *Aksjonær, utbytte før fusjonstidspunktet*

Utbytte etter sktl. § 10-11 som besluttet utdelt før fusjonstidspunktet, tilordnes de respektive aksjonærene i det overdragende selskapet før fusjonen.



## 10.5 Tilleggsvederlag

### 10.5.1 Generelt

Skattefritaket ved fusjon omfatter ikke tilleggsvederlag til aksjonær eller deltaker, jf. sktl. § 11-6. Tilleggsvederlag beskattes etter skattelovens alminnelige regler, se nedenfor.

### 10.5.2 Aksjonær

Utdeles tilleggsvederlag likt til alle aksjonærer i et av de overdragende selskapene, skal dette behandles som utbytte og eventuelt gi rett til skjerming, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)». Om behandling av utbytte til utenlandske aksjonærer, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)».

Får noen av aksjonærene færre vederlagsaksjer enn bytteforholdet skulle tilsi, og et forholdsmessig større tilleggsvederlag enn andre aksjonærer, er dette en delvis realisasjon som utløser beskatning av gevinst/fradrag for tap. Den delen av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige aksjonærene får, anses som vederlag for aksjene. Antallet realiserede aksjer vil være differansen mellom mottatte aksjer og det antallet aksjonæren skulle hatt etter bytteforholdet. Om et eksempel på tilleggsvederlag ved trekantfusjon, se SKD 26. august 2011 i Utv. 2011/1246. Om skattefritak etter sktl. § 2-38 for visse selskaper (fritaksmetoden), se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

Eventuell kontantutløsning mot nedskrivning av selskapets innbetalte aksjekapital, anses som skattefri tilbakebetaling av innskutt kapital som skal redusere aksjonærens inngangsverdi. Så langt utbetalingen dekkes av tidligere fondsemisjon eller aksjekapitalen ikke endres, er utbetalingen å anse som utbytte etter sktl. § 10-11.

### 10.5.3 Deltaker i deltakerlignet selskap

Tilleggsvederlag som deles ut likt til alle deltakere ved fusjon av deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 11-3, behandles skattemessig som en vederlagsfri utdeling, så langt utdelingen ikke anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital.

Om hva som regnes som tilbakebetaling av innbetalt kapital, se emnet «[Deltakerlignet selskap – utdeling](#)», pkt. 8.

Får noen av deltakerne mindre eierandel enn bytteforholdet skulle tilsi, og et større tilleggsvederlag enn andre deltakere, er dette en hel eller delvis realisasjon av andel som utløser beskatning av gevinst/fradrag for tap. Den delen av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige deltakerne får, anses som vederlag for eierandelene. Størrelsen av den realiserede eierandelen vil være differansen mellom den eierandelen deltakeren skulle hatt etter bytteforholdet og den mottatte eierandelen.

### 10.5.4 Samvirkeforetak

Hovedregelen er at hvert medlem i det overdragende foretaket får tildelt medlemskap i det overtakende foretaket. Dette gjelder i utgangspunktet uansett hvor lenge vedkommende har vært medlem og hvor stor omsetning vedkommende har hatt med det overdragende foretaket. Om eventuelt tilleggsvederlag for medlemmer ved fusjon av samvirkeforetak (SA), se samvirkelova § 106.

## 11 Skattestedet

Om skattestedet, se emnet «[Skattestedet](#)».

# Fusjon over landegrensene

- Sktl. § 9-14, §§ 11-1 til 11-3, § 11-6, § 11-7, §§ 11-9 til 11-11 og § 14-27.
- Asl./asal. kap. 13.
- Lov 29. juni 2007 nr. 81 (samvirkelova) kap. 8.
- Lov 30. juni 2006 nr. 50 om europeiske samvirkeforetak ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10c (rådsforordning (EF) nr. 1435/2003) (SCE-loven).

## 1 Fusjoner som behandles i dette emnet

I dette emnet behandles følgende typer fusjoner og vilkårene for når disse kan gjennomføres uten skattlegging av selskap eller aksjonærer, jf. sktl. § 11-11

- fusjon som skjer etter aksjelovene kap. 13 hvor ett eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge (overdragende selskap) fusjonerer med overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 11-11 (1) bokstav a
- fusjon som skjer etter aksjelovene kap. 13 mellom overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge og overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 11-11 (6)
- fusjon av selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge, når fusjonen gjennomføres i samsvar med prinsipper for skattemessig kontinuitet for slike transaksjoner i det landet hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende og etter prinsippene om skattemessig kontinuitet i sktl. § 11-7, jf. sktl. 11-11 (5)
- stiftelse av europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak) ved fusjon etter § 5 i SCE-loven, når fusjonen skjer på samme vilkår som for fusjon etter sktl. § 11-11 (1), jf. sktl. § 11-11 (2).

Reglene gjelder tilsvarende for fusjon mellom SE-selskaper og mellom et SE-selskap og et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, se Prop. 78 L (2010-2011) pkt. 8.5.1.

Reglene om fusjon over landegrensene omfatter ikke selskaper skattemessig likestilt med aksjeselskaper/allmennaksjeselskaper. Reglene omfatter heller ikke fusjon av deltakerlignede selskaper. Se Prop. 78 L (2010 – 2011) pkt. 8.5.6.

## 2 Fusjon hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge

### 2.1 Generelt

Etter sktl. § 11-11 (1) bokstav a kan ett eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge (overdragende selskap) fusjonere med overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i en annen EØS-stat uten skattlegging av selskapene eller aksjonærene. Fusjonen må skje etter reglene om fusjon over landegrensene i aksjelovene kap. 13 VII.

### 2.2 Fusjonstyper

Asl. og asal. kap. 13 VII regulerer fusjon mellom ett eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper og ett eller flere selskaper med begrenset ansvar som har sitt forretningskontor eller sitt hovedkontor i en annen EØS-stat, og som er underlagt lovgivningen i en EØS-stat. Reglene er beskrevet i asal., men reglene gjelder tilsvarende for aksjeselskaper, jf. asl. § 13-25. Et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap kan fusjoneres inn i et slikt selskap hjemmehørende i EØS, som har en selskapsform som etter sin stats selskapslovgivning svarer til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

Det er de fusjonstypene som er nevnt i asal kap. 13 VII som kan gjennomføres uten beskatning. Er det overdragende selskapet hjemmehørende i Norge, gjelder aksjelovens regler om fusjon over landegrensene for følgende fusjonstyper

- fusjon som er nevnt i asl/asal § 13-2 (1), se asal. § 13-25 (2) nr. 1. Dette gjelder fusjon hvor ett eller flere selskaper hjemmehørende i Norge overdrar alle eiendeler, rettigheter

og forpliktelser til et nystiftet eller eksisterende selskap hjemmehørende i annen EØS-stat, og aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapet – fusjon som nevnt i asl/asal. § 13-25, hvor et datterselskap hjemmehørende i Norge fusjoneres inn i et morselskap hjemmehørende i en annen EØS-stat, jf. asal. § 13-36. Fusjon som nevnt i asl/asal. § 13-2 (2), hvor aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskaps morselskap, kan ikke gjennomføres etter aksjelovene, hvis det overtakende selskapet eller morselskapet ikke er hjemmehørende i Norge. Dermed kan en slik fusjon over landegrensene heller ikke gjennomføres uten beskatning.

### 2.3 Tilleggsvederlag

For at fusjonen skal være skattefrie, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i fusjonen, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag, jf. sktl. § 11-11 (1) annet punktum. Dette gjelder selv om det selskapsrettslig kan være adgang til å gjennomføre en fusjon med et høyere tilleggsvederlag, se asal. § 13-25 (2) nr. 1 annet punktum. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i fusjonen, regnes i denne sammenhengen blant annet aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet. Ved skattefrie fusjon skattlegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.

### 2.4 Overtakende selskap hjemmehørende i lavskatteland

Er det overtakende selskapet hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, gjelder skattefritaket bare dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten hvor selskapet er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 (7), jf. § 10-64 bokstav b (realitetskravet). Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSKD § 10-63. Se også emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 8.2.

### 2.5 Forholdet til selskapsrettslige regler

Fusjonen må skje etter aksjelovene kapittel 13 VII om fusjon over landegrensene. Brudd på de selskapsrettslige reglene om gjennomføringen av fusjonen hindrer ikke at fusjonen kan gjennomføres uten skattlegging.

### 2.6 Forholdet til regnskapsrettslige regler

Fusjonen kan gjennomføres uten beskatning, selv om det foreligger brudd på regnskapsrettslige regler om fusjon.

### 2.7 Avvikling av det overdragende selskapet

For at fusjonen skal være skattefri, må det overdragende selskapet avvikles. Bestemmelsen i sktl. § 11-9 om at det overdragende selskapet må avvikles straks etter overdragelsen, gjelder tilsvarende for fusjoner over landegrensene der overdragende selskap er hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 (1) siste punktum. For aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er det aksjelovens regler om oppløsning og avvikling som gjelder.

### 2.8 Kontinuitet på aksjonærnivå og selskapsnivå

Reglene i sktl. § 11-7 om krav til kontinuitet både på selskapsnivå og aksjonærnivå gjelder tilsvarende hvor et selskap hjemmehørende i Norge fusjoneres inn i et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 11-11 (1) tredje punktum jf. § 11-7. Se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 5.7.

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

Kravet til kontinuitet på selskapsnivå gjelder skatteposisjoner som eksisterer for norske skatteformål før fusjonen gjennomføres. Dette innebærer at gevinster og tap ikke skal gjøres opp skattemessig, dersom selskapet gjennom filial mv. har begrenset skatteplikt hit etter intern rett og skatteavtale, eller eiendeler mv. på annen måte fortsatt har tilknytning til norsk beskatningsområde, se FIN 19. august 2011 i Utv. 2011/1216. Om skatteplikt ved uttak fra norsk beskatningsområde se pkt. 2.9. Kravet til kontinuitet innebærer også at skatteposisjoner i form av fremførbart underskudd, negativ/tom positiv saldo og positiv/

negativ gevinst- og tapskonto skal videreføres i det overtakende selskapet, så fremt det overtakende selskapet har begrenset skatteplikt hit.

## 2.9 Skatteplikt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde

Medfører fusjonen at eiendeler, rettigheter og forpliktelser knyttet til det overdragende selskapet anses tatt ut av norsk beskatningsområde, kommer reglene om skatteplikt / fradragsrett etter sktl. § 9-14 og § 14-27 til anvendelse. Nærmere om når eiendeler, rettigheter og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og om skattleggingen i slike tilfeller, se emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)».

## 2.10 Skatteposisjoner som ikke er knyttet til objekter som er i behold i selskapet

### 2.10.1 Generelt

Utgangspunktet er at skatteposisjoner i form av gevinst- og tapskonto, negativ saldo og tom positiv saldo skal inntektsføres/fradragsføres ved opphør av skatteplikt til Norge, jf. sktl. § 14-48 (3). Fremførbart underskudd kan fremføres videre hvis selskapet senere igjen skulle bli skattepliktig til Norge. Er visse vilkår oppfylt, kan imidlertid gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto og negativ saldo i saldogruppene a, c, d, og j, fortsatt inntektsføres etter vanlige regler når skattyter blir hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 (4). Dette gjelder også når skatteplikten til Norge opphører ved en fusjon etter sktl. § 11-11, jf. sktl. § 14-48 (5).

### 2.10.2 Vilkår for fortsatt inntektsføring

Ved opphør av skatteplikt der overtakende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat, må følgende vilkår være oppfylt for at inntektsføringen kan skje etter de vanlige reglene

- alle selskapene som deltar i fusjonen må være hjemmehørende innenfor EØS, jf. sktl. § 14-48 (5)
- selskap som deltar i fusjonen, og som er hjemmehørende i lavskattelend innenfor EØS, må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i dette landet, se sktl. § 14-48 (5), jf. sktl. § 10-64 bokstav b
- hvis Norge ikke har avtale som nevnt i sktl. § 14-48 (4) femte punktum om bistand til innfordring av skattekrav med det landet hvor det overtakende selskapet er hjemmehørende, må det overtakende selskapet stille sikkerhet for skatteforpliktelsen. Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller på annen betryggende måte, jf. sktl. § 14-48 (4) tredje punktum. Det er skattekontoret som fastsetter sikkerhetsstillelsen, jf. sktl. 14-48 (4) fjerde punktum.

### 2.10.3 Bortfall av retten til fortsatt inntektsføring

Retten til fortsatt inntektsføring etter vanlige regler faller bort, jf. sktl. § 14-48 (4) sjette og syvende punktum, hvis

- kravet til sikkerhet ikke lenger er oppfylt,
- det overtakende selskapet senere flytter til et land utenfor EØS eller flytter til et lavskattelend innenfor EØS og ikke er/blir reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, eller
- det overtakende selskapet som er hjemmehørende i et lavskattelend innenfor EØS opphører med reell økonomisk aktivitet i dette landet.

Ved bortfall av retten til fortsatt inntektsføring skal resterende gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto og negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j inntektsføres i sin helhet det første året vilkårene ikke lenger er oppfylt.

## 2.11 Virkningstidspunktet for fusjonen

Bestemmelsen i sktl. § 11-10 (2) om virkningstidspunktet for fusjonen, gjelder tilsvarende som for fusjon mellom aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 (1) tredje punktum. I følge asal. § 13-33 (2) første punktum inntrener rettsvirkningene av fusjonen på det tidspunktet som er fastsatt i lovgivningen som regulerer det overtakende selskapet. Når det overtakende selskapet er underlagt selskapslovgivningen i annen EØS-stat enn Norge, skal fusjonen registreres i foretaksregisteret når

foretaksregisteret har mottatt melding fra registreringsmyndigheten i den andre staten om at fusjonen har trådt i kraft, jf. asal. § 13-32 (3).

### **3 Fusjon hvor overtakende aksjeselskap er hjemmehørende i Norge**

#### **3.1 Generelt**

Etter sktl. § 11-11 (6) kan et overdragende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen EØS-stat, fusjonere med overtakende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap hjemmehørende i Norge uten skattlegging av selskapene eller aksjonærene. Fusjonen må skje etter reglene om fusjon over landegrensene i aksjelovene kap. 13 VII.

#### **3.2 Fusjonstyper**

Asl og asal. kap. 13 VII regulerer fusjon mellom ett eller flere aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper og ett eller flere selskaper med begrenset ansvar som har sitt forretningskontor eller sitt hovedkontor i en annen EØS-stat, og som er underlagt lovgivningen i en EØS-stat. Reglene er behandlet i asal., men gjelder tilsvarende for aksjeselskaper, jf. asal. § 13-25. Et slikt selskap hjemmehørende i EØS, som har en selskapsform som etter sin stats selskapslovgivning svarer til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, kan fusjoneres inn i et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

Det er de fusjonstypene som omfattes av asl/asal kap. 13 som kan gjennomføres uten beskatning. Er det overtakende selskapet hjemmehørende i Norge, gjelder aksjelovens regler om fusjon over landegrensene følgende fusjonstyper

- fusjon som er nevnt i asl/asal § 13-2 (1), se asal. § 13-25 (2) nr. 1. Dette gjelder fusjon hvor et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat overdrar alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et nystiftet eller eksisterende norsk selskap, og aksjonærene i det overdragende selskapet får aksjer i det overtakende selskapet.
- fusjon som nevnt i asl/asal. § 13-25, hvor et datterselskap hjemmehørende i en annen EØS-stat fusjoneres inn i et norsk morselskap.

Fusjon som nevnt i asl/asal. § 13-2 (2), hvor aksjonærene i det overdragende selskap får aksjer i det overtakende selskaps morselskap, kan ikke gjennomføres etter aksjelovene, hvis det overdragende selskapet ikke er hjemmehørende i Norge. Dermed kan en slik fusjon heller ikke gjennomføres uten beskatning.

#### **3.3 Tilleggsvederlag**

For at fusjonen skal være skattefri, må annen form for vederlag enn aksjer i selskap som direkte deltar i fusjonen, ikke utgjøre mer enn 20 % av samlet vederlag. Som annet vederlag enn aksjer i selskap som deltar i fusjonen, regnes i denne sammenhengen aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet. Ved skattefri fusjon skattelegges tilleggsvederlag etter vanlige regler, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.

#### **3.4 Overdragende selskap hjemmehørende i lavskattelend**

Er det overdragende selskapet hjemmehørende i et lavskattelend innenfor EØS, gjelder reglene om skattefri fusjon bare dersom selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten hvor selskapet er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 (7), jf. § 10-64 bokstav b. Om hvilke land som er lavskattelend, se sktl. § 10-63 og FSSKD § 10-63. Se også emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 8.2.

#### **3.5 Forholdet til selskapsrettslige regler**

Fusjonen må skje etter aksjelovene kapittel 13 VII. Brudd på de selskapsrettslige reglene om gjennomføringen av fusjonen hindrer ikke at fusjonen kan gjennomføres uten skattlegging.

#### **3.6 Forholdet til regnskapsrettslige regler**

Fusjonen kan gjennomføres uten beskatning selv om det foreligger brudd på regnskapsrettslige regler om fusjon.

### 3.7 *Avvikling av det overdragende selskapet*

For at fusjonen skal være skattefri, må det overdragende selskapet avvikles. Bestemmelsen i sktl. § 11-9 om at det overdragende selskapet må avvikles straks etter overdragelsen, gjelder tilsvarende for fusjoner over landegrensene der overdragende selskap er hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 11-11 (1) siste punktum.

### 3.8 *Kontinuitet*

#### 3.8.1 *Kontinuitet i selskapets hjemstat*

Et vilkår for skattefrihet er at fusjonen gjennomføres i samsvar med de prinsippene for skattemessig kontinuitet som gjelder for slike transaksjoner i den staten hvor overdragende selskap er hjemmehørende, jf. sktl. § 11-11 (6) annet punktum. Reglene om skattefri fusjon gjelder således ikke hvis det i det landet hvor overdragende selskap er hjemmehørende, ikke gjelder regler om skattemessig kontinuitet ved fusjon med et norsk overtakende selskap.

#### 3.8.2 *Kontinuitet på aksjonærnivå*

For aksjonærene i det overdragende selskapet, skal skatteposisjoner som inngangsverdi og ervervstidspunkt videreføres på vederlagsaksjene, se sktl. § 11-11 (6) tredje punktum jf. § 11-7 (4).

#### 3.8.3 *Eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende selskap*

Skattemessig verdi av eiendeler, rettigheter og forpliktelser i overdragende selskap som befant seg innenfor norsk beskatningsområde før fusjonen, skal videreføres med kontinuitet i det fusjonerte selskapet, se sktl. § 11-11 (6) tredje punktum jf. § 11-7 (1). Dette kan for eksempel være tilfelle der det overdragende selskapet har en filial i Norge før fusjonen.

#### 3.8.4 *Eiendeler som tas inn i norsk beskatningsområde ved fusjonen*

Kontinuitetsprinsippet er ikke relevant for skatteposisjoner som før fusjonen ikke eksisterte for norske skatteformål. For eiendeler, rettigheter og forpliktelser som ved fusjonen tas inn i norsk beskatningsområde, gjelder alminnelige regler om fastsetting av skattemessig verdi. For driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde fastsettes inntaksverdien etter sktl. § 14-60 flg. Nærmere om fastsetting av inntaksverdien i slike tilfeller, se emnet «Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

### 3.9 *Virkningstidspunktet for fusjonen*

Bestemmelsen i sktl. § 11-10 (2) om virkningstidspunktet for fusjonen, gjelder tilsvarende som for fusjon mellom aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 11-11 (1) tredje punktum. Når overtakende selskap er underlagt norsk rett, inntretr rettsvirkningene når fusjonen blir registrert i foretaksregisteret i samsvar med asal. § 13-32 (1), jf. asal. § 13-33 (2) siste punktum.

## 4 **Fusjon av selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet med norske aksjonærer eller filial mv. i Norge**

### 4.1 *Generelt*

Fusjon mellom selskaper med begrenset ansvar hjemmehørende i utlandet kan etter sktl. § 11-11 (5) gjennomføres uten beskatning av selskapet og aksjonærene når fusjonen gjennomføres etter prinsipper for skattemessig kontinuitet som gjelder i den staten hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende, og for norske skatteformål etter de prinsippene som framgår av sktl. § 11-7. Det er således en forutsetning at hjemstaten til det overdragende selskapet har regler om skattemessig kontinuitet, og at det velges kontinuitet for hele transaksjonen, se også FIN 19. august 2011 i Utv 2011/1216.

På selskapsnivå innebærer prinsippene i sktl. § 11-7 et krav til videreføring av skattemessige verdier og ervervstidspunkter på eiendeler, rettigheter og forpliktelser tilhørende

en norsk filial m.v. som overføres til overtakende selskap, jf. sktl. § 11-7 (1). På aksjonærnivå skal samlet inngangsverdi og ervervstidspunkt videreføres på vederlagsaksjene, jf. sktl. § 11-7 (4).

Det er ikke noe krav at fusjonen faller inn under de fusjonsformene som kan gjennomføres over landegrensene uten beskatning hvor norske selskaper deltar i fusjonen.

#### **4.2 Betydningen for norske skatteforhold**

På selskapsnivå kan fusjon mellom selskaper hjemmehørende i utlandet få betydning for norske skatteforhold hvis det overdragende selskapet har en filial i Norge eller på annen måte er begrenset skattepliktig til Norge. På aksjonærnivå vil fusjon mellom selskaper hjemmehørende i utlandet bare ha betydning for norske skatteforhold dersom overdragende selskap har aksjonærer skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge.

#### **4.3 Geografisk virkeområde og unntak for lavskatteland utenfor EØS**

Det er ikke noe vilkår at selskapene som deltar i fusjonen er hjemmehørende innenfor EØS. Skattefritaksregelen i sktl. § 11-11 (5) gjelder imidlertid ikke hvis et eller flere av de selskapene som deltar i fusjonen er hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS, jf. sktl. § 11-11 (7) første punktum. Om lavskatteland innenfor EØS, se [pkt. 4.6](#).

#### **4.4 Forholdet til selskapsrettslige regler**

Det er ikke oppstilt noe krav til at fusjonen skal følge særskilte selskapsrettslige regler.

#### **4.5 Tilleggsvederlag**

Etter sktl. § 11-11 (5) er det ikke noe krav om maksimalt tilleggsvederlag på 20 % ved fusjon mellom selskaper hjemmehørende i utlandet. Ved skattefri fusjon skattlegges tilleggsvederlag etter de vanlige reglene, se emnet «Fusjon – innenlands», [pkt. 10.5](#).

#### **4.6 Hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS**

Selskap som deltar i fusjonen, og som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i denne EØS-staten, se sktl. § 11-11 (7), jf. § 10-64 bokstav b. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSKD § 10-63. Se også emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», [pkt. 8.2](#).

#### **4.7 Skatteplikt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde**

For selskap hjemmehørende i utlandet kan eiendeler, rettigheter og forpliktelser være knyttet til norsk beskatningsområde ved filial eller lignende. Tas disse ut av norsk beskatningsområde i forbindelse med fusjon, kommer reglene om skatteplikt/fradragsrett etter sktl. § 9-14 og § 14-27 til anvendelse, jf. sktl. § 11-11 (3). Nærmere om når eiendeler, rettigheter og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og om skattleggingen i slike tilfeller, se emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde».

Reglene i sktl. § 14-48 (5) om fortsatt inntektsføring av visse skatteposisjoner kommer ikke til anvendelse ved opphør av skatteplikt for eventuell filial i Norge i forbindelse med slike fusjoner, da disse reglene bare gjelder for fusjoner og fisjoner etter sktl. § 11-11 (1), dvs. fusjoner og fisjoner hvor overdragende selskap er hjemmehørende i Norge. Fortsatt inntektsføring vil imidlertid kunne foretas i medhold av sktl. § 14-48 (4) hvis vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», [pkt. 14.3](#) og emnet «Gevinst- og tapskonto», [pkt. 3.4](#).

#### **4.8 Avvikling av det overdragende selskapet**

Bestemmelsen i sktl. § 11-9 om at det overdragende selskapet må avvikles straks etter overdragelsen, gjelder tilsvarende for fusjoner mellom utenlandske selskaper i forhold til skatteplikten etter norsk rett.

#### 4.9 Virkningstidspunktet for fusjonen

Virkningstidspunktet for en fusjon mellom utenlandske selskaper, vil normalt være det tidspunktet som følger av selskapslovgivningen i det landet hvor det overtakende selskapet er hjemmehørende.

### 5 Stiftelse av europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak) ved fusjon etter § 5 i SCE-loven

#### 5.1 Generelt

I henhold til SCE-forordningen art. 2 kan et europeisk samvirkeforetak (SCE-foretak) stiftes ved en fusjon mellom samvirker som er stiftet i henhold til en medlemsstats eller EØS-stats lovgivning. Hvis det ved fusjonen stiftes et SCE-selskap, gjelder reglene om fusjon mellom samvirkeforetak i samvirkelova kap. 8 så langt de passer, jf. SCE-loven § 5. Stiftelsen av et slikt selskap vil være skattefrie når fusjonen skjer på samme vilkår som for fusjon av aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper etter sktl. § 11-11 (1), jf. sktl. § 11-11 (2).

Vilkårene i sktl. § 11-6, § 11-7, § 11-9 og § 11-10 gjelder tilsvarende, jf. § 11-11 (1) siste punktum. Det samme gjelder vilkåret i sktl. § 11-11 (1) annet punktum om maksimalt tilleggsvederlag. Nærmere om disse vilkårene, se nedenfor.

#### 5.2 Nærmere om kravet til kontinuitet

Kravene til kontinuitet både på selskapsnivå og aksjonærnivå i sktl. § 11-7 gjelder tilsvarende for SCE-selskaper og eiere/deltakere i slike selskaper. Nærmere om kravene til kontinuitet, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 5.7.

#### 5.3 Forholdet til selskapsrettlige regler

Skatteloven inneholder ikke noe generelt krav om at en fusjon skal være lovlig etter selskapsrettlige regler. Sktl. § 11-11 (2) forutsetter imidlertid at stiftelse av et SCE-foretak skal skje etter SCE-loven § 5 for å oppfylle kravet til skattefritak.

#### 5.4 Tilleggsvederlag

Bestemmelsen i sktl. § 11-11 (1) nest siste punktum om at tilleggsvederlag skal utgjøre maksimalt 20 % av samlet vederlag for at fusjonen skal være skattefrie, gjelder også for slike fusjoner, jf. sktl. § 11-11 (2).

Tilleggsvederlag som ytes ved skattefrie fusjon i tillegg til medlemsinnskudd/andelsinnskudd mv. i det nystiftede SCE-foretaket, er skattepliktig, jf. sktl. § 11-6. Generelt om skattemessig behandling av tilleggsvederlag, se emnet «Fusjon – innenlands», pkt. 10.5.

#### 5.5 Skatteplikt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde

For eiendeler, rettigheter og forpliktelser som ved fusjonen tas ut av norsk beskatningsområde, kommer reglene om skatteplikt /fradragrett etter skatteloven § 9-14 og § 14-27 til anvendelse, jf. sktl. § 11-11 (3). Nærmere om når eiendeler, rettigheter og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og om skatleggingen i slike tilfeller, se emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde». Om skatteplikt og fradragrett ved utflytting av foretak fra Norge, se emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge».

#### 5.6 Nystiftet SCE-selskap hjemmehørende i lavskatteland

Er det nystiftede SCE-foretaket hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS, gjelder skattefritaket bare dersom selskapet reelt etablerer seg og driver reell økonomisk aktivitet i den EØS-staten hvor selskapet er hjemmehørende, se sktl. § 11-11 (7), jf. § 10-64 bokstav b. Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSKD § 10-63. Se også emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 8.2.

#### 5.7 Avvikling av overdragende selskap

Overdragende selskap må avvikles straks etter overdragelsen, se sktl. § 11-11 (1) tredje punktum jf. § 11-9. For overdragende samvirkeforetak er det samvirkelova sine regler om avvikling og oppløsning som må anvendes, jf. SCE-loven § 5.



## 5.8 Virkningstidspunkt for fusjonen

Sktl. § 11-10 som omhandler virkningstidspunktet for fusjon, har ingen henvisning til særskilte regler for fusjon ved stiftelse SCE-foretak. Reglene om fusjon av samvirkeforetak skal gjelde så langt de passer, jf. SCE-loven § 5. Samvirkelova § 116 har regler om iverksetting av fusjon mellom samvirkeforetak. Etter samvirkelova § 116 (3) skal fusjonen settes i verk når meldingen er registrert i foretaksregisteret.

# Føderåd

- Sktl. § 4-2 (1) bokstav c, § 4-3 bokstav c, § 5-1 (1), § 5-40 (2), § 6-41 og § 8-1 (9).
- Lignl. § 6-2 nr. 1 bokstav b.
- Takseringsreglene § 3-2-4.

## 1 Definisjon

Når kjøperen av fast eiendom gjør opp for kjøpesummen på den måten at selgeren får hel eller delvis betaling i form av fremtidige årlige ytelser (begrenset til mottakerens levetid), som dels kan bestå i naturalytelser, herunder boret, foreligger føderåd (kår), og ikke vanlig underhold. Slikt føderåd er mest vanlig ved overdragelse av jord- og skogbruks-eiendommer, men kan også være aktuelt ved overdragelse av andre faste eiendommer. En føderådsforpliktelse kan bare avtales i forbindelse med selve overdragelsen av eiendommen. En avtale om framtidige ytelser som avtales på et senere tidspunkt, følger ikke reglene om føderåd i sktl. §§ 5-1 og 6-41. Om når en eiendom anses overdratt, se emnet «Eierbegrepet». Ytes en rett til fri bolig som gave, foreligger ikke føderåd.

Er ytelsene avtalt å løpe frem til en bestemt dato, regnes ytelsen som en del av vederlaget, og ikke som føderåd. Om skille mellom føderåd (kår) og vederlag, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.5.

## 2 Formuen

Kapitalisert verdi av rett til føderåd formuesbeskattes ikke, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav c. Plikt til å svare føderåd er ikke gjeld for yteren, jf. sktl. § 4-3 (1) bokstav c.

## 3 Inntekt/fradrag

### 3.1 Mottaker

#### 3.1.1 Generelt

Fordel ved mottatte føderådnytelse i året er skattepliktig for mottakeren, jf. sktl. § 5-40 (2). Dette gjelder både føderåd som ytes i kontanter og som naturalytelser, f.eks. som fri bolig, fri kost mv. Produkter skal verdsettes til full verdi (omsetningsverdi) uavhengig av de verdiene som er tallfestet i føderådskontrakten. Føderåd som ytes til ektefeller, lignes med en halvpart på hver. Føderåd inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradraget, jf. sktl. § 6-31 (1) bokstav b.

Beregnet verdi av føderåd regnes ikke som vederlag for mottakeren av føderådet i forbindelse med gevinstberegning ved realisasjon av fast eiendom.

#### 3.1.2 Særlig om føderådsbolig

Det er i takseringsreglene fastsatt særskilte satser for brutto leieverdi av kårbolig, se takseringsreglene § 3-2-4.

Leieverdiene fastsettes sjablongmessig med utgangspunkt i boligens bruksareal. «Bruksareal» i denne sammenhengen er det arealet i boligen som er innredet til boligformål. Dette inkluderer kott, ganger vindfang mv., og innredede rom i kjeller og loft (for eksempel vaskerom, stue, soverom mv.). Det er bare areal innenfor en takhøyde på 1,9 m som teller med. For øvrig er det uten betydning om bare deler av boligen faktisk benyttes.

For inntektsåret 2012 er satsene fastsatt slik:

Bruksareal	Leieverdi
Over 100 kvm	kr 25 200
60 – 100 kvm	kr 18 900
Under 60 kvm	kr 12 600

Finnes ikke bade-/dusjrom eller wc, reduseres verdien med 25 %. Samme reduksjon gjelder dersom avstanden til kommuneadministrasjonen er over 15 km. Oppfylles begge vilkårene, er reduksjonen samlet 40 %.

I de tilfellene hvor ny eier og tidligere eier (kåryter og kårmtotaker) deler en boenhet hvor kårmtotaker har boret (bor i samme leilighet) i en bolig på eiendommen, er verdien av boretten fortsatt skattepliktig for kårmtotaker. I slike tilfeller skal den verdien som er beregnet med utgangspunkt i takseringsreglene § 3-2-4, reduseres med 40 %. Kåryter gis forholdsmessig fradrag (60 %) for kostnadene (drift og vedlikehold) på boligen.

## 3.2 Yteren

### 3.2.1 Inngangsverdi

Kapitalisert verdi av føderåd som inngår ved oppgjør av kjøpesum ved erverv av eiendom, skal ikke tillegges kostpris (inngangsverdi), jf. sktl. § 8-1 (9). Se for øvrig emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.

### 3.2.2 Løpende ytelser

De uttatte kårytelsene inngår i yterens bruttoinntekt, men da ytelsene skal beskattes på mottakerens hånd, føres ytelsene samtidig til fradrag hos yteren, jf. sktl. § 6-41.

Innenfor virksomhet føres ytelsene både på inntekts- og kostnadssiden i næringsopp-gaven. Utenfor virksomhet fører yteren inntektsbeløpet i skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189) og til fradrag i selvangivelsen.

De faktiske kostnadene knyttet til føderådsyttelsen vil være fradragsført sammen med eventuelle øvrige kostnader.

Føderådsyter skal ikke foreta forskuddstrekk i føderådsyttelse, jf. sktbl. § 5-7 (1) bokstav c.

## 4 Avløsning av føderåd

Engangsutbetaling til avløsning av føderåd er ikke fradragsberettiget. Avløsningsbeløpet tillegges inngangsverdien for eiendommen. Dette gjelder ikke avløsning av føderåd i jord- eller skogbruk der eiendommen er ervervet i 2004 eller tidligere hvor den kapitaliserte verdien av føderådet allerede er lagt til inngangsverdien.

Avløsningsbeløp for føderåd er skattepliktig inntekt for mottaker, jf. sktl. § 5-40 (2).

## 5 Frafall av krav på føderåd

### 5.1 Generelt

Føderådsmottaker som uten vederlag ensidig helt eller delvis frafaller kravet på framtidige føderådsyttelser, anses å ha ytet en gave til føderådsyteren. Verdien på gaven er den kapitaliserte nåverdien av de framtidige frafalte årlige ytelsene, jf. arveavgiftsloven § 13. Er føderådsyteren innenfor kretsen av arveavgiftspliktige mottakere, jf. arveavgiftsloven § 2, er slik gave arveavgiftspliktig.

### 5.2 Særlig om endring av kontrakt om kårbolig (føderådsbolig)

Finansministeren har i brev til Stortinget 9. januar 2009 (fin.dep.no under «Brev til Stortinget») uttalt at i de tilfellene kårmtotaker og kåryter ønsker å endre en føderådssavtale om boret, er endringen en privatrettslig avtale og må som hovedregel legges til grunn ved ligningen.

Medfører endringen at føderådsmottakerne for fremtiden skal dekke alle kostnadene med vedlikehold og drift av boligen, og føderådsmottakerne er nær slekting av

føderådsyteren, for eksempel foreldre eller besteforeldre, skal føderådsmottakerne ikke skattlegges for noen bofordel, se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)», [pkt. 8](#). Fordelsbeskatningen etter satsene i takseringsreglene § 3-2-4 skal ikke reduseres om kårsmottaker påtar seg å dekke bare deler av de totale kostnadene med vedlikehold og drift av boligen.

Føderådssyter som er arveberettiget i forhold til føderådsmottaker, har ved endringen mottatt en arveavgiftspliktig gave som tilsvarer den kapitaliserte verdien av de årlige kostnadene som kårsmottaker overtar. SKD har fastsatt sjablongverdier for gjennomsnittlige årlige kostnader som skal brukes ved beregning av størrelsen på gaven etter reglene i arveavgiftsloven § 13, se SKD 13. oktober 2009 i Utv.2009/1445.

Sjablongverdiene for kostnader er inndelt i følgende 3 satser avhengig av boligareal målt som beskrevet i [pkt. 3.1.2](#).

Over 100 kvm	kr 20 000
100 kvm – 60 kvm	kr 15 000
Under 60 kvm	kr 10 000

En endring av tidligere avtale om føderåd ved at det etableres en ny forpliktelse eller en økning av en eksisterende forpliktelse, anses som en ny disposisjon. Denne disposisjonen faller utenfor reglene om føderåd, se [pkt. 1](#). Dette medfører at yteren ikke vil ha krav på fradrag for påløpte kostnader som følge av den nye avtalen, se URD i Utv. 2005/294 (Dalane tingrett). (Kostnader ved å stille bolig til fri disposisjon for andre ble ikke ansett som kostnader for å erverve inntekt). Mottakeren blir i slike tilfeller heller ikke skattepliktig for fordelene etter bestemmelsen om føderåd i sktl. § 5-1, men skatteplikten følger av sktl. § 5-20 (3) om vederlagsfri bruk av andres eiendeler. En endret eller ny avtale får heller ingen innvirkning på kostpris/avskrivningsgrunnlag.

## 6 Bytte av føderådsbolig

Det regnes fortsatt som føderåd at føderådssyteren tar tilbake føderådsboligen og i stedet stiller en annen bolig til disposisjon for føderådsmottakeren, f.eks. en leid leilighet. Føderådsmottaker skal fortsatt skattlegges etter sjablongregelen for leieverdien, se [pkt. 3.1.2](#), og føderådssyter skal ha fradrag for faktiske kostnader.

## 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 (RF-1175), jf. lignl. § 6-2 nr. 1 bokstav b. Føderåd som i slike tilfeller ytes til ektefeller, skal lønnsinnberettes med en halvpart på hver.

# Garanti- og reklamasjonskostnader

– Sktl. § 14-2 (2).

## 1 Hva er garanti- og reklamasjonskostnader

Garantikostnader er kostnader som følger av garantier gitt i virksomhet til uten særskilt vederlag å utføre reparasjoner, bytting av deler mv. i forbindelse med tidligere leverte varer eller tjenester. I tillegg til kostnader som påløper vedrørende garantier, vil forbrukers lovfestede eller avtalte reklamasjonsretter normalt medføre kostnader for selger/producent.

## 2 Formuesfastsettingen

Avsetninger i årsregnskapet til garanti- og reklamasjonskostnader vedrørende varer og tjenester som er levert ved inntektsårets utgang, kan fradras formuen som gjeld, forutsatt at avsetningen ikke overstiger sannsynlige kostnader.

## 3 Inntektsfastsettingen

Garanti- og reklamasjonskostnader er fradragsberettiget i virksomhet.

Tidfestingen følger realisasjonsprinsippet. Kostnaden kommer først til fradrag når den faktisk er pådratt i forbindelse med oppfyllelsen av garantien eller reklamasjonsansvaret.

Avsetning til dekning av fremtidige garanti- og reklamasjonskostnader er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 14-2 (2) annet punktum.

# Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.

- FSFIN §§ 5-15-1 til 5-15-3.
- Takseringsreglene § 1-2-21.

## 1 Hovedregel

### 1.1 Generelt

I utgangspunktet er gaver/naturalytelser ervervet i arbeidsforhold skattepliktig inntekt for mottakeren. Verdien av en skattepliktig gave vil i alminnelighet måtte fastsettes ut fra hva det ville ha kostet mottakeren å kjøpe vedkommende vare/tjeneste. Det er verdsettingen på overtakelsestidspunktet til privat eie som legges til grunn. Se likevel om unntak nedenfor, og under emnene «*Naturalytelser i arbeidsforhold*» og «*Velferdstiltak*».

### 1.2 Oppmerksomhetsgaver av bagatellmessig verdi

Oppmerksomhetsgaver av bagatellmessig verdi, for eksempel blomster, konfekt, (rimelig) vinflaske mv. anses i praksis ikke som skattepliktig for mottaker. Dette gjelder både i og utenfor ansettelsesforhold. Slike gaver er skattefrie, selv om det samme år ved andre anledninger er gitt andre skattefrie gaver innenfor gjeldende beløpsgrenser.

### 1.3 Gaver som ytes til arbeidstakerens nærmeste pårørende

At gaven ytes den ansattes ektefelle eller barn fratår ikke gaven karakter av arbeidsvederlag for skattyteren.

## 2 Unntak, skattefrihet for visse gaver/ytelser i ansettelsesforhold

### 2.1 Gaver mv.

#### 2.1.1 Generelt

Visse gaver fra arbeidsgiver er skattefrie etter rammer og beløpsgrenser fastsatt av Finansdepartementet, jf. FSFIN § 5-15-1.

Skattefritaket omfatter gaver til så vel ansatte som styremedlemmer. Skattefriheten er betinget av at gaven gis etter en generell ordning i bedriften.

Gaven må i utgangspunktet bestå av en naturalytelse. Gavekort som ikke kan løses inn i kontanter, likestilles med gaver ytet i form av naturalytelser. Det samme gjelder gaver som i utgangspunktet består i penger, men hvor den ansatte leverer kvittering til arbeidsgiveren for kjøpet av gaven.

Skattefritaket gjelder i følgende tilfeller

- gave i anledning mottakerens 25, 40, 50 eller 60 års tjenestetid i bedriften, jf. FSFIN § 5-15-1 (1). Fritaket gjelder bare for verdier inntil kr 8 000. Når gaven består i gullklokke med inskripsjon, regnes verdi inntil kr 12 000 som skattefri. Utgjør verdien av gaven mer enn beløpsgrensene ovenfor, skattlegges det overskytende beløpet. Benyttes andre runde år for tjenestejubileum, kan gaver ved disse anledningene gi grunnlag for

fritak. Dette gjelder ikke for jubileum under 25 år (f.eks. 20 års tjenestetid i bedriften) og ikke for gaver som gis oftere enn anvisningene som nevnt ovenfor. Forutsetningen er videre at disse jubileene trer i stedet for, og for øvrig kan sammenlignes helt ut, med de som er nevnt ovenfor, f.eks. at man ikke markerer 25 års tjenestetid, men 30 års tjenestetid tradisjonelt i vedkommende bedrift. Således kan det ikke gis skattefrie gave både ved 25 og 30 års tjenestetid

- jubileums- eller oppmerksomhetsgave fra arbeidsgiver, jf. FSFIN § 5-15-1 (2). Skattefriheten gjelder bare for verdier inntil kr 3 000. Utgjør verdien mer, skattlegges det overskytende beløpet fullt ut som lønn. Som jubileums- eller oppmerksomhetsgave regnes gave fra arbeidsgiver i anledning av at
  - bedriften har bestått i 25 år eller i et antall år som er delelig med 25 (f.eks. 75 år eller 125 år). Har bedriften bestått i 50 år eller et antall år som er delelig med 50, vil skattefritaket gjelde verdier inntil kr 4 500
  - mottakeren gifter seg eller fyller 50, 60, 70, 75 eller 80 år, eller
  - mottakeren går av med pensjon eller slutter av annen grunn etter minst 10 år i bedriften
- gave som består av annet enn pengebeløp (f.eks. julekurv, gavekort som ikke kan innløses i kontanter) når verdien ikke overstiger kr 1 000 i løpet av inntektsåret, og bedriften ikke fradragsfører kostnaden, jf. FSFIN § 5-15-1 (5). Utgjør verdien av gaven mer enn kr 1 000, skattlegges det overskytende

Gaver kan gis etter flere alternativer til samme skattyter i samme år.

#### 2.1.2 Om begrepet «bedrift» i FSFIN § 5-15-1

Ved vurderingen av om hvor lenge bedriften har bestått eller tjenestetid i bedriften, kan i konsernforhold i enkelte tilfeller begrepet «bedrift» etter FSFIN § 5-15-1 omfatte mer enn bare det selskapet som direkte står som arbeidstakers arbeidsgiver. Når for eksempel et konsern viderefører det opprinnelige selskapets produkt som konsernets hovedprodukt, må konsernets selskaper anses som én bedrift etter FSFIN § 5-15-1.

### 2.2 Premie for forslag

Det er skattefrihet i anledning av at den ansatte mottar premie for forslag til forbedring av organisasjonen og arbeidsmetoder i bedriften, men bare for verdier inntil kr 2 500, jf. FSFIN § 5-15-1 (4). Premie med verdi ut over kr 2 500 i samme inntektsår er skattepliktig med den overskytende verdien. Det er et krav om at premien består av annet enn penger og at den gis etter en generell ordning i bedriften.

### 3 Aksjeervert til underpris

Om ansattes aksjeervert til underpris, se emnet «Aksjer – ansattes ervert til underpris».

### 4 Personalrabatt på varer og tjenester

Personalrabatt på varer skattlegges ikke når alle følgende vilkår er oppfylt, jf. FSFIN § 5-15-3

- rabatten må anses rimelig
- varen produseres eller omsettes i arbeidsgiverens virksomhet
- vareuttaket må anses å dekke et vanlig privat forbruk. Kjøp oftere enn hvert tredje år av betydelige kapitalgjenstander som f.eks. bil, båt o.l., kan ikke anses å dekke vanlig privat forbruk. Ved kjøp av betydelige kapitalgjenstander hvert tredje år eller sjeldnere, må det uansett vurderes om den konkrete rabatten anses som rimelig.

FIN har inntil videre lagt til grunn at skattefritaket kan omfatte tjenester når vilkårene som gjelder for personalrabatter på varer er oppfylt. Dette gjelder for eksempel når ansatte leier formuesobjekter.

For at rabatten skal anses som rimelig må den ikke bringe prisen under arbeidsgivers kostpris inkl. indirekte kostnader. Rabatten må normalt ikke være større enn det som gis storkunder. Dersom rabatten overstiger et rimelig nivå eller det ikke betales noe for ytelsen, skattlegges fordelen som oppnås fullt ut.

Utlån av formuesgjenstander som ikke leies ut i arbeidsgivers virksomhet, omfattes ikke av reglene om personalrabatter. Dette kan imidlertid etter omstendighetene være skattefritt etter reglene i FSFIN § 5-15-6 (1) om rimelig velferdstiltak hvis alle eller en betydelig gruppe ansatte har mulighet til å oppnå denne fordelene.

Regelen om skattefritak for rimelig personalrabatt omfatter heller ikke fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold, for eksempel rimelig lån for bankansatt, se FIN 9. mai 2008 i Utv. 2008/934. Fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold er særskilt regulert i sktl. § 5-12, og FSFIN § 5-12 A, se emnet «[Lån fra arbeidsgiver/eget selskap](#)».

## 5 Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor ansettelsesforhold

Erkjentlighetsgave (takknemlighetsgave) for enkeltstående arbeidsprestasjoner utført av andre enn bedriftens ansatte regnes ikke som skattepliktig inntekt for mottageren når verdien av gaven ikke overstiger kr 500, jf. FSFIN § 5-15-2. Skattefritaket vil også kunne omfatte gaver til selvstendig næringsdrivende, forutsatt at arbeidsprestasjonen ikke er et ledd i utøvelsen av virksomheten. Skattefritaket er betinget av at gaven består av en naturalytelse og at det ikke er avtalt eller forutsatt vederlag. Gavekort regnes som naturalytelse hvis det ikke kan innløses i kontanter. Det samme gjelder gaver som i utgangspunktet består i penger, men hvor mottaker leverer kvittering til oppdragsgiver for kjøpet av gaven. Overstiger gaven kr 500 vil det ikke foreligge skattefrihet etter denne bestemmelsen, men det vil kunne foreligge skattefrihet for beløp som er under grensen for lønnsinnberetningsplikt (kr 1 000/4 000), se sktl. § 5-15 (1) bokstav i og forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 1 (1) og (3).

## 6 Gaver som mer indirekte er knyttet til arbeidsforhold

### 6.1 Generelt

Selv om gaven ikke gis direkte fra arbeidsgiver, vil det foreligge skatteplikt hvis gaven har klar sammenheng med arbeidsforholdet.

Ville det m.a.o. ikke ha vært sannsynlig at gaven hadde vært ytet om vedkommende ikke hadde vært ansatt der han er eller hatt det oppdraget han har, vil det i alminnelighet foreligge skatteplikt. Dette vil f.eks. gjelde hvis arbeidsgiverens forretningsforbindelser setter opp premier til den av de ansatte som oppnår det høyeste salget osv. Se om unntak nedenfor.

Oppmerksomhetsgave ved spesielle anledninger (for eksempel jubileum) fra forretningsforbindelser og institusjoner er skattefri for mottaker når verdien av gaven etter omstendighetene er rimelig. Tilsvarende gjelder andre oppmerksomhetsgaver av bagatellmessig verdi, se [pkt. 1.2](#).

Se også emnet «[Representasjon](#)», [pkt. 2](#).

### 6.2 Drikkepenger for drosjesjåfører, serveringspersonale mv.

Drikkepenger er skattepliktig inntekt. Fordelen settes skjønnsmessig til 3 % av innberettet lønn når dette ikke er tatt med i selvangivelsen eller oppgitt med et mindre beløp, jf. takseringsreglene § 1-2-21. Tillegg gis ikke når skattyteren ved nøyaktig daglig førte notater sannsynliggjør det beløp som er oppført i selvangivelsen.

Ved fastsettingen av 3 %-tillegget er det tatt hensyn til eventuelle vekslingsstap. Tillegget tas med i beregningsgrunnlaget for minstefradraget.

### 6.3 Gaver som direkte erstatter arbeidsvederlag

I noen tilfeller kan «avlønningen» av medarbeidere som er knyttet til en organisasjon, være basert på at frivillige bidragsytere gir pengestøtte direkte til den enkelte medarbeider. I slike tilfeller kan bidragene være skattepliktig som lønn for mottakeren, se brev fra SKD 9. desember 2009 i Utv. 2010/1043.

## 7 Giverens inntektsfradrag

Ytelse av gaver til ansatte er fradragsberettiget for giveren i samme utstrekning som lønnsutbetalingene. Det samme gjelder erkjentlighetsgave (takknemlighetsgave) for enkeltstående arbeidsprestasjon til person som ikke er ansatt i bedriften. Dette gjelder selv om

gaven er skattefri for mottakeren etter reglene som nevnt ovenfor. Oppmerksomsgaver av bagatellmessig verdi gitt av arbeidsgiver til ansatte er også fradragsberettiget. Spesielt om julegaver o.l. til ansatte (gaver i form av gjenstander inntil kr 1 000), se [pkt. 2.1](#) og FFSFIN § 5-15-1 (5).

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.

## 8 Utbetaling fra arbeidsgiver- eller arbeidstakerorganisasjoner

### 8.1 Streike- og lockoutbidrag

Bidrag som arbeidstakere eller arbeidsgivere mottar fra sine fagorganisasjoner er ikke skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-15 (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 feriepenge rettigheter, pensjonsrettigheter mv., se FIN 2. juli 1999 i Utv. 1999/1550.

### 8.2 Utbetaling av oppsparte streikefondsmidler til medlemmer som går av med pensjon

Streikefondsmidler som fagforeningsorganisasjon utbetaler til medlem ved oppnådd pensjonsalder, vil være skattefri så langt utbetalingen ikke overstiger medlemmets tidligere innbetalinger til streikefond. Utbetaling ut over dette beløpet vil representere avkastning og være skattepliktig som kapitalinntekt. Avkastningen vil måtte tidfestes til det tidspunktet størrelsen på utbetalingen er fastsatt. Blir utbetalingen fastsatt først etter medlemmets død, vil avkastningen være skattefri for etterlatte/arvinger.

### 8.3 Bidrag til utdanning av tillitsvalgte

Utbetalinger fra arbeidsgiver- og lønnstakerorganisasjon til utdanning av tillitsvalgte er skattepliktig som lønnsinntekt. Slike utbetalinger har sammenheng med arbeidet for vedkommende organisasjon og kan derfor ikke anses som skattefritt bidrag etter sktl. § 5-15 (1) bokstav j nr. 5. Nærmere om begrunnelsen, se BFU nr. 59/2004.

## 9 Tidfesting av inntekt

Om tidspunktet for skattlegging av gaver, se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

# Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold

- Sktl. § 5-20 (3), § 5-42 bokstav a og bokstav c, § 5-50 (3), § 6-41, § 6-42 og § 6-50.
- FFSFIN § 6-50.
- Forskrift 18. november 1994 nr. 1016 om levering av ligningsoppgaver over tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring (lignl.).
- Forskrift 8. september 2000 nr. 901 om levering av ligningsoppgaver over gaver til visse frivillige organisasjoner (lignl.).

## 1 Avgrensning

Nedenfor behandles ikke tilskudd fra det offentlige. Om dette, se emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)».

Om gaver i arbeidsforhold og erkjentlighetsgaver for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor ansettelsesforhold, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

Om bidrag fra lønnskakerorganisasjon og arbeidsgiverorganisasjon, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

## 2 Hva regnes som gave

En gave er en frivillig overføring av verdier uten motytelse, se f.eks. HRD 8. mai 2012 i Utv. 2012/1046 (Rt. 2012/744) (Skagen AS). Gaven kan bestå av et fysisk objekt, et immaterielt objekt, tjeneste eller annen ytelse, for eksempel rentefritt lån mellom foreldre og barn. En frivillig ytelse behandles ikke etter reglene om gave dersom ytelsen kan ses i sammenheng med en motytelse fra «gavemottaker» til «giver», f.eks. 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 emnet «Realisasjonsbegrepet», pkt. 3.9.2.

## 3 Gavesalg

Er vederlaget mer enn symbolsk eller høyere enn inngangsverdien, men mindre enn omsetningsverdien, foreligger et gavesalg. Gavedelen i transaksjonen følger da reglene om gave. Se pkt. 6. Overtar gavemottakeren gjeld i forbindelse med gaven, skal den overtatte gjeld behandles som et salgsvederlag til giveren.

Når det gis arveforskudd til et barn, med den betingelse at barnet skal betale et beløp til sine medarvinger, regnes det som barnet skal yte til medarvingene som vederlag til den som har ytet arveforskuddet. Verdien av vederlaget regnes som gave/arveforskudd fra opprinnelig giver til medarving.

Mottar giveren vederlag som er mer enn symbolsk (gavesalg), skal giveren gevinstbeskattes dersom vederlaget overstiger inngangsverdien og betingelsene for skattlegging for øvrig er oppfylt. Om eventuell skattlegging av giveren etter uttaksregelen, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

## 4 Skatteplikt for mottaker

### 4.1 Hovedregel

Gaver utenfor arbeidsforhold er som hovedregel ikke skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-50 (3). Om unntak, se nedenfor.

### 4.2 Regelmessig personlig understøttelse

Regelmessig personlig understøttelse som skattyteren ifølge lov eller overenskomst har krav på, er som hovedregel skattepliktig, jf. sktl. § 5-42 bokstav a. Skatteplikten vil foreligge uansett om understøttelsen har karakter av gave. Det finnes flere unntak fra hovedregelen. Se emnet «Underholdsbidrag».

### 4.3 Utdeling fra stiftelse eller legat

Utdeling fra stiftelse/legat er som hovedregel skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-42 bokstav c. Dette gjelder uavhengig av om utdelingen skjer som en engangsutbetaling eller som en løpende ytelse. Om unntak for utdanningsstipend, se emnet «Stipend».

Humanitære naturalytelser som f.eks. fritt nattlosji, tøyutlevering, matutlevering, fellesturer, helsebehandling og julegaver vil normalt ikke omfattes av det økonomiske støttebegrepet og er ikke skattepliktig. Det samme vil kunne gjelde enkeltstående kontante bidrag til dekning av akutte, legitime behov.

### 4.4 Gaver som direkte erstatter arbeidsvederlag

Om skatteplikt der «avlønning» av medarbeidere i en organisasjon skjer ved direkte pengestøtte fra tredjemann, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», pkt. 6.3.

### 4.5 Fri benyttelse av andres eiendeler

Helt eller delvis vederlagsfri benyttelse av andres eiendeler, for eksempel bolig eller fritidseiendom, er skattepliktig, se sktl. § 5-20 (3). Skatteplikten vil foreligge uansett om den helt eller delvis vederlagsfrie benyttelsen har karakter av gave, se emnet «Bolig – fri bolig».



Om skattefrihet for nære slektninger som dekker alle kostnader vedrørende boligen, se emnet «**Bolig – fritaksligning**», pkt. 8.

## 5 Inngangsverdi

Inngangsverdien for formuesobjekt mottatt som gave settes som hovedregel til omsetningsverdien på gavetidspunktet, eventuelt begrenset av arveavgiftsgrunnlaget, jf. sktl. § 9-7. Se nærmere i emnet «**Inngangsverdi**». Om inngangsverdi for aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper etter reglene om kontinuitet, se emnet «**Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave**».

## 6 Generelt om fradragsrett for giver

Kostnader til gaver er som hovedregel ikke fradragsberettiget for giveren. Ved gaveoverføringer vil det mangle tilknytning mellom kostnaden og inntektsvervet etter hovedregelen i sktl. § 6-1, se emnet «**Kostnader – allment om fradrag**», pkt. 4.2. Om grensen mellom gaver og reklamekostnader, se også emnet «**Reklameinntekter/-kostnader**», pkt. 2. «Tap» ved gaveoverføring er heller ikke fradragsberettiget. Om særregler for visse typer gaver, se nedenfor.

Om fradrag for tap ved gavesalg, se emnet «**Tap**».

## 7 Regelmessig personlig understøttelse

Det er i utgangspunktet fradragsrett for yteren av regelmessig personlig understøttelse når vedkommende er forpliktet etter lov eller overenskomst, jf. sktl. § 6-41. Fradragsretten vil foreligge uansett om understøttelsen har preg av gave. Om begrensning av fradragsrett i visse tilfeller, se emnet «**Underholdsbidrag**».

## 8 Gaver til visse frivillige organisasjoner

### 8.1 Generelt

Skattyter kan på bestemte vilkår og innenfor bestemte beløpsbegrensninger få fradrag for pengegave til visse frivillige organisasjoner, jf. sktl. § 6-50. Fradragsretten omfatter både gaver som ytes av personlige skattytere og av selskap, f.eks. aksjeselskap eller deltakerlignet selskap.

Det er ikke noe krav at giveren er medlem av vedkommende organisasjon. Eventuelt gaveelement i medlemskontingenten vil ikke være fradragsberettiget etter regelen i sktl. § 6-50, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 2.5.4.

Fradrag etter sktl. § 6-50 kan gis i tillegg til fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring etter sktl. § 6-42 til samme organisasjon, hvis vilkårene for fradrag er oppfylt etter begge bestemmelsene, se nedenfor. Det er ikke et krav om at skattyter må ha positiv alminnelig inntekt i året. Fradrag for slike gaver kan således etablere eller øke et underskudd til framføring.

### 8.2 Krav til organisasjonen

#### 8.2.1 Generelt

For at det skal kunne gis fradrag, må mottakeren være et selskap, stiftelse eller sammenslutning som oppfyller følgende vilkår

- har sete i Norge eller i en annen EØS-stat
- ikke har erverv til formål
- oppfyller visse krav til aktivitet, se nedenfor
- er registrert i Enhetsregisteret, eller i et relevant offentlig register i hjemstaten for den aktuelle organisasjonen

Selskaper og sammenslutninger må i tillegg ha nasjonalt omfang 1. januar i det år gaven gis, jf. sktl. § 6-50 (2) første punktum. Tros- og livssynssamfunn må også oppfylle kravet til nasjonalt omfang. For stiftelser gjelder ikke noe slikt krav. Stiftelser må derimot motta offentlig støtte i det år gaven gis. En utenlandsk stiftelse må fremlegge bekreftelse på at den mottar offentlig støtte i hjemlandet.

### 8.2.2 *Nærmere om kravet ikke erverv til formål*

Organisasjonen mv. som mottar gaven kan ikke ha erverv til formål. Om hvilke organisasjoner mv. som ikke har erverv til formål, se emnet «Skattefrie institusjoner mv.».

I tillegg må organisasjonens vedtekter inneholde bestemmelser om dets formål. Vedtektene må også bestemme at ved en eventuell oppløsning av organisasjonen, skal midlene disponeres for organisasjonens formål, jf. Ot.prp. nr 1 (1999-2000) pkt. 2.5.2. Er organisasjonen en stiftelse etter lov 15. juni 2001 nr. 59 (stiftelsesloven), vil virkningen av oppløsning følge av loven, og vilkåret vil dermed være oppfylt.

### 8.2.3 *Nærmere om kravet til nasjonalt omfang*

Ved vurderingen av om organisasjonen mv. har nasjonalt omfang, kan det legges vekt på organisasjonens formål og aktiviteter, jf. FSFIN § 6-50-1. I kravet til nasjonalt omfang ligger det at aktiviteten må drives ut over det rent lokale, men det kreves ikke aktivitet i alle fylker. For medlemsbaserte organisasjoner kreves det i tillegg at medlemmene har landsdekkende spredning. For giverorganisasjoner som har til formål å samle inn og donere penger til for eksempel utviklingshjelp, kreves det ikke nødvendigvis aktivitet på flere steder, men det stilles krav om at giverne har landsdekkende spredning. Selv om det ikke er et krav om et minste antall medlemmer/givere, vil antallet være en indikasjon på aktivitet og utbredelse av organisasjonen.

Lokale organisasjoner som ikke har nasjonalt omfang kan, ved å slutte seg til en sentralorganisasjon, bli en del av en større organisasjon som regnes å ha nasjonalt omfang. Det stilles imidlertid et minstekrav til formell/organisatorisk binding mellom de enkelte underorganisasjoner før de som kollektiv kan regnes å ha nasjonalt omfang. Det kreves at underorganisasjonene er bundet av ett felles formål, samt at formålet fremgår av den sentrale organisasjonens vedtekter. Det er videre en forutsetning at det er det sentrale ledd som fører regnskap over mottatte gaver og som gir de nødvendige opplysninger i maskinlesbar form til Skattedirektoratet. Kravet er ikke til hinder for at underorganisasjonene kan motta og registrere gavene.

### 8.2.4 *Nærmere om krav til organisasjonens aktivitet*

Organisasjonen som mottar gaven må minst drive en av følgende aktiviteter

- omsorgs- og helsefremmende arbeid for barn eller ungdom, og for eldre, syke, funksjonshemmede eller andre svakstilte grupper
- barne- og ungdomsrettet arbeid innen musikk, teater, litteratur, dans, idrett, friluftsliv o.l.
- religiøs eller annen livssynsrettet aktivitet
- aktivitet til vern av menneskerettigheter eller utviklingshjelp
- katastrofehjelp og virksomhet til forebygging av ulykker og skader
- kulturvern, miljøvern, naturvern eller dyrevern

Finansdepartementet kan i forskrift gi nærmere regulering og begrensning av hvilke områder innenfor kulturvern, jf. strekpunkt 6, som skal være omfattet. Slik forskrift er ikke gitt.

### 8.2.5 *Nærmere om kravet til registrering*

Organisasjonen mv. må være registrert i Enhetsregisteret på innberetningstidspunktet, jf. FSFIN § 6-50-3 (3).

Det er ikke krav om at utenlandske organisasjoner mv. må være registrert i Enhetsregisteret. Utenlandske organisasjoner mv. må imidlertid være registrert i et relevant offentlig register i hjemstaten for de aktuelle organisasjonene.

### 8.2.6 *Brudd på vilkår*

Ved grove brudd på vilkårene kan skattekontoret for en periode på inntil tre år frata organisasjonen retten til å motta gaver med fradragsrett, jf. sktl. § 6-50 (3).

### 8.2.7 *Utelukkelse fra gavefradragsordningen ved brudd på folkeretten*

Finansdepartementet kan bestemme at organisasjoner som ellers oppfyller vilkårene i gavefradragsordningen ikke kan motta gaver med rett til fradrag for gaver, jf. sktl. § 6-50 (4). Bestemmelsen skal sikre norsk oppfølging av vedtak i FNs sikkerhetsråd. Et slikt vedtak kan gjelde både for organisasjoner som allerede er godkjent og for organisasjoner som oppfyller vilkårene, men som ennå ikke er godkjent.

Fradragsretten bortfaller ved departementets vedtak. Gaver som er gitt frem til vedtak er truffet er fradragsberettiget hvis vilkårene for fradrag var oppfylt da gaven ble ytet.

Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om innhenting av opplysninger fra organisasjonen til bruk ved vurdering av utelukkelse fra gavefradragsordningen, jf. sktl. § 6-50 (4) tredje punktum. Slike regler var ikke gitt ved avslutningen av redaksjonsarbeidet.

### 8.2.8 *Offentlig innsyn i mottatte gavebeløp*

Skattedirektoratet utarbeider så langt som mulig årlig en offentlig tilgjengelig liste over alle organisasjonene som har mottatt fradragsberettiget gave etter sktl. § 6-50, med oversikt over samlet gavebeløp for den enkelte organisasjon.

## 8.3 *Vilkår knyttet til gaven*

### 8.3.1 *Generelt*

Fradragsretten gjelder for gaver som oppfyller følgende vilkår

- består av et pengebeløp
- minst utgjør kr 500 i løpet av inntektsåret
- innberettes i maskinlesbar form til Skattedirektoratet

Maksimalt fradrag er kr 12 000 per år.

### 8.3.2 *Nærmere om minstebeløpet*

Skattyter må gi minst kr 500 til den enkelte organisasjon for å få fradrag, jf. sktl. § 6-50 (4) første punktum. Mindre pengebeløp til organisasjonen flere ganger i løpet av året gir rett til fradrag, forutsatt at organisasjonen totalt mottar minst kr 500 fra den enkelte giver i løpet av inntektsåret. Gaver til flere organisasjoner kan ikke legges sammen ved anvendelsen av den nedre grensen.

### 8.3.3 *Nærmere om det maksimale fradragsbeløp*

Det gis maksimalt fradrag med et beløp på kr 12 000 årlig, jf. sktl. § 6-50 (4) første punktum. Dette gjelder uavhengig av hvor mange organisasjoner skattyter har gitt gaver til. Har skattyteren gitt mer enn maksimumsbeløpet ett inntektsår, kan det overskytende ikke overføres til fradrag et senere år. For ektefeller gjelder beløpsgrensen for hver av dem. Hver ektefelle kan således få fradrag for eget innberettet beløp inntil kr 12 000, men det er ikke adgang til å overføre beløp som er innberettet hos den ene ektefellen til fradrag hos den andre. Om adgang til å korrigere feil ved innberetningen, se nedenfor.

### 8.3.4 *Innberetning*

Det er et vilkår for fradrag at mottatte gaver innberettes i maskinlesbar form til Skattedirektoratet fra organisasjonens sentrale ledd, jf. FSFIN § 6-50-3 (2). Ved feil eller manglende innberetning må skattyter snarest mulig henvende seg til organisasjonen og be om ny innberetning.

Nærmere om de kravene som stilles for fradragsrett, se FSFIN § 6-50-3 (2) og forskrift 8. september 2000 nr. 901 om levering av ligningsoppgaver over gaver til visse frivillige organisasjoner mv. (lignl.).

Skattytere som gir gaver til utenlandske organisasjoner mv. med sete i EØS-området må selv gi opplysninger om gaven i sin selvangivelse. Skattyter må på forespørsel kunne fremlegge kvittering fra organisasjonen over mottatt gave. Kvitteringen må inneholde alle opplysninger som er nødvendig for riktig fastsetting av fradraget, herunder givers navn, adresse, norsk fødselsnummer/organisasjonsnummer og gavebeløp i norske kroner.

## 8.4 Saksbehandling

### 8.4.1 Generelt

Organisasjonen mv. må selv søke skattekontoret om forhåndsgodkjenning etter sktl. § 6-50. Søknad fra utenlandske organisasjoner skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Søknaden kan sendes til et hvilket som helst skattekontor eller til Skattedirektoratet som vil fordele søknaden videre til forhåndsgodkjenning hos det aktuelle skattekontoret.

- En søknad skal inneholde
- en redegjørelse for at organisasjonen mv. ikke har erverv til formål
  - en redegjørelse for hvilken type aktivitet organisasjonen mv. driver, samt at denne faller inn under godkjente formål i sktl. § 6-50 (1) alternativene a) til f)
  - en redegjørelse for at organisasjonen mv. har nasjonalt omfang per 1. januar i det året gaven mottas. Omfanget må dokumenteres, f.eks. ved oversikt over omfanget av organisasjonens aktivitet, hvor aktiviteten utøves, antall medlemmer/givere, geografisk utbredelse mv.
  - organisasjonens vedtekter, herunder kreves at vedtektene inneholder bestemmelse om organisasjonens formål, samt at organisasjonens midler i tilfellet oppløsning skal tilfalle tilsvarende godkjent formål
  - organisasjonens årsregnskap og årsberetning
  - for stiftelser skal dokumentasjon for mottatt offentlig støtte vedlegges søknaden

Det er skattekontoret som tar stilling til om organisasjonen tilfredsstillende vilkårene for å motta gave med fradragrett for giveren.

Kommer skattekontoret til at vilkårene er oppfylt, sendes kopi av forhåndsgodkjenningen til Skattedirektoratet. Dersom Skattedirektoratet ikke har innvendinger mot godkjenningen vil organisasjonen bli ført opp på listen over godkjente organisasjoner på skatteataten.no. Har Skattedirektoratet innvendinger mot godkjenningen, vil organisasjonen motta et begrunnet avslag.

Dersom skattekontoret har kommet til at et eller flere av vilkårene for godkjennelse ikke er oppfylt, vil organisasjonen motta en begrunnelse for dette. Dersom en organisasjon ikke er enig i skattekontorets vurdering, kan organisasjonen forelegge saken for Skattedirektoratet.

### 8.4.2 Lokale organisasjoner tilknyttet sentral sammenslutning

Lokale organisasjoner som ikke har nasjonalt omfang kan ved å slutte seg til en sentralorganisasjon bli en del av en større organisasjon som regnes å ha nasjonalt omfang, se pkt. 8.2.3. Det er en forutsetning at det er det sentrale ledd som fører regnskap over mottatte gaver og som gir de nødvendige opplysninger i maskinlesbar form til Skattedirektoratet innen fastsatte frister.

Det stilles også krav om at regnskapet blir revidert av revisor dersom gavene overstiger kr 10 000 i året, jf. FSFIN § 6-50-3 (1). Lokale organisasjoner kan etter dette motta og registrere gaver, men må så rapportere dette til det sentrale leddet i organisasjonen som har ansvaret overfor ligningsmyndighetene for at lovens og forskriftens vilkår er oppfylt.

## 9 Gaver til en stats alminnelige statskirke

Det er fradragrett for gaver til Den norske kirke og en EØS-stats alminnelige statskirke innenfor rammene for gaver til frivillige organisasjoner. Dette gjelder under forutsetning av at gaven blir innberettet på tilsvarende måte som for frivillige organisasjoner, jf. sktl. § 6-50 (5).

## 10 Tilskudd til yrkesopplæring og vitenskapelig forskning

### 10.1 Maksimumsfradrag

Frdrag for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten driver

- yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyters virksomhet, og/eller
- vitenskapelig forskning

kan på visse vilkår samlet gis med inntil kr 10 000 uten begrensning i forhold til skattyters inntekt. Frdrag for tilskudd med inntil kr 10 000 kan dermed etablere eller øke et

underskudd til framføring. Krevet det fradrag for mer enn kr 10 000, kan samlet fradrag gis med inntil 10 % av skattyterens alminnelige inntekt (før fradrag for tilskuddet) etter fradrag for framførte underskudd fra tidligere år. Se sktl. § 6-42.

### **10.2 *Vilkår for fradrag, tilskudd til yrkesopplæring***

Skattyteren kan kreve fradrag for tilskudd til institutt som forestår yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyteren i hans ervervsvirksomhet. Det settes som vilkår at Stortinget eller et departement har rett til å oppnevne ett eller flere styremedlemmer til instituttet. Om rekkevidden av bestemmelsen, se FIN 4. juni 1985 i Utv. 1985/396 og FIN 23. mars 1987 i Utv. 1988/273.

Det er en forutsetning at yrkesopplæringen kan ha betydning for skattyteren i hans ervervsvirksomhet eller for hans bransje, utover den betydning en mer allmenpreget opplæring har for alle eller de fleste næringsdrivende. Om de kravene som stilles for at opplæringen skal anses som fagspesifikk yrkesopplæring, se FIN 23. mars 1987 i Utv. 1988/273.

Tilskudd kan ytes til faste skoler og enkeltstående kurs.

Fradrag for tilskudd til yrkesopplæring gis i den virksomheten den vedrører.

### **10.3 *Vilkår for fradrag, tilskudd til vitenskapelig forskning***

Det kan kreves fradrag ved inntektsfastsettingen for tilskudd (gave, donasjon mv.) til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning. Det er ikke noe krav om at giveren driver virksomhet.

Vitenskapelig forskning vil som regel være undersøkelses- og utredningsarbeid som foretas av vitenskapelig kvalifisert personale og som får vitenskapelige artikler og/eller bøker som resultat. Arbeid med innsamling og katalogisering av informasjon vil være en naturlig del av underlagsarbeidet for forskningen. Som kostnad til vitenskapelig forskning anses også lønn for vitenskapelig personale, erverv av vitenskapelig materiale, f.eks. fagbøker, utstyr og instrumenter til bruk i forskningen.

For at kravet til statlig medvirkning skal være oppfylt må staten være representert i instituttets styre ved at vedkommende fagdepartement (eventuelt Regjeringen eller Stortinget) er gitt adgang til å oppnevne en representant til instituttets styre. Slik oppnevning må også være gjennomført. Dette vilkåret er oppfylt bl.a. for universitetene, vitenskapelige høyskoler og institutter ved disse. Om rekkevidden av bestemmelsen, se FIN 4. juni 1985 i Utv. 1985/396 og FIN 23. mars 1987 i Utv. 1988/273. Om at bidraget må behandles separat og øremerkes når instituttet ikke utelukkende driver vitenskapelig forskning, se FIN 29. september 1988 i Utv. 1988/720.

### **10.4 *Saksbehandling***

Instituttet må selv søke skattekontoret om forhåndsgodkjenning. En søknad skal inneholde instituttets vedtekter, og det må fremgå av disse at et departement (eventuelt Regjeringen eller Stortinget) er gitt adgang til å oppnevne en representant til instituttets styre. Vedtektene må også bestemme at overskytende midler ved en eventuell oppløsning skal anvendes i overensstemmelse med instituttets formål. Videre bør det redegjøres for instituttets aktivitet og for øvrig på hvilket grunnlag vilkårene i § 6-42 anses oppfylt.

Skattekontoret sender forhåndsgodkjenningen til Skattedirektoratet som, hvis det ikke har innvendinger, fører instituttet opp på listen over godkjente institutter. Dersom skattekontoret har kommet til at et eller flere av vilkårene for godkjennelse ikke er oppfylt, vil instituttet motta en begrunnet uttalelse om dette. Dersom instituttet ikke er enig i skattekontorets vurdering, kan instituttet forelegge saken for Skattedirektoratet.

Institutter som forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring, og som mottar tilskudd som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven, har plikt til å gi oppgave til ligningsmyndighetene om slike tilskudd i maskinlesbar form. Dersom instituttet ikke kan gi oppgaver i maskinlesbar form, kan de gis på papirblanketter (RF-1243) fastsatt av Skattedirektoratet.

Fradrag for ytet tilskudd inngår ikke i minstefradraget.

Det er ikke fradragsrett for medlemskontingenter o.l. i foreninger eller institutter som forestår vitenskapelig forskning og heller ikke for lodd i lotterier hvor inntektene skal gå til forskningsformål.

Fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning er et fordelingsfradrag, se emnet «[Fordelingsfradrag](#)».

Oversikt over institutter registrert som godkjent finnes på [skatteetaten.no](http://skatteetaten.no).

# Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.

## 1 Forvaltningsgebyr

Omkostninger ved oppbevaring/forvaltning av verdipapirer som kan gi skattepliktig inntekt, er fradragsberettiget. Eksempel på slike omkostninger kan være leie av bankboks som brukes til oppbevaring av slike verdipapirer.

Forvaltningsgebyr som overformyndieret beregner seg av påløpte renter av umyndiges bankkonti, er fradragsberettiget. Fradraget er et «fordelingsfradrag», se emnet «[Fordelingsfradrag](#)».

## 2 Gebyr knyttet til indeksobligasjoner og banksparing med aksjeindeksert avkastning

### 2.1 Generelt

Om beskatning av avkastning og gevinst/tap på indeksobligasjoner og banksparing med aksjeindeksert avkastning, se emnet «[Verdipapirer](#)», pkt. 3.4. Se også FIN 14. september 2005 i Utv. 2005/1170, FIN 18. april 2006 i Utv. 2006/975 og FIN 19. januar 2007 i Utv. 2007/456.

### 2.2 Tegningsgebyr

Gebyrer som knytter seg til etableringen av spareordninger, ofte kalt tegningsgebyr eller etableringsgebyr, er fradragsberettiget etter de alminnelige regler, jf. sktl. § 6-1.

Gebyret anses å knytte seg til avkastningen av spareordningen og er fradragsberettiget på det tidspunkt avkastningen gjøres opp. Der spareordningen er utformet slik at en økning i indeksen ett år ikke kan tapes ved en nedgang i indeksen et senere år, skal tegningsgebyret komme til fradrag med en forholdsmessig del over bindingstidens løpetid. Hvis avkastningen først er endelig ved utløpet av spareordningens løpetid, kommer gebyret til fradrag ved opphøret.

### 2.3 Gebyr ved førtidig innløsning

Vederlag kunden betaler for å komme seg ut av spareordningene før bindingstidens utløp (avbruddsgebyr) behandles som tap ved innløsningen. Avbruddsgebyr er fradragsberettiget, når spareformen er i virksomhet eller gjelder mengdegjeldsbrev. Om begrepet «mengdegjeldsbrev», se emnet «[Verdipapirer](#)», pkt. 1. Tilsvarende gjelder for administrasjonsgebyr som debitor beregner for å dekke kostnadene ved den førtidige innløsningen.

Foreligger det en positiv avkastning, kan avbruddsgebyret også utenfor virksomhet avregnes mot denne innenfor rammen av den positive avkastningen, se FIN 18. april 2006 i Utv. 2006/975. Slik avregning kan imidlertid ikke gjøres for administrasjonsgebyret.

## 3 Gebyrer i forbindelse med registrering i verdipapirregister

### 3.1 Årsavgift

Årsavgift vedrørende kontohold i verdipapirregister er fradragsberettiget både i og utenfor virksomhet.

### 3.2 Transaksjonsgebyr

Transaksjonsgebyrer til kontofører eller megler, herunder gebyr ved flytting og frigivelse av verdipapir, er ikke fradragsberettiget ved direkte fradragsføring i transaksjonsåret, men

skal tas i betraktning ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap i realisasjonsåret.

Om transaksjonsgebyrer ved erverv og realisasjon av aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.3.

### 3.3 Etablering av handelsfullmakt

Gebyr til kontofører for etablering av fullmakt til å omsette verdipapir gir ikke direkte fradragsrett, men skal først tas i betraktning ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap ved første realisasjon som finner sted på grunnlag av fullmakten.

## 4 Uttaksprovisjon

På visse bankinnskudd får skattyteren godskrevet full rente hvert år, men må tåle reduksjon ved uttak med fastsatt prosent av det uttatte beløp.

Ved inntektsligningen skal uttaksprovisjonen i sin helhet gå til fradrag i det år uttaksprovisjonen blir avregnet. Dette gjelder selv om uttaksprovisjonen overstiger akkumulerte renter på kontoen, og uten hensyn til om det dreier seg om konti i eller utenfor virksomhet.

## 5 Betalingsgebyr, uttaksgebyr mv.

Etter ulike ordninger belaster mange banker kundene med gebyrer når de bruker betalingskort, giro, sjekker mv. som betalingsmiddel eller ved uttak av kontanter. Fradrag ved inntektsligningen for slike gebyrer gis bare dersom de er pådratt i inntektsgivende aktivitet.

## 6 Kontoholdsgebyr

Kontoholdsgebyr er et månedlig/årlig gebyr som enkelte banker belaster kundene uavhengig av faktiske innskudd eller uttak. Fradrag ved inntektsligningen for slike gebyrer gis bare dersom de er pådratt i inntektsgivende aktivitet.

## 7 Medlemskap i fordelordninger

Frivillig innbetalt gebyr som bare gir kunden fordeler i banken, f.eks. ved å redusere ikke-fradragsberettigede kostnader til girobetaling, uttaksgebyr mv., er ikke fradragsberettiget. Gebyr kan likevel være fradragsberettiget dersom ordningen hovedsakelig reduserer gebyrer mv. som er pådratt i inntektsgivende aktivitet.

## 8 Låneomkostninger mv.

Om omkostninger ved etablering mv. av lån, se emnet «Renter av gjeld».

# Gevinst- og tapskonto

– Sktl. § 14-44 til § 14-48, § 14-52, § 14-70, § 14-72 og § 18-6 (5).

## 1 Oppretting av gevinst og tapskonto

### 1.1 I virksomhet

I virksomhet skal det som utgangspunkt opprettes bare én gevinst- og tapskonto for hvert

- enkeltpersonforetak
- deltakerlignet selskap, og
- aksjeselskap, innretning mv.

Driver en person eller et selskap flere atskilte virksomheter, skal det opprettes én gevinst og tapskonto for hver virksomhet, jf. sktl. § 14-45 (1). Det må vurderes konkret hva som er en eller flere virksomheter.

Ved realisasjon av tomt fra alminnelig jordbruk eller skogbruk, skal det ikke beregnes personinntekt når samlet gevinst i inntektsåret ikke overstiger kr 150 000, jf. sktl. § 12-11 (4). For slike gevinster må det opprettes en egen gevinst og tapskonto.

### 1.2 Utenfor virksomhet

Utenfor virksomhet skal det som hovedregel opprettes bare én gevinst- og tapskonto for hver person i den utstrekning vedkommende har gevinst, tap mv. som skal inn på slik konto. I et bruttolignet sameie opprettes ikke gevinst- og tapskonto i sameiet, men hos hver av sameierne.

### 1.3 Ektefeller

Det opprettes gevinst- og tapskonto for hver virksomhet som eies av en eller begge ektefellene. Det opprettes bare én gevinst- og tapskonto for hver aktuelle kommune i felles bedrift.

### 1.4 Skatteplikt til flere kommuner

For forskuddspliktige skattytere skal det opprettes én gevinst- og tapskonto for hver kommune som skal tilordnes gevinst eller tap, jf. sktl. § 14-45 (1). Dette må gjøres i den utstrekning det er nødvendig av hensyn til reglene om stedbunden beskatning av inntekts- og fradragsføring fra gevinst- og tapskonto. Det samme gjelder for etterskuddspliktige selskaper hjemmehørende i utlandet for gevinster/tap som følger reglene om stedbunden beskatning.

## 2 Hva skal tilføres kontoen

### 2.1 *Gevinst/tap på driftsmidler som avskrives etter saldoreglene og driftsmidler som er særskilte for kraftverk og som avskrives lineært*

Ved realisasjon av driftsmidler i og utenfor virksomhet skal

- gevinst/tap i saldogruppe e-i
- gevinst/tap vedrørende særskilte driftsmidler i kraftverk som kan avskrives lineært etter sktl. § 18-6
- negativ saldo (gevinst) i saldogruppe b, forretningsverdi, (men ikke tom positiv saldo, dvs. tap)

overføres til gevinst- og tapskontoen. Dette gjelder også ved delvis realisasjon. Om gevinstberegningen i slike tilfelle, se emnet «*Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel*».

### 2.2 *Gevinst og tap på driftsmidler som ikke følger saldoreglene*

#### 2.2.1 *Driftsmidler i virksomhet*

Ved realisasjon i virksomhet av driftsmidler som

- ikke er avskrivbare, med unntak for finansielle eiendeler som aksjer, verdipapirer mv.
- avskrives lineært eller skjønnsmessig, eller
- er direkte kostnadsført i ervervsåret

kan eventuell gevinst inntektsføres i realisasjonsåret. I den utstrekning gevinst ikke er inntektsført, skal den overføres til virksomhetens gevinst- og tapskonto. Se sktl. § 14-52. Eventuelt tap skal alltid overføres til gevinst- og tapskontoen. Dette gjelder også ved realisasjon av arealer som er driftsmiddel i jord- og skogbruksnæring. Om behandling av gevinst/tap ved realisasjon av ikke-avskrivbar forretningsverdi, se emnet «*Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel*».

(Eventuell gevinst/tap på finansielle eiendeler i virksomhet skattlegges/fradras i realisasjonsåret, se f.eks. FIN 13. mai 1997 i Utv. 1997/884.)

#### 2.2.2 *Særlig om tomtegevinster*

Gevinst ved realisasjon av tomt som er driftsmiddel i virksomhet følger reglene for øvrige ikke-avskrivbare driftsmidler, se ovenfor. I de tilfeller tomtene er å betrakte som omløpsmidler i virksomhet (varelager), kan ingen del av gevinsten føres på gevinst- og tapskonto.



### 2.2.3 Driftsmidler utenfor virksomhet

Ved realisasjon av driftsmidler utenfor virksomhet som ikke kan avskrives etter saldoreglene, f.eks. utleiebolig, kan gevinsten/tapet ikke overføres gevinst-/tapskonto, men skal skattlegges/fradras i realisasjonsåret.

### 2.3 *Gevinsttap ved stiftelse av rettighet i formuesobjekt*

Stiftelse av varig rettighet i formuesobjekt mot engangsvederlag er likestilt med realisasjon av en del av formuesobjektet så langt som rettigheten rekker, jf. sktl. § 9-2 (2). Reglene om overføring til gevinst- og tapskonto gjelder også ved slik stiftelse av rettighet dersom det underliggende formuesobjektet er et driftsmiddel av slik art at gevinst/tap følger reglene om overføring til gevinst-/tapskonto.

### 2.4 *Gevinst ved realisasjon av hel buskap på gårdsbruk ved opphør av driftsgren*

Om gevinst ved realisasjon av hel buskap på gårdsbruk ved opphør av driftsgren, se emnet «[Jordbruk – realisasjon](#)».

### 2.5 *Inntektsføring av vederlag mv.*

Er vederlaget mv. ved realisasjon av hele driftsmidlet som står på en saldo i gruppe e-i, inntektsført i sin helhet i realisasjonsåret, skal eventuell restsaldo fradras gevinst- og tapskonto. Ved delvis inntektsføring, foretas en vanlig gevinst- og tapsberegning med det ikke inntektsførte restvederlaget mv. som utgangsverdi.

### 2.6 *Betinget avsatt gevinst*

Om når og hvor stor del av gevinsten som skal tilføres gevinst- og tapskonto i tilfeller hvor skattyteren ikke reinvesterer en betinget avsatt gevinst, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

## 3 *Inntekts-/fradragsføring fra gevinst- og tapskontoen*

### 3.1 *Hovedregel*

Er gevinst- og tapskontoens netto beløp ved årets utgang positiv, dvs. at gevinster mv. er større enn tap, skal minst 20 % av nettobeløpet på kontoen inntektsføres, jf. sktl. § 14-45 (4).

Er kontoens nettobeløp ved årets utgang negativ, dvs. at tapene er større enn gevinstene, kan inntil 20 % av nettobeløpet fradragsføres 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, jf. sktl. § 14-47 (2).

Er kontoen på tilsvarende måte negativ med et tallbeløp mindre enn kr 15 000 kan hele eller deler av beløpet fradragsføres etter skattyterens eget valg, jf. sktl. § 14-47 (1).

### 3.3 *Oppgjør av kontoen*

I følgende tilfeller skal kontoen gjøres opp ved at rest positivt beløp inntektsføres eller negativt beløp fradragsføres, jf. sktl. § 14-48

- ved skattyters død i dødsåret (med mindre gjenlevende ektefelle i uskiftebo, eller enearving som overtar boet udelte, trer inn i avdødes rettigheter og forpliktelser)
- ved likvidasjon av selskap som er eget skattesubjekt, i likvidasjonsåret
- ved oppløsning av deltakerlignet selskap, i oppløsningsåret (for så vidt gjelder selskapets gevinst-/tapskonto)
- ved opphør av skatteplikt til Norge etter norsk intern rett, i opphørsåret. Omfatter opphøret av skatteplikt andel i deltakerlignet selskap, skal inntekts- og fradragsføringen skje med slik andel av beløpet på selskapets gevinst- og tapskonto, som tilsvarer den andel som etter det underliggende rettsforhold må tilordnes den/de deltaker(e) som skatteplikten opphører for. Om unntak for oppgjør av gevinstsaldo ved opphør av skatteplikt på grunn av flytting til annen EØS-stat, se nedenfor

Med mindre vilkårene ovenfor er oppfylt, skal det ikke foretas noe oppgjør av enkeltpersonforetaks/selskaps gevinst- og tapskonto fordi

- virksomheten opphører i enkeltpersonforetak
- virksomheten opphører i aksjeselskap uten at selskapet oppløses
- deltakerlignet selskap som er formelt stiftet etter selskapsloven, opphører å drive virksomheten uten å bli oppløst
- en deltaker i deltakerlignet selskap dør

Om når et deltakerlignet selskap anses oppløst, se emnet «[Deltakerlignet selskap – oppløsning](#)».

### 3.4 Inntektsføring av gevinstsaldo ved opphør av skatteplikt til Norge

#### 3.4.1 Generelt

Utgangspunktet er at gevinstsaldo skal inntektsføres i sin helhet det året skatteplikten til Norge opphører etter norsk internrett, jf. sktl. § 14-48 (3).

Er visse vilkår oppfylt, kan imidlertid gevinstsaldo fortsatt inntektsføres etter vanlige regler når skattyter blir bosatt/hjemmehørende i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 (4). Dette gjelder også når skatteplikten til Norge opphører ved en fusjon eller fisjon etter sktl. § 11-11 (1), jf. sktl. § 14-48 (5). Nærmere om reglene ved fusjon og fisjon, se henholdsvis emnet «[Fusjon over landegrensene](#)» og emnet «[Fisjon over landegrensene](#)».

#### 3.4.2 Vilkår for fortsatt inntektsføring

Ved opphør av skatteplikt til Norge, må følgende vilkår være oppfylt for at inntektsføringen kan skje etter de vanlige reglene

- personlig skattyter må bli/være skattepliktig som bosatt i annen EØS-stat, jf. sktl. § 14-48 (4) første punktum. Det er ikke noe krav om at personlig skattyter driver virksomhet
- selskap må bli hjemmehørende i annen EØS-stat. Blir selskapet hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, må det være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i dette landet, se sktl. § 14-48 (4) første punktum, jf. sktl. § 10-64 bokstav b
- hvis Norge ikke har avtale, som nevnt i sktl. § 14-48 (4) femte punktum, om bistand til innfordring av skattekrav med det landet hvor personen blir bosatt eller selskapet blir hjemmehørende, må det stilles sikkerhet for skatteforpliktelsen. Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller på annen betryggende måte, jf. sktl. § 14-48 (4) tredje punktum. Det er skattekontoret som fastsetter kravet til sikkerhetsstillelse, jf. sktl. § 14-48 (4) fjerde punktum

#### 3.4.3 Bortfall av retten til fortsatt inntektsføring

Retten til fortsatt inntektsføring faller bort, jf. sktl. § 14-48 (4) sjettede og syvende punktum, hvis

- kravet til sikkerhet ikke lenger er oppfylt,
- personen/selskapet blir bosatt/hjemmehørende i et land utenfor EØS,
- et selskap flytter til et lavskatteland innenfor EØS og ikke er/blir reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, eller
- et selskap som er hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS opphører med reell økonomisk aktivitet i dette landet.

Ved bortfall av retten til fortsatt inntektsføring skal gjenstående på gevinst- og tapskonto inntektsføres i sin helhet det første året vilkårene ikke lenger er oppfylt.

## 4 Opphør av virksomhet

Opphør av virksomhet fører ikke i seg selv til at virksomhetens felles gevinst- og tapskonto skal gjøres opp. Det skal fortsatt inntekts-/fradragsføres fra gevinst- og tapskontoen etter de vanlige 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 virksomheten har opphørt, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

## 5 Fusjon

Gevinst- og tapskonto skal ikke gjøres opp ved en eventuell skattefri fusjon, men skal videreføres i det overtakende selskapet.

## 6 Fisjon

Om fordeling av gevinst- og tapskonto ved skattefri fisjon, se emnet «[Fisjon – innenlands](#)», pkt. 4.10.2.

## 7 Skifte av eierform

Enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap kan i visse tilfeller omdannes til deltakerlignet selskap/aksjeselskap på en slik måte at overføringer av eiendeler og gjeld ikke behandles som realisasjon. Om vilkårene for dette, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)». I slike tilfeller kan virksomhetens felles gevinst- og tapskonto overføres.

Behandles overføring som realisasjon, kan gevinst og tapskonto ikke overføres.

# Gjeld

- Sktl. § 4-1 (1), § 4-3, § 4-30 og § 4-31.
- Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt av 15. desember 2006 nr. 81 VII overgangsregel til sktl. § 4-2 (2).
- Skattebetalingsloven § 6-1 og § 6-2.

## 1 Hovedregel

### 1.1 Generelt

Den gjeld som påhviler skattyter ved inntektsårets utgang, er som hovedregel fradragsberettiget ved formuesligningen, jf. sktl. § 4-1 (1).

Som «gjeld» regnes enhver rettslig forpliktelse som påhviler skattyter til å yte noe til andre i penger eller pengers verdi. Det er uten betydning om gjelden er rentebærende eller ikke, og hvordan den er oppstått. Det er ikke noe vilkår at skattyter har mottatt krav på beløpet ved inntektsårets utgang, f.eks. i form av regning eller faktura.

Om fradrag for gjeldsrenter i skattyters inntekt, se emnet «[Renter av gjeld](#)».

### 1.2 Ettergitt gjeld

Gjeld som er ettergitt ved inntektsårets utgang er ikke fradragsberettiget som gjeld. Det samme gjelder hvor ettergivelsen er gitt på bestemte betingelser, hvis de avtalte betingelsene er overholdt ved inntektsårets utgang.

### 1.3 Pantegjeld med eller uten begrenset personlig ansvar

Eier skattyter et formuesobjekt som er stilt som pant for gjeld som ingen har personlig ansvar for, kan gjelden fradras hos skattyter i den utstrekning den ikke overstiger ligningsverdien av pantet ved årets utgang. Det samme gjelder dersom skattyter er personlig ansvarlig for gjelden, såfremt ansvaret er begrenset til panteobjektets verdi.

### 1.4 Ektefelles og barns gjeld

Fradragsretten omfatter også ektefelles og barns gjeld, når disse lignedes sammen med skattyter, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)» og emnet «[Barn og ungdom](#)».

### 1.5 Verdsetting

Gjeld i norske kroner settes til pålydende, uavhengig av om den er rentebærende.

Gjeld i utenlandsk valuta, omregnes til norske kroner etter kursen ved inntektsårets utgang.

Forpliktelser som består i annet enn penger settes til omsetningsverdi ved inntektsårets utgang av det som skal leveres. Ved salg med forskuddsbetaling verdsettes forpliktelsen normalt til det mottatte vederlag.

### 1.6 Fradragsberettigede forpliktelser

Til fradrag i formuen kommer bl.a. følgende forpliktelser

- gjeld til låneinstitusjon, f.eks. bank, kredittforetak eller lignende
- gjeld i forbindelse med kredittkjøp av forbruksvarer
- avbetalingsgjeld
- gjeld til privatpersoner
- fremtidige garanti/reklamasjons- og servicekostnader vedrørende varer og tjenester som er levert ved inntektsårets utgang. Se emnet «**Garanti- og reklamasjonskostnader**»
- kausjonsansvar, hvor ansvaret har blitt ubetinget, se nedenfor
- påløpte lønninger, feriepenger mv., selv om kravet ikke er forfalt til betaling
- skyldig arveavgift ved arv og gaveoverføring, selv om arveavgiften ennå ikke er fastsatt. Se for øvrig emnet «**Arvelater/etterlatte/dødsbo**», pkt. 4.2
- merverdiavgift som står ubetalt per 31. desember i inntektsåret:
- skyldig skatt, trygdeavgift mv. begrenset til
  - forskuddsskatt som er forfalt til betaling før inntektsårets utgang
  - restskatt/trygdeavgift som er utlignet før utgangen av inntektsåret
  - skatt, trygdeavgift og tilleggsskatt eller -avgift som fastsettes (vedtas) ved endring av ligning for inntektsårets utgang
- renter av skatt når rentene er forfalt til betaling før inntektsårets utgang
- verdien av plikt til å yte livrente som er skattepliktig formue etter sktl. § 4-2 (2), jf. sktl. § 4-3 (2)

### 1.7 Særlig om kausjonsansvar

En kausjonsforpliktelse kommer til fradrag ved formuesligningen fra det tidspunkt kausjonsforpliktelsen blir gjort gjeldende.

Ved «simpler kausjon» anses kausjonsforpliktelsen som fradragsberettiget gjeld etter at den er forfalt og det viser seg at hoveddebitor ikke er i stand til å betale den gjeld det er kausjonert for. Hvis det på et tidligere tidspunkt konstateres at hoveddebitor er insolvent, anses kausjonsforpliktelsen som fradragsberettiget gjeld fra dette tidspunkt.

Ved «selvskyldnerkausjon» anses kausjonsforpliktelsen som gjeld fra det tidspunkt hoveddebitor har misligholdt den forpliktelsen det er kausjonert for, uavhengig av hva som er grunnen til misligholdet. Hvis det før forfall kan konstateres at hoveddebitor er insolvent, anses kausjonsforpliktelsen som fradragsberettiget fra dette tidspunkt.

Hvis en forbruker (privatperson) stiller kausjon overfor en bank eller annen finansinstitusjon, blir kausjonsforpliktelsen ubetinget når institusjonen har tatt rettslige skritt mot hoveddebitor for å få tvangsgrunnlag, jf. lov 25. juni 1999 nr. 46 om finansavtaler og finansoppdrag (finansavtaleloven) § 71 (1). Har institusjonen tvangsgrunnlag for utlegg, kan kravet rettes mot kausjonisten når det er begjært utlegg mot låntakeren, jf. finansavtaleloven § 71 (2).

Hvis en forbruker (privatperson) har stilt pant for gjeld overfor en bank eller annen finansinstitusjon, kan krav mot kausjonisten først fremmes når det er gått tre måneder fra institusjonen har begjært tvangsdekning i pantet, jf. finansavtaleloven § 71 (3).

Hvis kausjonistens regresskrav overfor hoveddebitor har verdi, skal det føres opp som formuespost hos kausjonisten. Hoveddebitors gjeld er restkrav fra kreditor tillagt regresskrav fra kausjonisten(e).

## 2 Særlig om eierandelskapital

Sparebanker som er finansiert med eierandelskapital, vil kunne fratrekke slik eierandelskapital, overkursfond og utjevningfond som gjeld, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav i. Tilsvarende gjelder for gjensidig forsikringselskap og kredittforeninger.

Egenkapitalbevisene (grunnfondsbevisene) formuesbeskattes hos eierne. Om verdsetting, se emnet «**Aksjer – formue**», pkt. 3.2.

### 3 Unntak, ikke fradragsberettigede forpliktelser

#### 3.1 Generelt

Følgende forpliktelser kommer ikke til fradrag i formuen

- forpliktelser, som er avhengig av at en betingelse inntreffer, f.eks. kausjonsforpliktelse, se ovenfor og sktl. § 4-3 bokstav a
- tidsbegrensede bruksrettigheter som er påheftet skattyters formuesobjekter, f.eks. forpliktelsen til å stille hus til disposisjon i forbindelse med forskuddsbetalt husleie, se sktl. § 4-3 bokstav b
- kapitalverdien av føderåd påheftet den skattepliktiges eiendom, se sktl. § 4-3 bokstav c
- verdien av forpliktelser til periodiske ytelser som skal erlegges i et begrenset tidsrom. Dette gjelder for eksempel pensjoner, se sktl. § 4-3 bokstav c
- renter av gjeld så lenge renteterminen ikke er forfalt til betaling, se sktl. § 4-3 bokstav d
- utbytte av verdipapirer så lenge utbyttet ikke er forfalt til betaling, se sktl. § 4-3 bokstav d
- påløpt ikke forfalt skatt, trygdeavgift mv. så som
  - forskuddsskatt som ikke er forfalt til betaling før inntektsårets utgang. Ved ligningen for 2012 vil dette gjelde forskuddsskatt for inntektsåret 2013 for personlige skattytere og inntektsåret 2012 for upersonlige skattytere, jf. skattebetalingsloven § 6-1 og § 6-2
  - restskatt/trygdeavgift som ikke er utlignet før utgangen av inntektsåret. Ved ligningen for 2012 vil dette alltid gjelde for påregnelig restskatt/trygdeavgift
  - skatt, trygdeavgift og tilleggsskatt/avgift som fastsettes (vedtas) ved endring av ligning etter inntektsårets utgang
  - renter av skatt/avgift når rentene ikke er forfalt til betaling før inntektsårets utgang
  - utsatt skatt ført i regnskapet
- verdien av plikt til å yte individuell livrente som er unntatt fra formuesskatteplikt etter overgangsregel til sktl. § 4-2 (2), se overgangsregelen (2). Om hvilke livrenter som omfattes av overgangsregelen, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 2.2

#### 3.2 Tosidige avtaler som ikke er helt oppfylt fra begge sider

Dersom en avtale om salg, arbeidsytelse/leie mv. ikke er oppfylt for noen del fra begge parter, skal det ikke tas hensyn til avtalen ved formuesligningen hos noen av partene.

Er avtalen delvis oppfylt, skal det tas hensyn til den ved formuesligningen slik:

- Har kjøperen betalt ytelsen fullt ut, men selgeren ikke har levert, er det verdien per 31. desember i inntektsåret av den ytelsen som skal leveres som er selgerens gjeld. I praksis vil en i normaltilfelle kunne legge til grunn at verdien er lik forskuddsbetalingen. Denne verdien blir å føre opp som gjeld hos selgeren.
- Har selgeren levert ytelsen fullt ut, men kjøper ikke har betalt, er kjøperens forpliktelse å betale gjeld.

Er avtalen delvis oppfylt fra den ene eller begge sider, blir de samme prinsipper å legge til grunn.

### 4 Gjeldsfordeling ved skatteplikt til flere kommuner

#### 4.1 Hovedregel

Når skattyter har formue i flere kommuner, fratrekkes gjelden som hovedregel forholdsmessig etter størrelsen av bruttoformuen i hver kommune.

#### 4.2 Hyttekommuner

Når formuen i en eller flere kommuner bare består av fritakslignet fritidseiendom, skal gjelden først fordeles til fradrag i formue som er skattepliktig til andre kommuner. Deretter skal eventuelt udekket gjeld fratrekkes i den såkalte hyttekommunen(e), se sktl. § 4-30 (2).

### 4.3 Deltakerlignet selskap

Om fordeling av gjeld i et deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)». Dersom skattyter har andeler i deltakerlignet selskap, er det nettoverdien av slike andeler som skal tas med i bruttoformuen, eventuelt fordelt på kommuner ved ligningen av selskapet, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)».

Dersom gjelden i selskapet er større enn formuesverdien av eiendelene og skattyter har krav på fradrag, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)», skal det fradragsberettigede nettobeløp hos deltakerne fordeles mellom kommunene sammen med deltakerens øvrige gjeld.

Om begrensning i fradragsretten hos kommandittister, se emnet «[Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere](#)».

### 4.4 Ektefeller

For ektefeller foretas fordeling mellom kommunene særskilt for hver av dem. Udekket gjeld hos den ene (også etter at eventuell hyttekommune er belastet, jf. ovenfor), fradras i den andre ektefelles formue.

## 5 Utland

### 5.1 Person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge med formue i utlandet

For person bosatt eller selskap mv. hjemmehørende i Norge som enten

- har fast eiendom i utlandet, eller
- utøver eller deltar i virksomhet i utlandet

og hvor formuen i slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale (fordelingsmetoden), skal fradraget for gjeld i Norge begrenses. Om gjennomføring av slik begrensning, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 20. Er formuen i fast eiendom eller virksomhet i utlandet ikke unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtalen, skal skattyter ha fradrag for all gjeld, også gjeld i utlandet.

Om når andel i ferieanlegg («time-share») i utlandet anses som andel i fast eiendom, se emnet «[Bolig – tidsparter \(time-share\)](#)».

### 5.2 Utenlandsboende med formue i Norge

#### 5.2.1 Generelt

Utenlandsboende skattytere med stedbunden formue i Norge har krav på fradrag for den gjeld som er stiftet til fremme av den aktivitet som skattlegges her i riket, jf. sktl. § 4-31 (5).

Pantegjeld som er stiftet og tinglyst ved anskaffelse av eiendom i Norge, eller ved senere påkostning bør godtas, men normalt ikke annen gjeld, således ikke skattegjeld og skyldig arveavgift selv om den vedrører stedbunden formue her i landet.

#### 5.2.2 Flere kommuner

Dersom utenlandsboende skattytere er skattepliktige for formue til flere kommuner i Norge, fordeles ikke gjelden forholdsmessig. Dersom gjelden i en kommune overstiger bruttoformuen, skal den overskytende gjeld etter krav fra skattyter trekkes fra i formuen i de øvrige kommuner.

# Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.

- Sktl. § 5-1 og § 5-15 (1) bokstav g.
- Lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven) § 25 og § 52.
- Lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner. (gjeldsordningsloven) § 4-12 og § 5-4.

## 1 Generelt

Hel eller delvis ettergivelse av gjeld kan skje i forbindelse med akkord i gjeldsforhandlinger, eller ved at en eller flere fordringshavere ettergir gjeld. Konkurs fører ikke i seg selv til ettergivelse av den del av konkursdebitors gjeld som ikke dekkes av konkursboet.

Gjeld kan også falle bort ved foreldelse. De generelle bestemmelser om foreldelse står i lov 18. mai 1979 nr. 18 om foreldelse av fordringer.

Gjeld kan også falle bort ved preklusjon, det vil si at gjelden faller bort når kreditor ikke har meldt kravet innen den frist som er satt i en kunngjøring (preklusivt proklama) med hjemmel i skifteloven 21. februar 1930 kap. 12. Preklusjon er praktisk ved skifte av dødsbo.

## 2 Når anses en gjeldsettergivelse gjennomført

### 2.1 Gjeldsordning og tvangsakkord

Ved frivillig gjeldsordning eller tvangsakkord etter lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs, vil en gjeldsettergivelse være gjennomført når den frivillige gjeldsordningen er vedtatt, se loven § 25, eller stadfestelse av tvangsakkord er rettskraftig, se loven § 52.

Tilsvarende gjelder etter lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner, jf. § 4-12 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. Det samme gjelder dersom et eventuelt brudd ikke er påberopt av kreditor som bortfallsgrunn for ettergivelsen.

## 3 Formue

Gjeld som er endelig ettergitt på tidspunktet for formuesfastsettingen (normalt 31. desember i inntektsåret) kan ikke føres til fradrag ved formuesligningen.

## 4 Gjeldsettergivelse som skyldes manglende betalingsevne

### 4.1 Generelt

Dersom en gjeldsettergivelse skyldes betalingsvansker hos debitor, vil den vanligvis ikke representere en skattepliktig fordel for debitor. Bortfall av gjeldsforpliktelsen vil i så fall ikke være skattepliktig etter skatteloven

§ 5-1. Det samme gjelder bortfall på grunn av foreldelse eller preklusjon (dvs. når fordringshaver har unnlatt å anmelde sitt krav, f.eks. til dødsbo, i rett tid). Se for øvrig HRD i Utv. II/359 (Rt. 1928/371), HRD i Utv. II/431 (Rt. 1930/328) og HRD i Utv. 1956/531 (Rt. 1956/1323).

Det er uten betydning at debitor har fått fradrag for gjeldsbeløpet, f.eks. ved kjøp av varer eller driftsmidler eller ved fradragsføring av kostnader.

Det er et vilkår for skattefrihet at det foreligger en virkelig ettergivelse pga. manglende betalingsevne. Skyldes ettergivelsen andre forhold, f.eks. prisavslag, må det bedømmes konkret om dette fører til skatteplikt.

## 4.2 Retten til å fremføre underskudd

Dersom debitor får ettergitt gjelden som en følge av manglende betalingsevne, skal underskudd til fremføring reduseres tilsvarende ettergivelsen, jf. skatteloven § 14-6 annet ledd. Formålet med bestemmelsen er å hindre at debitor får fradrag for tap som kreditor har lidt. Det er imidlertid ikke et vilkår for bortfall av fremføringsretten at kreditor har fradragsrett, eller det dreier seg om tap i virksomhet. Om begrensninger i adgangen til fremføring av underskudd ved ettergivelse av gjeld, se emnet «Underskudd».

## 5 Når er gjeldsettergivelsen skattepliktig

### 5.1 Generelt

En gjeldsettergivelse vil være skattepliktig inntekt dersom den oppfyller vilkårene i skatteloven § 5-1. Dersom fordringshavers ettergivelse ikke skyldes betalingsvansker hos debitor, vil gjeldsettergivelsen kunne anses som en skattepliktig fordel for debitor. Avgjørende for skatteplikten er om ettergivelsen/fordelen er vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet.

Vurderingen er i prinsippet den samme som om det var ytet et tilsvarende beløp i kontanter mellom de aktuelle parter. Spørsmål om skatteplikt hos debitor for fordel ved hel eller delvis ettergivelse av gjeld, må avgjøres konkret ut fra eventuell tilknytning mellom fordringshaver og skyldner og hva som er begrunnelsen for ettergivelsen.

Om ettergivelse til insolvent lønnstaker, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/ eget selskap», pkt. 6.1.

### 5.2 Ettergivelse gis som vederlag for en ytelse

#### 5.2.1 Arbeidsforhold/aksjonærforhold/deltakerforhold

Gjeldsettergivelse fra arbeidsgiver overfor ansatt skal normalt behandles som lønn. Om ettergivelse til insolvent lønnstaker, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/ eget selskap», pkt. 6.1. Lån fra arbeidsgiver som ettergis etter at den ansatte er død, vil normalt regnes som gave til de etterlatte.

Gjeldsettergivelse fra aksjeselskap overfor ikke-arbeidende aksjonær behandles normalt som utbytte.

Gjeldsettergivelse fra deltakerlignet selskap overfor deltaker vil kunne behandles som utdeling etter sktl. § 10-42, eller som arbeidsgodtgjørelse, jf. sktl. § 12-2 bokstav f.

#### 5.2.2 Vederlag for formuesobjekt

Gjeldsettergivelse som motytelse for et formuesobjekt, f.eks. ved overføring av fast eiendom til fordringshaver, er å anse som (en del av) vederlaget for formuesobjektet og inngår i utgangsverdien på vanlig måte.

Overtar en bank en fast eiendom, f.eks. i forbindelse med misligholdt lån, mot å ettergi lånebeløp som overstiger eiendommens omsetningsverdi, blir det spørsmål om å vurdere om en del av ettergivelsen skal behandles som vederlag og det overskytende som ettergivelse av andre grunner, f.eks. manglende betalingsevne.

### 5.3 Ettergivelse som gave

Om behandling av fordel vunnet ved gave, se emnene «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold» og «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

### 5.4 Ettergivelse av utdanningslån fra Lånekassen

Hel eller delvis ettergivelse av utdanningslån i Lånekassen, i medhold av forskrift gitt av Kunnskapsdepartementet 13. desember 2011 nr. 1345 med hjemmel i lov 3. juni 2005 nr. 37 om utdanningsstøtte § 10 (3), er ikke skattepliktig, jf. skatteloven § 5-1 (1) og § 5-15 (1) bokstav g 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 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 blir minst 50 % uføre og får uførepensjon
- For andre må en vurdere konkret om ettergivelsen er skattepliktig inntekt. Ettergivelse som følge av manglende betalingsevne vil normalt ikke være skattepliktig, se emnet [pkt. 4.1](#).

### 5.5 Ettergivelse av tilbakebetalingsplikten i forbindelse med tilskuddsordninger

Betingede lån innebærer at f.eks. fylkeskommunen gir et gjeldsbrevlån som alternativ til tilskudd til bedrifter med utviklingsprosjekter som har høy risiko, men som også har høy forventet avkastning. Slike betingede lån forutsettes forrentet og nedbetalt, men lånet kan eventuelt ettergis dersom grunnlaget for prosjektet er falt bort eller prosjektet viser seg å være mislykket. Spørsmål om skatteplikt hos skyldneren (bedriften) for fordel ved hel eller delvis ettergivelse av gjeld, må avgjøres konkret.

Om skatteplikt ved fordel vunnet ved det offentliges ettergivelse av gjeld hvor gjelden er oppstått som ledd i en tilskuddsordning, se HRD i Utv. 1978/488 (Rt. 1978/1001 (VBK-dommen)). Se også emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)».

Om skatteplikt ved ettergivelse av lån til filmproduksjon, se LRD 14. april 1999 (Agder) i Utv. 1999/782.

### 5.6 Ettergivelse av plikten til å yte konsernbidrag

Om behandling av ettergivelse av fordring oppstått ved konsernbidrag, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)», [pkt. 2.6](#).

### 5.7 Tidfesting av fordel ved ettergivelse

Skattepliktig fordel ved ettergivelse av gjeld, skal tas til inntekt på det tidspunkt som følger av de vanlige regler, se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

### 5.8 Fordringshaver

Om eventuell fradragsrett hos fordringshaveren ved ettergivelse av gjeld, se emnet «[Fordringer](#)».

## 6 Spesielt om ettergivelse av gjeldsrenter

Om fradrag for ettergitte renter og fordelingen av ettergitt beløp mellom omkostninger, renter og opprinnelig lånebeløp (hovedstol), se emnet «[Renter av gjeld](#)».

# Gjeldsforhandling

- *Sktl. § 2-2 (1) bokstav h nr. 2, § 2-33 (1) og § 2-36 (2).*

## 1 Generelt

### 1.1 Gjeldsforhandling

Gjeldsforhandling tar sikte på å oppnå en ordening mellom debitor og hans kreditorer om

- betalingsutsettelse
- prosentvis reduksjon av gjelden med endelig virkning
- avvikling av debtors formue, helt eller delvis, eller
- en kombinasjon av disse ordninger

på grunn av debtors manglende betalingsevne, se lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs. Loven omfatter ikke ettergivelse av gjeld eller betalingsutsettelse av andre grunner.

Gjeldsforhandling gjennomføres ved

- domstolsbehandling (offentlig akkordforhandling), eller
- private avtaler (underhåndsakkord)

## 1.2 Gjeldsordningsloven

Enkelt personer kan oppnå gjeldsordning etter lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner. Dette gjelder bare personer som ikke driver egen virksomhet eller som bare i ubetydelig grad har gjeld knyttet til egen virksomhet. Ved ligningen får dette normalt bare virkninger for fradragretten for gjeld og gjeldsrenter som er ettergitt, se emnene «Gjeld» og «Renter av gjeld». Nærmere om hva gjeldsordning innebærer, saksgangen mv., se Skd nr. 7/08 i Utv. 2008 s. 759.

## 2 Ligning av gjeldsforhandlingsbo

### 2.1 Eget skattesubjekt

For at det skal foreligge et gjeldsforhandlingsbo (administrasjonsbo) som er eget skattesubjekt, må alle følgende vilkår være oppfylt

- boet er insolvent, se LRD 20. februar 1987 (Eidsivating) i Utv. 1987/386
- boets siktemål er å avvikle debtors virksomhet
- den reelle bestyrelse av virksomheten/formuesmassen er fratatt debitor og overtatt av gjeldsnemnda

Boet må selv sannsynliggjøre at vilkårene for å etablere et eget skattesubjekt er oppfylt. Gjeldsforhandling (herunder akkordforhandling) etter konkursloven tar normalt ikke sikte på å avvikle skyldnerens virksomhet og boet vil da ikke være eget skattesubjekt. Gjeldsforhandling etter gjeldsordningsloven etablerer ikke et eget skattesubjekt.

Se for øvrig HRD i Utv. II/770 (Rt. 1938/174) og HRD i Utv. 1990/264 (Rt. 1989/1174) (Minde AS) og FIN 18. oktober 1985 i Utv. 1985/674.

### 2.2 Skattepliktens omfang

Gjeldsforhandlingsbo som lignes som eget skattesubjekt skal ikke svare formuesskatt, og lignes bare for inntekt av den virksomheten som drives for boets regning, jf. sktl. § 2-33 (1).

Inntektsfastsettingen foretas etter samme regler som for konkursbo. Om hvilke inntekter som skal skattlegges og hvordan inntekten fastsettes, se emnet «Konkurs».

### 2.3 Skattested

Et gjeldsforhandlingsbo er ikke undergitt stedbundet beskatning. Boets skattested er normalt bostedskommunen til debitor for bo etter fysiske personer. Bo etter aksjeselskap mv. er som hovedregel bare skattepliktig til staten. Skatten innbetales til skatteoppkreveren for den kommunen hovedkontoret ligger. Se for øvrig emnet «Skattestedet».

### 2.4 Skatteberegning

Boet etter fysisk person lignes i klasse 0 og skal bare svare skatt av alminnelig inntekt.

### 2.5 Formelle regler

#### 2.5.1 Selvangivelse

Boet har plikt til å levere selvangivelse etter de vanlige regler og frister, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

#### 2.5.2 Forhåndsligning

Om forhåndsligning, se emnet «Forhåndsligning».

## 3 Ligning av debitor

### 3.1 Boet er eget skattesubjekt

#### 3.1.1 Formue

Er det et gjeldsforhandlingsbo som er eget skattesubjekt, lignes debitor for bruttoformue som ikke inndras i boet, jf. sktl. § 2-33 (1). Han skal da ikke ha fradrag for gjeld som inngår

i bobehandlingen. Etter bobehandlingen skal debitor bare ha fradrag for den gjeld som ikke falt bort ved gjeldsforhandlingen.

### 3.1.2 *Inntekt*

Er det et gjeldsforhandlingsbo som er eget skattesubjekt, skal debitor etter sktl. § 2-33 (1) lignedes for

- inntekter/kostnader hvor tidspunktet for inntekts- og fradragsføring er inntrådt før tidspunktet for boets overtakelse
- bruttoinntekt og kostnader som ikke går inn i boet, se FIN 3. februar 1984 i Utv. 1984/51
- eventuelt underholdsbidrag som utbetales av boet

Om endring av ligning hos debitor av eventuelle avsetninger mv., se emnet «**Konkurs**». I tilfelle hvor næringen opphører, se emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**».

### 3.2 *Boet er ikke eget skattesubjekt*

Debitor lignedes fortsatt for all formue og inntekt når boet ikke skal anses som eget skattesubjekt (se ovenfor).

### 3.3 *Gjeldsettergivelse*

Om gjeldsettergivelse, se emnet «**Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.**».

Om virkning av ettergivelse av gjeldsrenter, se emnet «**Renter av gjeld**».

### 3.4 *Omkostninger*

Omkostninger ved gjeldsforhandlingen er ikke fradragsberettiget.

### 3.5 *Underskudd*

Det er ingen begrensning i debitors adgang til å overføre årets underskudd til fradrag i sine inntekter tidfestet samme år som underskuddet oppstår.

Om eventuell avskjæring eller begrensning i adgangen til fremføring og/eller tilbakeføring av underskudd, se emnet «**Underskudd**».

Underskudd hos bo som er eget skattesubjekt kommer ikke til fradrag hos debitor.

## 4 *Ligning av kreditorene*

Om betingelse og tidspunkt for fradrag for tap hos kreditorene, se emnet «**Tap**», emnet «**Fordringer**» og emnene om tidfesting. For alle gjeldsordninger må det undersøkes helt konkret hva som betales/bortfaller av hhv. renter og avdrag, samt når bortfall inntreffer. Se emnet «**Renteinntekter**» og emnet «**Renter av gjeld**».

# Grensegjengere

- *Den nordiske skatteavtalen, protokollen VI.*
- *EØS-avtalen art 29. Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71*
- *EØS-avtalen art 29. Rådsforordning (EF) nr. 883/2004*

## 1 *Hva er en grensegjenger*

### 1.1 *Generelt*

Med grensegjenger menes i NSA (den nordiske skatteavtalen) person som er skattepliktig som bosatt i en kommune som direkte grenser til riksgrensen mellom Norge og Sverige eller riksgrensen mellom Norge og Finland og som oppebærer lønn eller annen lignende godtgjørelse for personlig arbeid utført i en kommune som grenser direkte til den samme riksgrensen i det annet land. Se protokollen til NSA pkt. VI nr. 1 og 3.

Det er et vilkår 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 bostedsstaten omfatte

minst to dager i uken. Også del av dag regnes som «dag». Bestemmelsene bør imidlertid unntaksvis også kunne komme til anvendelse ved lengre fravær enn en uke, når det skyldes en spesiell årsak som f.eks. sykdom, et særskilt arbeidsoppdrag e.l.

En person vil ikke omfattes av bestemmelsene om grensegjengere dersom 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 emnet omfatter bare de særlige regler for grensegjengere bosatt i Norge, Finland og Sverige.

## 1.2 Grensekommuner

Følgende kommuner i Norge har grense mot Sverige

- Østfold fylke: Halden, Hvaler, Aremark, Marker og Rømskog
- Akershus fylke: Aurskog-Høland
- Hedmark fylke: Eidskog, Kongsvinger, Grue, Åsnes, Våler, Trysil og Engerdal
- Sør-Trøndelag fylke: Røros og Tydal
- Nord-Trøndelag fylke: Meråker, Verdal, Snåsa, Lierne og Røyrvik
- Nordland fylke: Hattfjelldal, Hemnes, Rana, Saltdal, Fauske, Sørfold, Hamarøy, Tysfjord, Ballangen og Narvik
- Troms fylke: Bardu, Målselv og Storfjord

Følgende kommuner i Sverige har grense mot Norge

- Västra Götalands län: Strömstad, Tanum og Dals Ed
- Värmlands län: Årjäng, Eda, Arvika og Torsby
- Dalarnas län: Malung og Älvdalen
- Jämtlands län: Berg, Härjedalen, Krokom, Strömsund og Åre
- Västerbottens län: Vilhelmina, Storuman og Sorsele
- Norrbottens län: Arjeplog, Jokkmokk, Gällivare og Kiruna

Følgende norske kommuner grenser til Finland

- Storfjord, Kåfjord, Nordreisa, Kautokeino, Karasjok, Tana, Nesseby og Sør-Varanger

Følgende finske kommuner grenser til Norge

- Enare, Enotekio og Utsjoki

## 2 Arbeidstakere

### 2.1 Grensegjengere skattemessig bosatt i Norge

#### 2.1.1 Skatteplikt for lønn mv.

Grensegjengere som er skattemessig bosatt i Norge skal skattlegges i Norge for lønn og lignende godtgjørelse for personlig arbeid utført i grensekommune i Sverige og Finland. Dette gjelder arbeid både for offentlige og private arbeidsgivere.

#### 2.1.2 Trygdeavgift

Etter Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 og Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 er grensegjengere som utgangspunkt omfattet av trygdeordningen i arbeidslandet. Fra og med 1. juni 2012 erstatter Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71. Nærmere om overgangsreglene til ny forordning, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)», pkt. 3.

Inntekt som grensegjengere skattemessig bosatt i Norge har i grensekommune i Sverige eller Finland, regnes vanligvis ikke som pensjonsgivende i Norge. Det skal således ikke fastsettes pensjonsgivende inntekt ved ligningen eller betales trygdeavgift til Norge av slik inntekt hvis grensegjengeren bare arbeider i Sverige eller Finland.

Personer som er arbeidstakere eller utøver næring i mer enn et land, skal etter gammel forordning være omfattet av trygdellovgivningen i bostedslandet. I ny forordning er det imidlertid et krav om at en vesentlig del (minimum 25 %) av arbeidet/næringsvirksomheten skal utføres i bostedslandet for at medlemskapet i folketrygden i bostedslandet skal

oppretholdes. Det følger av art. 87 nr. 8 i forordning nr. 883/2004 at hvis en person blir omfattet av et annet lands lovgivning som følge av lovvalgsreglene i ny forordning, skal lovvalget etter forordning nr. 1408/71 fortsatt gjelde så lenge vedkommendes situasjon vedrørende arbeidsforhold og bostedsland, ikke endres. Lovvalget etter forordning nr. 1408/71 varer så lenge vedkommendes situasjon ikke endres, men maksimalt i 10 år regnet fra 1. juni 2012 eller til vedkommende selv ønsker å vurdere lovvalget etter forordning nr. 883/2004.

Etter ny forordning nr. 883/2004 kan en person som er arbeidstaker i et land og selvstendig næringsdrivende i et annet, bare være omfattet av lovgivningen i det landet der han utfører arbeid som arbeidstaker. Art. 87 nr. 8 kan medføre at enkelte vil kunne være medlem i to land i en overgangsperiode.

Ved tvil om medlemskapet i folketrygden må NAV kontaktes.

### 2.1.3 *Forskudd*

For grensegjengere som er skattemessig bosatt i Norge og arbeider i grensekommune i Sverige eller Finland, må det skrives ut forskuddsskatt. Trygdeavgift skal ikke tas med i forskuddsskatten.

### 2.1.4 *Lønnsinnberetning*

Om lønnsinnberetning, se nedenfor.

## 2.2 **Grensegjengere skattemessig bosatt i Sverige eller Finland**

### 2.2.1 *Skatteplikt for lønn mv.*

Grensegjengere som er skattemessig bosatt i Finland eller Sverige, skal ikke ilegges inntektsskatt i Norge for lønn og lignende godtgjørelse for personlig arbeid utført i grensekommune i Norge. Inntekten skal bare skattlegges i bostedslandet. Dette gjelder arbeid både for offentlige og private arbeidsgivere.

### 2.2.2 *Skatteplikt for andre ytelser*

Dersom en grensegjenger mottar ytelser fra Arbeids- og velferdsetaten (NAV) er disse skattepliktige til Norge når skattyter er skattepliktig som bosatt etter intern rett.

### 2.2.3 *Trygdeavgift*

Etter Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 og Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 er grensegjengere som utgangspunkt omfattet av trygdeordningen i arbeidslandet. Fra og med 1. juni 2012 erstatter Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71.

Grensegjengere bosatt i Sverige og Finland skal vanligvis betale trygdeavgift i Norge av inntekt som grensegjenger. Fra og med inntektsåret 2012 skal trygdeavgiften fastsettes og innkreves av Skatteetaten. For øvrig gjelder de samme reglene som for grensegjengere skattemessig bosatt i Norge, se [pkt. 2.1.2](#).

### 2.2.4 *Forskudd*

Skattekontoret skal skrive ut forskudd for grensegjengere bosatt i Sverige og Finland som tilsvarer trygdeavgift. Normalt skal det skrives ut et skattekort på 10 %.

Når en grensegjenger mottar ytelser fra Arbeids- og velferdsetaten (NAV) som er skattepliktige til Norge fordi skattyter er skattepliktig som bosatt etter intern rett, må grensegjengeren ta kontakt med skattekontoret for å få vurdert om skattekortet skal endres.

Dersom grensegjengeren legger frem dokumentasjon på at han ikke er medlem av folketrygden i Norge samtidig som han får en forhåndsuttalelse på fritak for skatt for lønnsinntekten, skrives det ikke ut skattekort. Denne forhåndsuttalelsen sendes arbeidsgiveren med kopi til grensegjengeren.

### 2.2.5 *Selvangivelse og foreløpig skatteberegning*

Grensegjengere får tilsendt selvangivelse. Dersom inntekten er korrekt innrapportert vil foreløpig skatteberegning bare gi trygdeavgift på 7, 8 % av pensjonsgivende inntekt.

### 3 Arbeidsgivere

#### 3.1 Forskudd

Arbeidsgivere hjemmehørende i Norge skal foreta forskuddstrekk i lønn som utbetales til grensegjengere bosatt i grensekommunene i Sverige eller Finland for personlig arbeid utført i norsk grensekommune, når arbeidstaker er trygdet i Norge

#### 3.2 Lønnsinnberetning

Norsk arbeidsgiver plikter å innberette lønn utbetalt til grensejenger bosatt i Sverige eller Finland. Inntekten skal rapporteres på LTO-kode 927-A.

#### 3.3 Arbeidsgiveravgift

Norske arbeidsgivere har plikt til å betale arbeidsgiveravgift også for lønnsutbetalinger til grensejengere bosatt i Sverige og Finland. Om hvilken sats som skal benyttes, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser».

## Idrett

- Sktbl. § 5-6 (3).
- Skattebetalingsforskriften § 5-6-17.
- FFSFIN § 6-31-1.
- Takseringsreglene § 1-2-9.

### 1 Generelt

Om den idrettslige aktiviteten skal anses som lønnsarbeid, virksomhet eller ikke-økonomisk aktivitet må avgjøres etter de alminnelige regler, se f.eks. emnet «Virksomhet – allment».

### 2 Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver virksomhet

#### 2.1 Inntekter

Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver virksomhet, er skattepliktige for alle fordeler vunnet ved idretten. Så vel kontante penger, premier, overgangssummer som overskudd på utgiftsgodtgjørelser mv. er skattepliktig.

Skattlegging skal foretas uansett hvem som har ytt fordelene (idrettslag, supporterklubb, firmaer, privatpersoner osv.), når ytelsen må anses oppnådd pga. idrettsutøvelsen.

#### 2.2 Kostnader

Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver virksomhet, gis fradrag for kostnader som er pådratt i forbindelse med den inntekt som blir skattlagt. Fradraget begrenses til kostnader som i inntektsåret er påløpt i virksomhet/betalt i lønnsforhold. Kostnadene inngår i minstefradraget dersom utøveren anses som lønsmottaker.

En del idrettsutøvere vil i henhold til sin kontrakt vanligvis få dekket alle sine kostnader av klubben, f.eks. treningsutstyr, reise og diett. Hvis det kreves fradrag for kostnader, og det er tvil om disse dekkes av klubben, må spillere på anmodning kunne legge frem kontrakten og originalbilag for kostnaden.

#### 2.3 Utland

Når idrettsutøvere som er skattepliktig som bosatt i Norge får fordeler i forbindelse med arrangementer i utlandet, er disse i utgangspunktet skattepliktig i Norge etter intern rett. Skatteavtalen med vedkommende land kan imidlertid begrense den norske beskatningsretten, se FIN 23. februar 2006 i Utv. 2006/490 og emnene «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» og «Utland – allment om skatteavtaler».

Om beskatning av inntekt for lagidrettsutøvere ved overgang til eller fra utenlandsk klubb, se pkt. 4.2.

Inntekt opptjent av idrettsutøvere som er skattemessig bosatt i utlandet og som deltar i arrangementer her i landet, er skattepliktig, se lov om skatt på honorar til utenlandske

artister mv. 13. desember 1996 nr. 87 og emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet», pkt. 10.

### 3 Idrettsutøvere, ikke-økonomisk aktivitet

Idrettsutøvere som ikke driver virksomhet eller mottar lønn, men som likevel mottar fordeler på grunn av idrettsutøvelsen, vil kunne være skattepliktige for fordelene. Skattlegging kan foretas uansett hvem som har ytt fordelene (idrettslag, supporterklubb, firmaer, privatpersoner osv.).

Følgende fordeler skal for eksempel skattlegges

- vederlag for tapt arbeidsfortjeneste, se også sktl. § 5-10 bokstav c
- fri bil, bolig o.l., se også sktl. § 5-20 (3)

Om idrettsstipend, se emnet «Stipend», pkt. 3.

For andre fordeler, for eksempel reklameinntekter, premieinntekter mv., kan det normalt legges til grunn at det ikke foreligger skattepliktig fordel.

Fordelen er i alle tilfeller fritatt for beskatning når verdien av ytelsen er under grensen for innberetningsplikt, se sktl. § 5-15 (1) bokstav i.

Blir idrettsutøveren ikke skattlagt for noen inntekt av idretten, har utøveren heller ikke krav på fradrag for kostnader ved denne.

Skattlegges utøveren for inntekten, skal han ha fradrag for kostnader som vedkommende år påløper til å erverve inntekten. Det er anledning til å begrense fradraget til inntektens størrelse.

### 4 Spesielt om lønnede lagidrettsutøvere

#### 4.1 Generelt

Fotballspillere i alle divisjoner kan, etter å ha fylt 16 år, inngå kontrakt med klubbene om at de skal motta vederlag utover utgiftsgodtgjørelse for å spille fotball. Disse spillerne regnes som lønnstakere hos klubben. Det samme vil normalt gjelde andre lagidrettsutøvere. I henhold til kontrakten kan spilleren motta kontanter eller naturalytelser i forbindelse med deltakelse i kamper, trening, kurs og møter. Godtgjørelsen kan være fast per mnd., per kamp, per trening, per poeng osv.

#### 4.2 Inntekt

##### 4.2.1 Generelt

Godtgjørelsene som spillerne mottar, både kontanter og naturalytelser, regnes som skattepliktig inntekt etter de alminnelige regler. Det samme gjelder overskudd på utgiftsgodtgjørelse.

Skattlegging skal foretas uansett hvem som har ytt fordelene (idrettslag, supporterklubb, firmaer, privatpersoner osv.) når ytelsen må anses oppnådd pga. idrettsutøvelsen.

##### 4.2.2 Vederlag fra kjøpende klubb

Vederlag som utøveren mottar fra den kjøpende klubben, som f.eks. sign-on fee, vil normalt anses som forskudd på lønn fra den kjøpende klubben.

Ved overgang til utenlandsk klubb vil dette forskuddet anses som vederlag for arbeid utført i utlandet, og beskatningsretten kan være begrenset iht. skatteavtale. Se for øvrig emnene om utland.

##### 4.2.3 Vederlag fra selgende klubb

Dersom utøveren mottar en andel av overgangssummen fra den selgende klubben, skal vederlaget anses som lønn fra den selgende klubb. Hvis vederlaget utbetales fra kjøpende klubb, anses dette også som utbetalt fra selgende klubb hvis vederlaget har grunnlag i ansettelseskontrakten med selgende klubb.

### 5 Funksjonærer

Fordeler som funksjonærer oppbærer på stevner, bingotilstelninger o.a., anses som lønn eller honorar utenfor virksomhet. 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 emnene «[Skattefrie kontantytelser i arbeidsforhold](#)» og «[Lønnsoppgaveplikt](#)».

## 6 Trenerer

Trenerer behandles som funksjonærer.

## 7 Dommere, teknisk personell

Dommere, teknisk personell mv. behandles normalt som funksjonærer.

Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere innen lagidretter hvor det er nødvendig med spesielt utstyr, som f.eks. sko, drakt, beskyttelse mv., godkjennes som skattefri godtgjørelse ved ligningen med inntil kr 240 per oppdrag. Samlet skattefri utstyrsgodtgjørelse som utbetales til idrettsdommeren fra samme oppdragsgiver, kan ikke overstige kr 2 400 per år, se takseringsreglene § 1-2-9. Utstyrsgodtgjørelsen kan utbetales i tillegg til beløp som er skattefritt etter sktl. § 5-15 (1) bokstav i, jf. forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikt § 1 (lignl.).

## 8 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 emnet «[Lønnsoppgaveplikt](#)». I hvilken utstrekning idrettslag skal anses som skattefrie institusjoner, se emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)».

## 9 Fond for idrettsutøvere

### 9.1 Generelt

For aktive idrettsutøvere kan det opprettes fond i henhold til «Standard vedtekter for særforbundenes fond for aktive idrettsutøvere», godkjent av FIN. Ordningen gjelder ikke for utøvere av lagidrett, for eksempel fotballspillere. Alle midler og økonomiske bidrag av enhver art som skriver seg fra reklame, premiepenger, sponsorvirksomhet og annen økonomisk støtte eller godtgjørelse som disse utøvere etter gjeldende lover og bestemmelser for særforbundene og organisasjoner som særforbundet er tilsluttet er avskåret fra selv å motta, innbetales på den enkelte idrettsutøvers konto i fondet.

Idrettsutøvere har mens de fremdeles er aktive, rett til å få utbetalt av sin konto i fondet, erstatning for tapt arbeidsfortjeneste, dagpenger mv. og beløp som medgår til dekning av kostnader i forbindelse med idrettsutøvelsen, når utbetalingene godkjennes etter de gjeldende lover og bestemmelser i det enkelte særforbund. Når idrettsutøveren slutter å konkurrere aktivt, skal innestående på fondet inklusiv avkastning utbetales i like store avdrag fordelt over et på forhånd bestemt antall år, maksimalt 6 år, regnet fra det tidspunkt utøveren slutter som aktiv idrettsutøver.

### 9.2 Formue

Idrettsutøverne skal formueslignes for beløp innestående på fondet ved utgangen av inntektsåret.

### 9.3 Inntekt

#### 9.3.1 Innbetaling til fond

Inntekt vunnet ved idrett, som settes inn på fondet, skattlegges ikke på opptjeningstidspunktet.

#### 9.3.2 Avkastning av fondsmidler

Avkastningen av midler innestående på idrettsfondet skal skattlegges hos idrettsutøveren og tidfestes etter realisasjonsprinsippet, dvs. i det år den opptjenes. Avkastningen skattlegges som kapitalinntekt.



### 9.3.3 *Uttak fra fondet*

Alle uttak fra fondet, bortsett fra allerede skattlagt avkastning, er i utgangspunktet skattepliktig inntekt for idrettsutøveren. Ved uttak fra fondet anses avkastning som allerede er skattlagt å være utbetalt først.

Uttak fra fondet kan etter krav fra skattyter behandles som utgiftsgodtgjørelse dersom vilkårene for dette er oppfylt. Uttak som ikke er avkastning eller utgiftsgodtgjørelse, behandles som lønn.

### 9.4 *Fradrag*

Idrettsutøveren har krav på fradrag etter de generelle regler for kostnader som det enkelte år påløper til inntektens ervervelse. Det vil derfor ikke være fradragsrett for kostnader til ordinært livsopphold, utdanning mv.

Brutto lønnsutbetaling og overskudd på utgiftsgodtgjørelse fra fond for idrettsutøvere inngår i grunnlaget for beregning av minstefradraget, jf. FSFIN § 6-31-1.

### 9.5 *Forskuddstrekk*

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i utbetalinger til idrettsutøvere fra bedrifter og sponsorer når midlene settes inn i fond godkjent av FIN, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-17. Eventuelt forskuddstrekk foretas ved utbetaling fra fondet til idrettsutøverne.

### 9.6 *Lønns- og trekkoppgave*

Fondsstyret skal sørge for innberetning av alle utbetalinger som skjer til idrettsutøverne fra fondet, herunder også beløp som skal gå til dekning av idrettsutøverens utgifter i henhold til det enkelte særforbundets regler. Styret i fondet skal dessuten sørge for å innbette den enkelte idrettsutøvers tilgodehavende i fondet ved hvert årsskifte.

Om lønns- og trekkoppgave, se emnet «Lønnsoppgaveplikt».

## 10 *Tidfesting av inntekt*

### 10.1 *Hovedregel*

Inntekt av idrett følger de vanlige prinsipper for inntekts- og fradragsføring. Se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

### 10.2 *Unntak*

Er idrettsutøverens inntekt satt inn på fond som er godkjent av FIN, se ovenfor, skattlegges inntekten som er satt inn på fondet, i det år midlene utbetales til idrettsutøveren.

# Innbo og løssøre

- Sktl. § 4-20 (1) bokstav b, § 5-1 (2), § 5-21 (1), § 9-3 (1) bokstav a og § 9-4 (1).
- Takseringsreglene § 1-1-5 og § 1-1-6.

## 1 *Privat innbo og løssøre*

### 1.1 *Formue*

#### 1.1.1 *Generelt*

Privat innbo og løssøre formuesbeskattes, men bare for den del som overstiger et fribeløp på kr 100 000, jf. sktl. § 4-20 (1) bokstav b. Personer som lignes under ett, har ett felles fribeløp, jf. sktl. § 4-20 (2). Fritidsbåt med salgsverdi (medregnet eventuell påhengsmotor og fast utstyr) på kr 50 000 eller mer, bil, mopedbil, motorsykel og campingvogn inngår ikke i fribeløpet, og regnes med særskilt i skattepliktig formue i samsvar med verdsetningsprinsippene nedenfor.

Om skillet mellom bygning og innbo/løssøre, se emnet «Vedlikehold».

- 1.1.2 *Verdsetting av bil, motorsykkel, mopedbil og campingvogn*  
Om verdsetting av privatbiler, se emnet «**Bil – formue**». Formuesverdien for moped, motorsykkel og mopedbil fastsettes på samme måte.  
Om campingvogner, se emnet «**Campingvogner**».  
Om yrkesbiler som avskrives, se emnet «**Bil – formue**».

- 1.1.3 *Verdsetting av fritidsbåter*  
Om verdsetting av fritidsbåt med salgsverdi på kr 50 000 eller mer, se emnet «**Fritidsbåter**».

- 1.1.4 *Verdsetting av annet innbo og løsøre*  
Annet innbo og løsøre enn det som er særskilt nevnt ovenfor, verdsettes med utgangspunkt i forsikringsverdien (gjenanskaffelsesverdien), jf. takseringsreglene § 1-1-6.  
Ligningsverdien av slikt innbo og løsøre blir når forsikringsverdien er:

kr 0 – 1 000 000	0
kr 1 000 000 – 1 400 000	20 % av verdien over kr 1 000 000
over kr 1 400 000	kr 80 000 pluss 40 % av verdien over kr 1 400 000

I tabellen ovenfor er fribeløpet på kr 100 000 trukket fra.

Fritidsbåt med antatt salgsverdi under kr 50 000, tas med i verdsettingsberegningen ovenfor dersom båten inngår i den ordinære innbo- eller løsøreforsikringen. Er en slik båt særskilt forsikret, settes verdien til 75 % av forsikringssummen, jf. takseringsreglene § 1-1-5. Er en slik båt ikke forsikret, settes verdien til antatt salgsverdi.

- 1.1.5 *Skattested*  
Privat innbo formuesbeskattes alltid i bostedskommunen, også om innbo og løsøre er knyttet til fritidseiendom i annen kommune.

## 1.2 **Inntekt**

- 1.2.1 *Generelt*  
Innbo og løsøre som brukes av eieren eller familien anses ikke for inntektsgivende, se sktl. § 5-21 (1). Det gis ikke fradrag for kostnader vedrørende slikt innbo og løsøre.

- 1.2.2 *Realisasjon*  
Gevinst ved realisasjon av innbo og løsøre som har vært brukt i selgerens bolig eller husholdning er skattefri og tap er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-3 (1) bokstav a.

Den nevnte unntaksregelen gjelder også privatbiler, moped, mopedbil, motorsykler, snøscootere, campingvogner og fritidsbåter når det ikke er godkjent avskrivninger på dem. Det samme gjelder biler brukt i yrket mot bilgodtgjørelse, når skattyteren ikke har fått fradrag for faktiske kostnader.

Om avgrensningen av skatteplikten, se f.eks. URD 24. november 1981 (Dalane herredsrett) i Utv. 1982/41 (Bilmekaniker hadde kjøpt og solgt flere biler i løpet av 1979. Retten mente at den omsetning og reparasjon som hadde funnet sted, bare hadde dekket eget behov.)

Gevinst ved salg av innbo og løsøre som ikke har vært brukt i selgerens bolig eller husholdning (brukt privat) er skattepliktig etter sktl. § 5-1 (2) og tap er fradragsberettiget etter sktl. § 9-4 (1). Dette gjelder selv om innboet/løsøret ikke har vært inntektsgivende. Se f.eks. SKD 22. april 1981 i Utv. 1981/392.

## 2 Innbo og løsøre som gir inntekt

### 2.1 Formue

#### 2.1.1 Fribeløp

Innbo og løsøre som hovedsakelig brukes i inntektsgivende aktivitet f.eks. i yrke mot godtgjørelse eller til utleie, går ikke inn under fribeløpet ved formuesbeskatningen.

#### 2.1.2 Verdsetting

Innbo og løsøre som brukes i inntektsgivende aktivitet verdsettes normalt til saldoverdi. Avvik fra dette må gjøres dersom skattyter påviser at den faktiske verdien av saldogruppen er lavere. Hvor det ikke er foretatt avskrivninger, fastsettes verdien skjønnsmessig, se pkt. 1.1.4.

### 2.2 Inntekt

#### 2.2.1 Generelt

Inntekt ved utleie av innbo og løsøre er i prinsippet skattepliktig. Det vanligst forekommende tilfelle er utleie av møbler i forbindelse med utleie av bolig (leilighet, hybel).

#### 2.2.2 Møblert utleie

Ved utleie av møblert fritakslignet bolig, ses bort fra overskudd/underskudd for møbelutleien.

Ved utleie av fritakslignet fritidseiendom blir 85 % av leien over kr 10 000 skattlagt. Skattyteren skal ikke gis særskilt fradrag for kostnader vedrørende møblene.

I regnskapslignet bolig (direktelignet) og fritidseiendom tas hele leien til inntekt og det gis fradrag for kostnader vedrørende møblene etter de vanlige regler for driftsmidler. For nyinnkjøpt innbo legges faktisk kostpris til grunn. For innbo brukt av eieren, settes inngangsverdien til skjønnsmessig salgsverdi ved begynnelse av utleien.

Ved kortvarig skattepliktig utleie av fullt møblert bolig hvor eieren selv bruker innboet privat før og etter utleieperioden, f.eks. utleie av egen bolig ved midlertidig fravær, kan fradraget i praksis skjønnsmessig settes til 15 % av brutto leieinntekt. Denne regelen bør ikke brukes når utleieperioden overstiger 3 år. Den samme satsen kan også brukes i andre tilfeller når den må antas å passe.

#### 2.2.3 Særskilt utleie

Særskilt utleie av innbo og løsøre, f.eks. fritidsbåt o.l., anses i praksis ikke å gi overskudd når eieren også bruker det privat og utleieinntekten er under kr 10 000 per år.

#### 2.2.4 Fradrag ved bruk i yrket

Privat innbo og løsøre kan også være brukt i yrket. For bil og campingvogn, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader» og emnet «Campingvogner». Kostnadene må vurderes i hvert tilfelle. I arbeidsforhold inngår kostnadene i eventuelt minstefradrag.

Har skattyteren mottatt godtgjørelse til dekning av kostnaden, brukes nettometoden. Se for øvrig emnet «Utgiftsgodtgjørelse».

#### 2.2.5 Realisasjon

Om gevinst ved realisasjon av bil og campingvogn hovedsakelig brukt i inntektsgivende aktivitet, se emnene «Bil – realisasjon/uttak» og «Campingvogner».

Vederlag ved realisasjon av innbo og løsøre, hvor det er gitt fradrag for avskrivninger, er skattepliktig. Om nedskrivning av vederlag på saldo, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

Realisasjon av innbo og løsøre hvor det er gitt skjønnsmessig fradrag eller som er brukt privat med sporadisk utleie, anses ikke for å ha gitt skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap.

### 2.2.6 Uttak

Uttak til eget bruk av innbo og løsøre som det er gitt fradrag for ved ligningen, kan medføre skatteplikt. Det samme gjelder ved gaveoverføring. Se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

## Inngangsverdi

- Sktl. § 9-6, § 9-7, § 9-8, § 10-32 (2) og § 14-42 (2).
- FFSFIN § 9-3 og § 9-8.
- Overgangsregler til sktl. § 9-3 (6).
- Finansdepartementets forskrift 29. august 1984 nr. 1582 om overgangsregler ved innføring av nye avskrivningsregler mv. (Sktl. 1911).

### 1 Hva menes med inngangsverdi

#### 1.1 Generelt

Med «inngangsverdi» menes det beløp som skal brukes ved inntektsligningen for et formuesobjekt av enhver art ved en aktuell skattemessig begivenhet, f.eks. ved spørsmål om fradragsføring, aktivering, restbeløp til avskrivning eller ved beregning av gevinst/tap ved realisasjon av en fysisk gjenstand eller ikke-fysisk verdi, herunder rettigheter.

Ordet inngangsverdi omfatter bl.a. begrepene kostpris, eventuell fastsatt verdi ved arv/gave, skattemessig verdi, nedskrevet verdi og saldoverdi, men det vil forekomme at også disse ordene blir brukt i betydningen inngangsverdi.

Ved beregning av inngangsverdi tar en som hovedregel utgangspunkt i opprinnelig kostpris og tillegger/fradrar alt som har betydning frem til det tidspunkt inngangsverdien skal brukes. Dette omfatter f.eks. skattemessige opp- og nedskrivninger eller reguleringer etter skattereglene, herunder eventuelle overgangsregler.

Dersom ideelle andeler av et formuesobjekt er ervervet i flere etapper, må inngangsverdien fastsettes separat for hver ideelle andel i den utstrekning det har betydning for skattleggingen.

#### 1.2 Forretningseiendommer ervervet før 1. januar 1984

For forretningseiendommer i saldogruppe i, ervervet før 1. januar 1984, kunne saldoverdien oppskrives per 1. januar 1984 med avskrivninger foretatt før dette tidspunktet, dvs. til opprinnelig kostpris. Oppskrivningsbeløpet kan ikke avskrives og danner derfor en nedre grense for avskrivning. Oppskrivningsbeløpet skal heller ikke redusere en eventuell gevinst eller øke et eventuelt tap ved realisasjon av eiendommen.

Med inngangsverdi menes derfor for slike eiendommer saldoverdi redusert med nedre grense for avskrivning (dvs. skattemessig oppskrivningsbeløp per 1. januar 1984), mens saldoverdi inklusiv oppskrivning er grunnlag for å beregne årets avskrivning.

#### 1.3 Særlige regler for inngangsverdi (alfabetisk ordnet)

##### 1.3.1 Aksjer

Om inngangsverdien for aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon».

Om inngangsverdien for ansattes aksjer kjøpt til underpris, se emnet «Aksjer – ansattes erverv til underpris».

##### 1.3.2 Andel i boligselskap

Om inngangsverdi ved realisasjon av andel/aksje i boligselskap, se emnet «Bolig – realisasjon».

##### 1.3.3 Deltakere i deltakerlignet selskap

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

#### 1.3.4 Sameiere

Om inngangsverdi for eierandel i bruttolignet sameie, se emnet «Sameie – ligning etter bruttomethoden».

#### 1.3.5 Driftsmiddel tatt inn i Norge

Om de særlige regler for inngangsverdi for driftsmiddel som av eieren tas inn i norsk beskatningsområde, se emnet «Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

#### 1.3.6 Fusjon/fisjon

Om inngangsverdien i aksjeselskap etter fusjon eller fisjon, se emnene «Fusjon – innenlands» og «Fisjon – innenlands».

#### 1.3.7 Konsern

Om inngangsverdi ved overdragelse av eiendeler i virksomhet innen et konsern, se emnet «Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer».

#### 1.3.8 Lånte verdipapirer

Om inngangsverdi i forbindelse med realisasjon av lånte verdipapirer, se emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)».

#### 1.3.9 Omdanning, overgang til deltakerlignet selskap eller aksjeselskap

Om inngangsverdien for deltakerlignet selskap eller aksjeselskap ved overgang fra enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

#### 1.3.10 Opsjon

Om fastsetting av inngangsverdi ved ervervet når et formuesobjekt erverves ved bruk av opsjon, se emnene om finansielle instrumenter.

## 2 Kostpris ved ervervet

### 2.1 Kjøp

#### 2.1.1 Generelt

Er et formuesobjekt ervervet ved kjøp, vil kostprisen være det vederlaget som er ytet for objektet. Vederlag ved ervervet vil blant annet omfatte

- kontantbeløp som er betalt eller skal betales til selgeren, eller til andre som selgeren har bestemt. Beløpet regnes eksklusiv merverdiavgift som kommer til fradrag i et avgiftsoppgjør
- overtakelse av selgerens gjeld til andre
- kapitalisert verdi av kår ved erverv av jord- eller skogbrukseiendom i 2004 eller tidligere. Se pkt. 2.1.5
- offentlige avgifter som toll, særavgift mv. Det samme gjelder for merverdiavgift som ikke kommer til fradrag i et avgiftsoppgjør
- omkostninger til kjøp av gjenstanden som f.eks. tinglysingsgebyr, dokumentavgift, meglerprovisjon, verdivurderinger. Se emnet «Transaksjonskostnader mv.»
- frakt av gjenstanden frem til leveringsstedet mv.

#### 2.1.2 Overtakelse av løpende inntekt/utgift

Kostpris ved ervervet må reduseres for inntekt som er opptjent før tidspunktet for eiendomsrettens overgang, men ikke utbetalt selger (tilfaller kjøper) og som kjøperen derfor betaler for ved ervervet. Tilsvarende må kostprisen reduseres for kostnader som påløper etter tidspunktet for eiendomsrettens overgang, og som selgeren har forskuddsbetalt.

Motsatt må kostprisen økes for forskuddsbetalt inntekt som påløper etter eiendomsrettens overgang og etterskuddsbetalte kostnader som påløper før tidspunktet for eiendomsrettens overgang. Om f.eks. behandlingen av renter i forbindelse med kjøp av obligasjoner, se emnet «Verdipapirer».

### 2.1.3 Renter

Ved kjøp av formuesobjekt med utsatt betaling (kreditt) skal renter som påløper etter at kjøperen er blitt eier, ikke inngå i inngangsverdien.

Er det ikke avtalt renter, er det den nominelle kjøpesummen uten neddiskontering som er inngangsverdi. Det er ikke anledning til å skille ut en del av den avtalte kjøpesummen og kalle den renter. Se LRD (Borgarting) 28. januar 1999 i Utv. 1999/557.

Om når byggelånsrenter inngår i kostpris ved ervervet, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.3.

### 2.1.4 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 emnet «Valutagevinst/-tap». Delbetaling av kjøpesummen før levering omregnes likevel etter kursen på betalingsdagen.

### 2.1.5 Pensjon/kår

Den kapitaliserte verdi av selgers krav på pensjon, livrente, kår mv. som skal utbetales etter hvert av kjøper, regnes normalt ikke med i inngangsverdien. (Kjøper får fradrag for de årlige ytelser.) Om unntak, se pkt. 2.1.6.

Kapitalisert verdi av kår ved erverv av jord- eller skogbrukseiendom i 2004 eller tidligere tillegges inngangsverdien. Kapitalisert verdi av kår ved erverv av jord- eller skogbrukseiendom i 2005 eller senere, kan ikke tillegges inngangsverdien.

Ved betaling av periodiske ytelser for et begrenset tidsrom, må det vurderes om det reelt foreligger en pensjon, en avdragsbetaling eller et blandet forhold. Hva partene har kalt ytelsen er ikke avgjørende.

Skal de periodiske ytelser løpe til en på forhånd bestemt dato uansett hva som hender, anses utbetalingen 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 utbetalingene som pensjon og ikke som avdrag på salgssum. Om et tilfelle der Høyesterett fant at årlige utbetalinger måtte anses som pensjon, se HRD i Utv. 1977/77 (Rt. 1976/1019).

I andre tilfeller kan det være tvilsomt hvordan de periodiske ytelser skal bedømmes, f.eks. når de periodiske ytelser

- reduseres vesentlig fra en bestemt dato, selv om den reduserte ytelsen skal løpe til den berettigedes død, eller
- skal løpe til den berettigedes død, men skal senest falle bort på en bestemt dato selv om den berettigede skulle leve lenger

Det må da vurderes konkret om forholdet reelt har karakter av pensjon eller er en blandet ordning. Så langt ytelsen ikke er pensjon, inngår den i beregning av inngangsverdien, se FIN 24. oktober 1980 i Utv. 1980/629.

Ordnes pensjonen/livrente gjennom et forsikringsselskap, anses det som kjøper har betalt til forsikringsselskapet som et vederlag, dvs. inngangsverdi for kjøperen og utgangsverdi for selgeren. (Kjøperen får da ikke fradrag for de årlige ytelser.)

### 2.1.6 Avløsning av pensjon mv. med et engangsbeløp

Det forekommer at pensjon over driften som er pådratt som en del av vederlaget ved erverv av for eksempel et foretak eller en fast eiendom avløses med et engangsbeløp. Avløsningsbeløpet skal da behandles som en økning av inngangsverdien for de tidligere ervervede formuesobjekter.

### 2.1.7 Boret mv.

Det gjøres ikke tillegg i inngangsverdien for boret eller annen bruksrett som den tidligere eier betinget seg (holdt tilbake) ved kjøpet, jf. FIN 30. april og FIN 8. mai 1981 i Utv. 1981/341. Om unntak ved erverv av jordbrukseiendom i 2004 eller tidligere, se pkt. 2.1.5.

**2.1.8 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.

**2.1.9 Ettergivelse av kjøpesum**

Ettergivelse av hele eller deler av restkjøpesummen på grunn av manglende betalingsevne hos kjøper, påvirker ikke kjøperens inngangsverdi, se emnet «[Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.](#)».

**2.1.10 Rabatter, prisavslag mv.**

Inngangsverdi er faktisk kostpris etter fradrag for rabatter, prisavslag mv. fra selger.

**2.1.11 Interessefellesskap**

Om eventuell fastsetting av vederlag ved salg mellom parter med interessefellesskap, se emnet «[Tilsidesettelse](#)».

**2.1.12 Oppkjøp av foretak**

Om behandling av ulike kostnader ved oppkjøp av foretak, se emnet «[Transaksjonskostnader mv.](#)».

**2.2 Byttelmakeskifte**

**2.2.1 Generelt**

Er objektet ervervet ved bytte, herunder makeskifte, settes kostpris ved ervervet av det tilbyttede objekt til omsetningsverdien for de(t) objekt(er) som er byttet bort (vederlaget). Har kjøperen i tillegg ytet mellomlegg i kontanter, skal mellomlegget tillegges denne verdien. Har kjøperen mottatt mellomlegg i kontanter, skal det gjøres fradrag i inngangsverdien for mellomlegget.

Omsetningsverdien for det objekt som byttes bort (vederlaget), fastsettes på tidfestingstidspunktet, dvs. det tidspunkt skattyter leverer det bortbyttede objektet, jf. sktl. § 14-2 (1) andre punktum. Mottas det tilbyttede objektet tidligere, må vederlaget fastsettes til verdien på dette tidspunktet.

**Eksempel**

*Ivar eier 100 aksjer som han avtaler å bytte bort mot eiendommen til Berit. Eiendommen skal først overleveres 3 måneder senere. Eierovergangen for aksjene registreres imidlertid i verdipapirregisteret allerede på avtaletidspunktet. Omsetningsverdien på aksjene og eiendommen var ved avtaleinngåelsen 500. Ved overleveringen av eiendommen har verdien på aksjene sunket til 200, mens verdien på eiendommen har steget til 550.*

*Siden Berit på avtaletidspunktet har fått eiendomsretten til aksjene, har Ivar dermed fått en ubetinget rett til å bli eier av eiendommen. Vederlaget for aksjene, dvs. eiendommen, må dermed tidfestes på avtaletidspunktet. Berits inngangsverdi for aksjene utgjør dermed eiendommens verdi på avtaletidspunktet som er 500. Ivar har på avtaletidspunktet gitt fra seg eiendomsretten til aksjene, og har dermed fått en ubetinget rett til vederlaget, dvs. eiendommen. Ivars inngangsverdi for eiendommen utgjør da aksjenes verdi på avtaletidspunktet, som er 500.*

*Går derimot avtalen ut på at eierovergangen for aksjene først skal registreres i verdipapirregisteret samtidig med at eiendommen overleveres, vil ingen av partene ha fått en ubetinget rett til vederlaget før overleveringen/registreringen. Ivars inngangsverdi for eiendommen blir da 200, mens Berits inngangsverdi for aksjene blir 550.*

Om inngangsverdi for aksjer ervervet ved konvertering av fordring på selskapet, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», pkt. 6.10.

### 2.2.2 *Tingsinnskudd i AS og ANS mv.*

Har et aksjeselskap, ansvarlig selskap mv. mottatt objekter som innskudd til styrking av egenkapitalen, og for dette utstedt aksjer, andeler mv. til innskyteren, er det omsetningsverdien av innskuddsobjektene som er avgjørende for beregningen av selskapets inngangsverdi. For innskyteren er det verdien av aksjeposten, andelene mv. (etter innskuddet) som er avgjørende for beregning av utgangsverdien, som også vil være innskyters inngangsverdi på aksjene mv. I slike tilfeller kan utgangsverdi for «selger» og inngangsverdi for «kjøper» være forskjellig. Se HRD i Utv. 1995/1141 (1995/1674). (Ligningsmessig inngangsverdi på eiendeler aksjeselskap mottok som innskudd ved emisjon.)

Om inngangsverdi for selskapet og innskyter ved tingsinnskudd ved skattefrie fusjoner/fisjoner, se emnene «Fusjon – innenlands» og «Fisjon – innenlands».

## 2.3 *Egen tilvirkning*

### 2.3.1 *Hovedregel*

Har skattyter selv tilvirket et formuesobjekt til egen bruk, skal inngangsverdien som hovedregel settes til kostnadene ved tilvirkningen inklusive andel i indirekte kostnader tillagt eventuell inntektsført fortjeneste. Kostnader som skal regnes med i inngangsverdien, kan ikke samtidig fradragsføres direkte. Se for øvrig emnet «Virksomhet - arbeider under utførelse».

Kostnadene omfatter arbeidslønn, materialer, råstoffer, hjelpestoffer, strøm, drivstoff mv. som er medgått til tilvirkningen, samt offentlige avgifter vedrørende disse og transport. Merverdiavgift inngår i inngangsverdien dersom denne ikke kommer til fradrag i et avgiftsoppgjør hos eieren. Videre inngår andel av kostnader (faktiske kostnader og avskrivning) vedrørende egne transportmidler, maskiner og bygninger brukt ved tilvirkningen i inngangsverdien. Kostnadene vil også omfatte kostnader til konsulenttjenester mv. vedrørende den tilvirkede gjenstand. Videre skal inngangsverdien omfatte andel av lisensavgift, utviklingskostnader, patenter som er brukt ved tilvirkningen og andel av administrasjonskostnadene (påslag).

Når omsetningsgjenstand fra egen virksomhet innføres i formuesobjekt til privat bruk, skal den inngå i kostprisen med den verdi som blir lagt til grunn ved uttaksbeskatningen, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Dette vil f.eks. gjelde ved uttak av virke fra egen skog til bruk på våningshuset.

### 2.3.2 *Varelager/arbeider under utførelse unntak*

Om verdsetting av egentilvirkede varer i varelager og arbeider under utførelse, se emnet «Varebeholdning» og emnet «Virksomhet - arbeider under utførelse».

### 2.3.3 *Verdi av eget arbeid*

Verdi av eiers eget arbeid med tilvirkning av/påkostning på gjenstand skal i omdisponeringstilfeller regnes som skattepliktig inntekt. Det samme gjelder fortjenesteelementet på ansattes arbeid. Se nærmere i emnet «Virksomhet - arbeider under utførelse», pkt. 2.3.4. I den utstrekning verdien av arbeidet er tatt til inntekt, inngår den i inngangsverdien.

Verdien av selgerens og hans husstands fritidsarbeid i anledning av bygging eller påkostning på egen bolig/fritidseiendom, skal tillegges inngangsverdien også i de tilfellene verdien av arbeidet er skattefri, se emnet «Bolig – eget arbeid». Dette gjelder selv om dette fører til tap ved realisasjonen. I slike tilfeller bør det likevel vurderes om verdien av eget arbeid er satt for høyt.

Inngangsverdien tillegges også eventuelle reisekostnader, merutgifter til kost mv.

## 2.4 *Arv*

Om fastsetting av opprinnelig inngangsverdi (kostpris) for objekt ervervet ved arv eller på skifte, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo». Om skattemessig kontinuitet ved arv av aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper, se emnet «Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave».



## 2.5 Åsetesavslag

Om hvem som har krav på åsetesavslag, se lov 28. juni 1974 nr. 58 om odelsretten og åsetesretten § 56. Åsetesavslag gis ved arveavgiftsberegningen både i arvetilfeller og når arvelater i levende live overdrar til en som ville være åsetesberettiget, jf. arveavgiftsloven § 14 (4). Åsetesavslaget vil normalt være ca. en tredjedel av bruttogrnnlaget for beregning av arveavgift (25 % av omsetningsverdien).

Inngangsverdi for eiendom ervervet med åsetesavslag settes til bruttoverdien som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen før fradrag for åsetesavslag.

## 2.6 Gave eller kjøp til underpris

Inngangsverdi for objekt ervervet ved gave, er i utgangspunktet omsetningsverdien. Tidspunkt for verddivurdering er normalt det tidspunkt objektet anses overført og mottakeren har blitt eier, se emnet «[Eierbegrepet](#)». Medfører gaven/kjøpet plikt til å svare arveavgift, kan inngangsverdien likevel ikke settes høyere enn den verdi på formuesobjektet som er lagt til grunn ved beregningen av arveavgift, se sktl. § 9-7 og emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)». Inngangsverdien settes alltid til det laveste beløp av omsetningsverdi og den verdi som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen.

Ovennevnte gjelder også ved gavesalg, under forutsetning av at det foreligger gavehensikt fra overdrager, se HRD i Utv. 1981/568 (Rt. 1981/1137) og LRD (Agder) 31. juli 2000 i Utv. 2000/1286. (Inngangsverdi på aksjer som var overført vederlagsfritt fra øvrige aksjonærer, kunne ikke oppreguleres pga. gave eller for å unngå dobbeltbeskatning. Overføringen fremsto som en form for vederlag for den verdiøkningen skattyter hadde skapt i selskapet, som ikke hadde karakter av gave. Inngangsverdien kunne heller ikke oppreguleres selv om overdragelsen av aksjene skulle vært skattlagt i overføringsåret. Siden verdiene ikke var beskattet hos skattyter, oppsto ikke dobbeltbeskatning.)

Er gavegiver/selger uttaksbeskattet i forbindelse med gavetransaksjonen, settes gave-mottakerens inngangsverdi til den verdi giveren er uttaksbeskattet etter, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)». Ved kjøp til underpris hvor det ikke foreligger gavehensikt, settes inngangsverdi til faktisk kjøpesum og omkostninger mv. Er selgeren skattlagt på grunnlag av en høyere verdi enn faktisk vederlag pga. interessefelleskap (se emnet «[Tilsidesettelse](#)») må kjøperens inngangsverdi korrigeres tilsvarende.

Om skattemessig kontinuitet ved gave/kjøp til underpris av aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper, se emnet «[Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave](#)».

## 2.7 Flere objekter ervervet under ett

### 2.7.1 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 objektene omsetningsverdi ved ervervet. Om unntak vedrørende fast eiendom, se nedenfor.

Om fordeling av kostpris ved erverv av omsettelige offentlige konsesjoner sammen med driftsmiddel, f.eks. melkekvote sammen med gårdsbruk, se emnene «[Jordbruk – allment](#)», «[Fiske](#)» og «[Akvakultur \(fiskeoppdrett mv.\)](#)».

Ligningsmyndighetene er ikke bundet av partenes fordeling, jf. lignl. § 8-1 (1).

### 2.7.2 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 seksjonerte bygg fordeles kostpris for tomten på de enkelte seksjoner etter den sameiebrøk som er fastsatt for tomtefordelingen ved seksjoneringen.

Et bygg anses seksjonert i vedkommende inntektsår når kommunen har gitt tillatelse til seksjonering og seksjoneringen er tinglyst innen inntektsårets utgang.

Ligningsmyndighetene er bundet av kommunale myndigheters avgjørelse om seksjonering og hva hver seksjon omfatter.

### 2.7.3 Arveavgiftsgrunnlag

Er det foretatt en individuell verdsetting 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 brutto arveavgiftsgrunnlag.

### 2.7.4 Underpris ved gavesalg

Underpris ved gavesalg skal anses å gjelde forholdsmessig for alle formuesobjekter som er kjøpt sammen, selv om underprisen er tilordnet til spesielle aktiva i kjøpekontrakten. Om unntak ved overdragelse av jordbruksseiendom til visse nærstående, se emnet «[Jordbruk – realisasjon](#)», pkt. 6.

## 2.8 Flere kjøp fra samme selger

Kjøpes flere formuesobjekter fra samme selger i flere atskilte overdragelser, må det vurderes om overdragelsene skal ses i sammenheng. I så fall må de forskjellige vederlag slås sammen og fordeles skjønnsmessig på alle de kjøpte formuesobjekter. Har flere overdragelser som ses i sammenheng funnet sted i forskjellige år, kan det bli aktuelt å endre ligningen for tidligere år.

## 2.9 Deltakers kjøp fra deltakerlignet selskap

Om inngangsverdi ved overføring av eiendeler mellom deltaker og deltakerlignet selskap, se emnene «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)» og «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

## 3 Dødsbo

Om inngangsverdien for dødsbo, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)».

## 4 Ektefeller

Ved overføring/salg mellom ektefeller, herunder deling av felleseie ved separasjon/skilsmiss, kan utløsningssummen ikke regnes med i inngangsverdien. Inngangsverdien settes lik inngangsverdien for den av ektefellene som brakte objektet inn i ekteskapet, se HRD i Utv. 1982/690 (1982/1330). Dette gjelder selv om objektet ble ervervet av den andre ektefelle før ekteskapet ble inngått, se HRD i Utv. 1993/1365 (1993/1268).

Derimot må det tas hensyn til overdragelser/salg mellom ektefellene før ekteskapet ble inngått. Videre må det tas hensyn til slike overdragelser/salg som skjer etter at ektefellen er separert/skilt og skifte er avsluttet mellom ektefellene.

## 5 Omdisponering av formuesobjekter

### 5.1 Objekt tatt ut av inntektsgivende aktivitet

Om inngangsverdien for objekt som er tatt ut av virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet til egen bruk eller gaveoverføring, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

### 5.2 Objekt brukt privat

For formuesobjekt som var kjøpt til bruk og/eller brukt utenfor inntektsgivende aktivitet, men som senere tas i bruk som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, settes inngangsverdien til omsetningsverdien på tidspunktet for inntak i inntektsgivende aktivitet, men likevel ikke høyere enn historisk kostpris (det vil si opprinnelig kostpris med tillegg for påkostninger og fradrag for frasal). Se LRD (Eidsivating) 5. september 1990 i Utv. 1990/927. (Saken gjaldt avskrivning for personbil kjøpt i Tyskland og benyttet til utleie i Norge. Retten kom til at den faktiske kostpris ved kjøp i Tyskland måtte legges til grunn – her fastsatt ved skjønn da kjøpesum ikke var oppgitt.)

## 6 Innføring av skatteplikt for tidligere skattefrie virksomhet

Om fastsetting av inngangsverdi der foretak som eier aktiva går over fra skattefrie til skattepliktig status gjennom lovendring, se FIN 13. mai 2003 i Utv. 2003/914.

## 7 Påkostning

### 7.1 Generelt

Påkostning legges til inngangsverdien for det formuesobjekt som påkostes. Om unntak for påkostninger i kraftverk, se emnet «[Kraftforetak](#)». Om grensen mellom vedlikehold og påkostning, se emnet «[Vedlikehold](#)».

Om inngangsverdi når leietaker påkoster leid driftsmiddel, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 6.6.

### 7.2 Felles påkostning på en bygning

Er en bygning seksjonert eller av skattemessige hensyn delt opp, skal påkostninger som utelukkende gjelder en bestemt del av bygningen, tilføres denne delen. Dette vil f.eks. gjelde innsetting av peis i egen boligdel av bygningen. Påkostning som gjelder to eller flere deler av seksjonert bygg, fordeles mellom seksjonene forholdsmessig etter sameiebrøken. Dette vil f.eks. gjelde isolering av hele bygget.

Påkostning på tomten fordeles mellom seksjonene etter sameiebrøken.

### 7.3 Verdiøkning ved nydyrking, overflatedyrking eller planering

Verdiøkning ved nydyrking og overflatedyrking og ved planering av tidligere dyrket jord, skal legges til inngangsverdien. Dette gjelder også for jordbrukseieendom der kostnaden er kommet til fradrag i inntekten. Se for øvrig emnet «[Jordbruk – allment](#)».

## 8 Vedlikehold

Vedlikehold av et formuesobjekt skal ikke legges til inngangsverdien. Dette gjelder også vedlikehold av egen bolig/fritidsbolig selv om arbeidet er skattefritt, jf. emnet «[Bolig – eget arbeid](#)». Kostnader til vedlikehold utført på avskrivbare driftsmidler kan, etter skattyters eget valg, likevel tilføres saldo for avskrivning. Om grensen mellom vedlikehold og påkostning, se emnet «[Vedlikehold](#)».

## 9 Opp eller nedskrivning

### 9.1 Avskrivninger

Inngangsverdien skal reduseres med skattemessige avskrivninger hos vedkommende eier.

### 9.2 Betinget skattefritak

Ved reinvestering av gevinst avsatt betinget skattefritt, skal gevinsten skrives ned på de ervervede objektenes inngangsverdi. Se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

### 9.3 Gårdsbruk og skogbruk

Om oppregulering av inngangsverdi ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk- eller skogbruk som kunne vært solgt skattefritt per 31. desember 2004, se emnet «[Jordbruk – realisasjon](#)», pkt. 9.2.

### 9.4 Innfestingssum

I henhold til lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste § 6 kan det avtales at festeren ved et tilskudd (innfestingssum) skal dekke del av bortfesterens utlegg til grunnlagsinvesteringer som vei, vann etc. Hos bortfesteren skal denne innfestingssummen nedskrives på disse investeringers andel av eiendommens inngangsverdi. Hos festeren er det en del av hans inngangsverdi.

### 9.5 Negativ saldo

Om nedskrivning etter overgangsreglene ved skattereformen i 1992 av inngangsverdi for ervervede aksjer mv. med andel av negativ saldo, se Lignings-ABC for 1992 emnet «[Negativ Saldo](#)».

## 9.6 Tilskudd

Investeringsstilskudd fra staten, fylkeskommune, kommune eller et selskap med offentlig støtte skal normalt redusere inngangsverdien for det formuesobjektet som erverves for tilskuddet, se sktl. § 14-42 (2) bokstav a annet punktum, som gjelder avskrivbare driftsmidler.

Tilskudd som gis til investering i distriktene etter forskrift 15. desember 2006 nr. 1455 om geografisk virkeområde og bruk av dei regional- og distriktpolitiske verkemidla, skal ikke redusere inngangsverdien. Tilskudd til investeringer i faste anlegg og produksjonsutstyr etter forskrift 28. januar 2009 nr. 75 om midler til bygdeutvikling (BU-midler), skal behandles på samme måte, når tilskuddet gis til virksomhet i kommune som omfattes av § 3 a i forskriften av 15. desember 2006. For driftsmidler som saldoavskrives skal tilskuddet regnes som en del av vederlaget ved realisasjon innen fem år, se sktl. § 14-44 (1) annet punktum og emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd», pkt. 3.4.

Nærmere om den skattemessige behandlingen, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd», pkt. 3.4.

Om tilskudd til nydyrking, overflatedyrking og planering i jordbruket, se emnet «Jordbruk – allment».

Mottar skattyter en personlig gave til å finansiere kjøp av et formuesobjekt, reduserer ikke gaven inngangsverdien.

## 9.7 Regnskapsmessig opp-/nedskrivning

Regnskapsmessige nedskrivninger og eventuell reversering av slike nedskrivninger påvirker ikke inngangsverdien. Det samme gjelder oppskrivning etter tidligere regler. Om unntak for visse selskaper, se sktl. § 6-10 (4).

## 9.8 Ulempeerstatning

Ved ekspropriasjon av en del av en eiendom, kan det bli fastsatt ulempeerstatning som gjelder gjenværende del av eiendommen. Ulempeerstatningen reduserer inngangsverdien for den gjenværende del. Se nærmere emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.1.5 og pkt. 2.3.1. Ulempeerstatningen må fordeles skjønsmessig på de ulike deler av gjenværende eiendom på grunnlag av den ulempe det er gitt erstatning for.

## 10 Direkte fradragsførte eiendeler

Inngangsverdien for driftsmidler hvor kostpris ved ervervet er direkte fradragsført i ervervsåret, er null.

## 11 Skadet gjenstand

### 11.1 Delvis skade

Om når inngangsverdien skal reduseres med erstatning for delvis skade, se emnet «Skadeserstatning».

### 11.2 Total skade

Inngangsverdien for f.eks. bygning gjenoppført etter total skade, f.eks. ved brann, storm mv., settes til inngangsverdien for den gjenoppførte bygningen redusert med eventuell nedskrivning for betinget skattefri gevinst. Se emnet «Betinget skattefritak».

(Ved total skade anses bygningen realisert. Det må tas standpunkt til skatteplikt for realisasjonsgevinst vedrørende den totalskadde bygningen.)

## 12 Salg av del av gjenstand

Selges en del av et formuesobjekt, må inngangsverdien for hele formuesobjektet fordeles på den solgte del og den gjenværende del. Slik fordeling må gjennomføres, selv om gevinsten vedrørende den solgte del er skattefri.

Selges en ideell andel, fordeles inngangsverdien etter eierandelens størrelse.

Selges en fysisk avgrenset del av et formuesobjekt, f.eks. tomteområde fra en jordbruksseiendom, må fordelingen av opprinnelig inngangsverdi foretas skjønsmessig etter

verdiforholdene på selgerens ervervstidspunkt. Senere påkostninger fordeles etter forholdene på tidspunktet for påkostningen.

### 13 Stiftelse av varig rettighet som innskrenker rådigheten for eier av formuesobjekt

Stiftes en varig rettighet i et formuesobjekt mot engangsvederlag, må det tas standpunkt til hvor stor del av den totale eierrådighet som er avstått. Inngangsverdien på formuesobjektet må så fordeles mellom verdien av den avståtte rettighet og verdien av den gjenstående eierråderett, se sktl. § 9-6. Det er den del av inngangsverdien som kan knyttes til den avståtte rettigheten, som skal inngå som inngangsverdi i en gevinst-/tapsberegning ved rettighetsstiftelsen.

### 14 Overgangsregler per 1. januar 1992 om oppregulering av inngangsverdi etter tidligere sktl. § 43 (5)

#### 14.1 Generelt

Skattytere som per 1. januar 1992 eide formuesobjekter av den art hvor inngangsverdien kunne oppreguleres etter de tidligere regler i sktl. § 43 (5), kan ved realisasjon foreta oppregulering av inngangsverdien fra og med ervervsåret frem til og med 1991 i medhold av overgangsreglene i FSFIN § 9-8 del II.

Om fradrag hos deltaker for oppreguleringsbeløp ved selskapets realisasjon av formuesobjekt som per 1. januar 1992 var tilordnet selskap som deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

#### 14.2 Hvilke formuesobjekter omfattes

Oppregulering etter overgangsreglene kan foretas ved realisasjon, hel eller delvis, av faste eiendommer, men bare når eiendommen

- ikke har avskrivbare bygninger eller anlegg, og/eller
- ikke var faktisk brukt i virksomhet. Om hva som er virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment»

Oppregulering av inngangsverdi kan også gjøres ved realisasjon av rettigheter i slik fast eiendom såfremt rettigheten var utenom virksomhet.

Oppregulering av inngangsverdien kan likevel foretas i følgende tilfeller selv om eiendommen har avskrivbare bygninger eller anlegg og/eller selv om eiendommen er anskaffet til bruk i virksomhet og/eller faktisk er brukt i virksomhet

- egen boligdel i avskrivbart bygg som per 1. januar 1991 er skilt ut fra byggets saldo, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 8
- ikke avskrivbar arbeider/funksjonærbolig når skattyter eier mindre enn 8 tilsvarende boliger
- bolighus for utleie, herunder leiegårder, selv om det er virksomhet å leie den ut
- gårdsbruk og/eller skogbruk, for så vidt gjelder inngangsverdien for ikke avskrivbare deler, selv om driften har vært ansett som virksomhet

#### 14.3 Størrelsen av oppregulering ved gevinstberegning

Ved realisasjon av formuesobjekter som nevnt foran, og som er ervervet i 1990 eller tidligere, skal inngangsverdien oppreguleres. Er formuesobjektet ervervet suksessivt over flere år, eller det er påkostet i 1990 eller tidligere, oppreguleres hvert års tillegg til inngangsverdien separat. Oppreguleringsprosenten er bare avhengig av det enkelte ervervsår. Det er uten betydning når i ervervsåret formuesobjektet er overtatt/påkostet.

Ervervsår	Prosentstans for oppregulering av kostpris	Ervervsår	Prosentstans 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

#### 14.4 Maksimal oppregulering

Den samlede inngangsverdi kan ikke oppreguleres til høyere beløp enn salgsvederlaget. Oppreguleringsbeløpet kan således ikke føre til tapsfradrag, men bare redusere eller eliminere en gevinst. Fradrag for tap kan bare innrømmes så langt inngangsverdi uten oppregulering er høyere enn salgsvederlaget.

#### 14.5 Frist for å sette fram krav om oppregulering

Krever skattyter at oppregulert kostpris skal legges til grunn som inngangsverdi ved gevinstberegningen, skal vedkommende sette fram krav om dette med nødvendig dokumentasjon som vedlegg til selvangivelsen for det inntektsår eiendommen er realisert.

### 15 Overgangsregler per 1. januar 1992 for arvede formuesobjekter

#### 15.1 Generelt

I den utstrekning et formuesobjekt er ervervet før 1992 ved arv eller gave som ble likestilt med arv (forskudd på arv), ville gevinst ved avhendelse av visse formuesobjekter vært skattefri etter de dagjeldende regler. Av den grunn er det gitt overgangsregler hvor inngangverdien helt eller delvis kan oppreguleres til takstverdi per 1. januar 1992 eller ved prosentjustering etter tabellen ovenfor. Den ikke-arvede delen kan eventuelt oppreguleres bare ved prosentjustering etter overgangsreglene til tidligere § 43 (5), se tabellen ovenfor. Se FSFIN § 9-8 del I.

Det er en forutsetning for oppregulering at skattyter den 1. januar 1992

- eide objektet, og
- kunne avhendet det med hel eller delvis skattefri gevinst etter dagjeldende sktl. § 43 (2) bokstav g, om skattefrihet ved salg av visse formuesobjekter i den utstrekning objektet var ervervet ved arv eller gavetransaksjon som er likestilt med arv.

Om fradrag hos deltaker for oppreguleringsbeløp ved selskapets realisasjon av slikt formuesobjekt som per 1. januar 1992 var tilordnet selskap som deltakerlignes etter netto-metoden, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 8.2.

## **15.2 Fastsetting av oppregulert inngangsverdi**

### **15.2.1 Hovedregel**

Ved realisasjon av visse formuesobjekter, kan skattyter 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. januar 1992, såfremt takst med underlagsdokumenter ble levert ligningsmyndighetene i eiendomskommunen innen 1. juli 1994
- oppregulering av inngangsverdi etter samme tabell som inntatt foran under pkt. 14.3.

Om inngangsverdi for arvede objekter, se emnet «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.

### **15.2.2 Maksimalbegrensning**

Den samlede inngangsverdien kan ikke oppreguleres til høyere beløp enn salgsvederlaget, uavhengig av om oppregulering skjer ved prosentjustering eller takst. Oppreguleringsbe-løpet kan således ikke føre til tapsfradrag, men bare redusere eller eliminere en gevinst. Fradrag for tap kan bare kreves i den utstrekning inngangsverdien uten oppregulering er høyere enn vederlaget.

## **15.3 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 (2) bokstav g. Derimot kan det i visse tilfeller likevel være anledning til prosentjustering etter overgangsreglene til tidligere sktl. § 43 (5), se ovenfor.

Følgende arvede formuesobjekter kunne likevel ikke selges skattefritt

- formuesobjekt som selgeren i 1991 eller tidligere brukte i egen virksomhet eller for-retningsforetak bortsett fra
  - jordbruk
  - skogbruk
  - utleie av leiegårder vesentlig bestemt for beboelse
- objektet den 1. januar 1992 var en art som gikk under dagjeldende sktl. § 43 (4), f.eks. tomt (herunder bebygget eiendom hvor en tenkt salgssum på dette tidspunkt ville vært vesentlig bestemt av muligheten for grunnens utnyttelse til tomteformål), vannfall, strandrettighet, sandtak mv.
- rett til å utta sand mv., varig bruksrett til eiendom, og rettighet som varig innskrenker rådigheten over eiendom, under forutsetning av at et tenkt vederlag ved et tenkt salg per 1. januar 1992 ville vært fastsatt på grunnlag av tomteverdi eller slike forekomster, og/eller
- aksjer og andre objekter av den art som falt inn under dagjeldende aksjegevinstbe-skatningslov 10. desember 1971 nr. 99. Om reglene for oppregulering av inngangs-verdi for aksjer per 1. januar 1992, se emnet «Aksjer – realisasjon»

## **15.4 Hva er arv**

### **15.4.1 Etter dødsfall**

Arv er eiendomsovergang i forbindelse med arvelaters dødsfall. I uskiftebo anses arv etter først avdøde til andre enn gjenlevende ektefelle å falle ved lengstlevendes død, med mindre uskifteboet skiftes på et tidligere tidspunkt. Om enkeltstående utdelinger fra uskiftebo, se nedenfor.

#### 15.4.2 *Gave/arveforskudd*

Skjedde utdeling av arvemidler mens arvelater ennå levde, kan det bli spørsmål om mottakeren har ervervet midlene som gave eller arv. Utdelingen – arveforskuddet – vil bli å betrakte som arv når eiendomsoverføringen fremstod som en skiftemessig transaksjon, dvs. den må være ledd i en skifteplan. Forutsetningen for dette vil være at arvelateren i praksis har gjennomført et så konsekvent skifte som det lar seg gjøre i levende live og tidspunktet er naturlig ut fra giverens alder mv. Nærmere om grensen mellom arv eller gave, se HRD 23. mars 1957 i Utv. 1957/237, HRD i Utv. 1959/154 (Rt. 1957/1087) og HRD i Utv. 1984/734 (Rt.1984/1232) (foreldre overførte som «forskudd på arv» en eiendom til sine sønner, som solgte den videre samme året), LRD (Agder) 28. august 1980 i Utv. 1981/12, URD (Stavanger byrett) 3. juni 1983 i Utv. 1984/487 og URD (Asker og Bærum herredsrett) 21. juni 1985 i Utv. 1987/28.

#### 15.4.3 *Enkeltstående utdelinger/skifte av uskiftebo*

Ved enkeltstående utdelinger fra et uskiftebo eller ved fullstendig skifte av uskiftebo, anses gjenstander som tilhørte felleseiet eller var avdødes særerie som kommet fra først avdøde 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 først avdøde øke tilsvarende. Gjenstander som var gjenlevendes særerie anses ikke for noen del å komme fra avdøde.

Utdeling av uskiftebo utover arvelodd etter først avdøde, er arveforskudd fra gjenlevende ektefelle.

Dersom formuesobjektet anses kommet fra først avdøde, regnes det som arvet

- ved fullstendig skifte av uskiftebo mellom arvinger og gjenlevende ektefelle, den forholdsmessige del som svarer til vedkommendes ideelle arveandel i først avdødes del av boet, jf. LRD (Gulating) 11. april 1980 i Utv. 1980/173 og FIN 12. november 1980 i Utv. 1980/632, og
- ved enkeltstående utdeling fra uskiftebo i sin helhet

Gjenlevende ektefelle er også arving etter først avdøde (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 12. november 1980 i Utv. 1980/632.

### 15.5 *Hvor stor del av formuesobjektet er arvet*

#### 15.5.1 *Arv etter dødsfall*

Hele formuesobjektet vil være arvet om vedkommende er enearving. Er det derimot ektefelle og/eller flere arvinger etter avdøde, anses den som overtar en gjenstand bare som arving til sin ideelle arvedel av hvert formuesobjekt (bruttosameieprinsippet), jf. HRD i Utv. 1986/289 (Rt. 1985/682). Resten anses kjøpt fra medarvingene.

Er det f.eks. fem likeberettigede arvinger i et bo uten gjenlevende ektefelle, anses arving som overtar formuesobjekt på skiftet, å ha arvet en femtedel av hvert formuesobjekt, mens 4/5 anses kjøpt. Overtar de fem arvingene et objekt til sameie med 1/5 hver, anses de for å ha arvet hele sin andel i objektet. Intet anses kjøpt. Om størrelse av arvedel, se lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. Om arvedel når eiendommen er overtatt på skifte med åsetesfradrag, se emnet «Jordbruk – allment».

#### 15.5.2 *Gave/forskudd på arv*

Mottaker av arveforskudd som likestilles med arv, anses for å ha arvet hele det mottatte formuesobjekt selv om det er andre arvinger etter giveren. Dersom mottakeren av arveforskudd samtidig overtar påhvilende pantegjeld på f.eks. en eiendom, anses hele eiendommen for arvet, ikke bare nettoverdien.



### 15.5.3 Testamentarving

Den som ved testament er utpekt til å overta et bestemt objekt, anses å ha arvet hele formuesobjektet. Dette gjelder selv om skattyter må tåle avkortning i arvelodden.

Et ønske fra arvelater om at en arving skal overta et bestemt objekt er ikke tilstrekkelig. Se HRD i Utv. 1986/289 (Rt.1985/682).

### 15.5.4 Gjenlevende ektefelle

For gjenlevende ektefelle vil spørsmålet om hvor mye som er arvet avhenge av hva slags formuesordning som gjaldt for vedkommende formuesobjekt under ekteskapet. Når formuesobjektet

- tilhørte avdødes særøie; regnes gjenlevende ikke for å ha eid noen del av formuesobjektet fra før. Sitter gjenlevende ektefelle i uskiftebo, anses han å ha arvet alt. Sitter gjenlevende ektefelle med formuesobjektet etter skifte med de øvrige arvinger, har gjenlevende arvet sin ideelle arveandel av hele objektet
- tilhørte felleseiet; regnes gjenlevende å ha eid halvdel i formuesobjektet fra før som boslodd. Sitter gjenlevende ektefelle i uskiftebo, anses han å ha arvet den andre halvpart. Sitter gjenlevende ektefelle med formuesobjektet etter skifte med de øvrige arvinger anses han å ha arvet sin ideelle arveandel av den andre halvpart av objektet
- tilhørte gjenlevendes særøie; regnes ingen del som arvet

Særøie som skal behandles som felleseie ved død, følger reglene for særøie helt ut, se HRD i Utv. 1962/487 (Rt. 1962/909).

### 15.5.5 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.

## 15.6 Formelle regler

Frist for å levere takst for arvet eiendom gikk ut 1. juli 1994.

Ligningsmyndighetene skulle fatte vedtak om å forkaste krav om takst senest 1. november 1994 hvis skattyter ikke oppfylte betingelsene i daværende sktl. § 43 (2) bokstav g (ervert ved arv). Hvis slikt vedtak ikke er fattet skal ligningsmyndighetene legge til grunn at skattyter 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.

## 16 Overgangsregler per 31. desember 1971 for eiendommer ekspropriert før 1972

Om gevinst ved ekspropriasjon mv. av fast eiendom før 1972, se «Lignings-ABC 2006» under emnet «Inngangsverdi».

## 17 Overgangsregler per 1. januar 1992 for aksjer som kunne selges skattefritt

Om adgangen til oppjustering av inngangsverdien for aksjer som kunne selges skattefritt ved utgangen av 1991, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 7.1.

## 18 Overgangsregler per 1. januar 2005 ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk i 2005 eller senere

Om oppregulering av inngangsverdi per 1. januar 2005 for alminnelig gårdsbruk eller skogbruk etter overgangsregel til sktl. § 9-3 (6), se emnet «Jordbruk – realisasjon», pkt. 9.2.1.

# Innsynsrett – allmennheten

- *Lignl. § 3-13 nr. 2, nr. 5 og nr. 6, samt § 8-8.*
- *Lov 19. mai 2006 nr. 16 om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd (offentleglova).*
- *SKD's retningslinjer 28. september 2004 for utlevering av skatteopplysninger fra skattekontorene (lignl.).*
- *SKD's retningslinjer 4. oktober 2004 for offentliggjøring av skattelister på internett (lignl.).*
- *Rettleiar til offentliglova.*

## 1 Innsyn, generelt

Lov 19. mai 2006 nr. 16 om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd (offentleglova) gjelder også i forhold til ligningsmyndighetene, og trådte i kraft 1. januar 2009. Offentleglova gir i utgangspunktet enhver rett til innsyn i offentlige saksdokumenter. Det er imidlertid omfattende unntak fra denne innsynsretten. Ett av disse unntakene er opplysninger som er undergitt taushetsplikt, jf. offentliglova § 13. Om hvilke opplysninger som ligningsmyndighetene har taushetsplikt om, se emnet «**Taushetsplikt**». Dette gjelder imidlertid ikke opplysninger vedrørende skattyters egne forhold, se emnet «**Innsynsrett – egne forhold**». Justis- og politidepartementet har utarbeidet en rettleiar til offentliglova som er tilgjengelig på departementets hjemmeside.

## 2 Innsyn i skattelister

Offentleglova gjelder ikke ved begjæring om innsyn i skattelister, jf. lignl. § 8-8 nr. 1. Allmennheten har likevel rett til innsyn i de opplysninger som går frem av de offentlig utlagte skattelister (utleggslistene). Det kan i et rimelig omfang bes om innsyn i skattelister for tidligere år, jf. lignl. § 8-8 nr. 3 (2). Det vises til retningslinjene av 28. september 2004 for nærmere informasjon om dette.

Skattelister oppdateres minst tre ganger i året. Det kan gis innsyn i alle endringene som er gjort i skattelister i utleggsperioden på 12 måneder. I tillegg kan det gis innsyn i det siste registrerte resultatet selv om dette kommer etter utleggsperioden. Øvrige endringer omfattes av den alminnelige taushetspliktregele i ligningsloven § 3-13 nr 1.

Begjæring om innsyn skal rettes til skattekontoret. Avslag på krav om innsyn kan påklages til Skattedirektoratet, jf. SKD's retningslinjer 28. september 2004 nr. 1297 for utlevering av skattelistepplysninger fra skattekontorene § 8.

## 3 Publisering av skattelister

### 3.1 Generelt

Når ligningen er ferdig, utarbeides det en skattelite over alle som det er foretatt ligningsfastsetting for, jf. lignl. § 8-8 nr. 1. Skattelisten inneholder den enkelte skattyters navn, postnummer, poststed, kommune, fødselsår for personlig skattyter/organisasjonsnummer for upersonlig skattyter, den fastsatte nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter, jf. lignl. § 8-8 nr. 2 første punktum. Skattelisten inneholder ikke opplysninger om avdøde personer, opplysninger om personer som er 17 år eller yngre ved inntektsårets utgang, opplysninger om personer med adresse som er sperret i henhold til bestemmelse gitt i eller i medhold av lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering, opplysninger om personer uten fast bopel og opplysninger om personer der opplysningene som inngår i skattelisten kan røpe et klientforhold, jf. lignl. § 8-8 nr. 2 annet punktum.

### 3.2 Publisering på internett

Skattedirektoratet gjør skattelisten tilgjengelig på [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no) til alminnelig ettersyn, jf. lignl. § 8-8 nr. 3. Søk i skattelisten forutsetter at man logger seg inn via ID-porten. Antall søk er begrenset til 500 per kalendermåned. Brukernavnet blir anonymisert når brukeren logger seg inn for å søke i skattelister.

#### 4 Distribusjon av opplysninger fra skattelister

Fullstendige skattelister kan utleveres i elektronisk form til pressen, jf. lignl. § 8-8 nr. 4. Med «presse» menes media som omfattes av lov 13. juni 2008 nr. 41 om redaksjonell fridom i media (mediefridomslova), dvs. dagsaviser og andre periodiske publikasjoner som driver med produksjon og formidling av nyheter mv. Det samme gjelder for elektroniske massemedia. Listen over personlige skattytere utleveres bare dersom det inngås avtale mellom den enkelte redaksjon og Skattedirektoratet om at hele eller deler av den mottatte skattelisten ikke kan legges ut på internett eller gis videre til andre. Det kan kreves betaling ved utlevering av skattelistene.

#### 5 Utlevering av enkelte ligningsopplysninger

Om utlevering av enkelte ligningsopplysninger, se emnet «Taushetsplikt», pkt. 6.2.

## Innsynsrett – egne forhold

– Lignl. § 3-4.

### 1 Generelt

I dette emnet behandles bare skattyters rett til innsyn vedrørende egen ligning. Om allmennhetens rett til å få opplysninger, se emnet «Innsynsrett – allmennheten».

Hovedregelen om skattyters rett til innsyn i dokumenter vedrørende egen ligning står i lignl. § 3-4. Denne bestemmelsen suppleres med regler i lov 19. mai 2006 nr 16 om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd (offentleglova) og lov 14. april 2000 nr. 31 om behandling av personopplysninger, samt forskrifter til disse lovene. Se også emnet «Taushetsplikt».

Reglene i lignl. § 3-4 om skattyters innsynsrett i egne saksdokumenter gjelder bare for dokumenter som skal nyttes til en ligningsavgjørelse, se lignl. § 1-1. Innsyn i øvrige dokumenter, f.eks. dokumenter som er utarbeidet til bruk i rettssak om ligning (ikke proseskriv) eller søknad om ettergivelse av skatt, vil følge reglene i lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (fvl.).

Nedenfor behandles skattyters rett til å bli gjort kjent med innholdet i

- dokumenter
- opplysninger mv. registrert elektronisk, og
- muntlige utsagn, drøftinger mv.

### 2 Dokumentbegrepet

Et dokument er en skriftlig opptegnelse som foreligger i saken uavhengig av hvem som har fremstilt dokumentet. Dokument er f.eks. interne notater, referat fra konferanser, skriftutveksling med andre, kontrolloppgaver, forslag til vedtak og nemndsprotokoller. Likeledes anses en kopi som et selvstendig dokument. Alle sidene i et notat, vedtaksforslag mv., med vedlegg, er ett dokument.

Om opplysninger lagret elektronisk, se nedenfor.

### 3 Hovedregel

#### 3.1 Generelt

Som hovedregel har en skattyter rett til å kreve innsyn i alle saksdokumenter som angår hans ligning (lignl. § 3-4 nr. 1), herunder ektefellens selvangivelse (jf. lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap § 39). Derimot har han ikke rett til innsyn i samboers selvangivelse, uavhengig av om samboerne er meldepliktige.

En skattyter har krav på innsyn i alt som er protokollert vedrørende skattekontorets behandling og nemndsbehandlingen i sak som gjelder hans ligning, herunder dissenser, hvem som har dissentert og den begrunnelse disse i tilfelle har gitt for standpunktet sitt, se FIN 9. oktober 1987 i Utv. 1987/557.

### 3.2 Forholdet til taushetsplikten

En skattyter kan i utgangspunktet ikke få taushetsbelagte opplysninger om en annen skattyters forhold. Unntak gjelder hvis den andre skattyterens forhold har direkte betydning for skattyterens ligning, se Sivilombudsmannen i Utv. 2000/1484 og FIN 23. januar 1986 i Utv. 1986/52. I slike tilfeller må den som får opplysningene gjøres oppmerksom på at opplysningene er taushetsbelagte, jf. lignl. § 3-13 nr. 4.

Om unntak, se nedenfor.

### 3.3 Innsynsrett i saker om tilleggs-skatt

Når skattyter anses som siktet etter Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) vil vedkommende ha krav på de rettssikkerhetsgarantiene som EMK art. 6 gir om rettferdig rettergang. Den som er siktet har bl.a. rett til å få tilstrekkelig tid og muligheter til å forberede sitt forsvar, jf. EMK art. 6 nr. 3 bokstav b. Dette innebærer bl.a. en rett til innsyn i de saksdokumenter som ligningsmyndighetene vil bygge tilleggs-skattevedtaket på. Disse rettighetene inntreer senest fra det tidspunkt det oversendes varsel om ileggelse av tilleggs-skatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger, se nærmere emnet «Tilleggs-skatt», pkt. 10.3. Skattyter har likevel ikke fra dette tidspunktet en ubetinget rett til innsyn i ethvert relevant dokument. Spørsmålet om dokumentinnsyn beror på en konkret interesseavveining, hvor særlig faren for bevisforspillelse og hensynet til tredjepersoner må tillegges vekt. Taushetsplikten kan også være til hinder for at innsyn gis. Spørsmålet om rett til dokumentinnsyn skal vurderes fortløpende. Selv om det på et tidlig stadium var grunnlag for å nekte dokumentinnsyn, kan dette ha endret seg på et senere stadium. Se nærmere HRD i Utv. 2010/903 (Rt. 2010/513) (Kver). Sml. også lov 22. mai 1981 nr. 25 (straffeprosessloven) § 242 og § 264.

- Ved tilleggs-skatt for ikke levert selvangivelse anses skattyter ikke siktet etter EMK før
- avsendelsen av skatteoppgjøret når det gjelder tilleggs-skatt ilagt under ordinær ligningsbehandling, eller
  - tidspunkt for varsel om tilleggs-skatt etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter

## 4 Unntak

### 4.1 Generelt

Unntakene fra innsynsrett i lignl. § 3-4 nr. 2 gir bare adgang til å nekte innsyn. Taler ikke særlige grunner mot det, skal skattyter likevel gis anledning til å se dokumenter som kan unntas fra innsynsretten. Det skal således foretas en vurdering i det enkelte tilfelle av om skattyter bør få innsyn i slike dokumenter. Enhver nektelse av innsyn i egne forhold må derfor i utgangspunktet bero på «særlige grunner». Det kan ikke henvises til kontorets ressursituasjon, fremdrift i saken eller andre generelle hensyn som begrunnelse for avslag.

Hvis skattyter anses som siktet i forhold til EMK, vil den rett som siktede har til dokumentinnsyn etter EMK, gå foran de lovbestemte unntakene fra innsynsretten som er beskrevet nedenfor. Se nærmere pkt. 3.3.

### 4.2 Under ordinær ligningsbehandling

Skattyter kan ikke kreve innsyn i dokumenter som gjelder ligningsbehandlingen før skatteoppgjøret foreligger, jf. lignl. § 3-4 nr. 2 bokstav a.

### 4.3 Ikke besvart spørsmål

Har skattyter unnlatt å besvare spørsmål han har fått om det som dokumentet gjelder, f.eks. en kontrollmelding, har han ikke rett til innsyn i dokumentet, jf. lignl. § 3-4 nr. 2 bokstav b.

### 4.4 Interne arbeidsdokumenter

Skattyter har ikke rett til innsyn i dokumenter som er utarbeidet av ligningsmyndighetene eller av valgt, oppnevnt eller engasjert sakkyndig til bruk for saksforberedelsen, jf. lignl.

§ 3-4 nr. 2 bokstav c. Ligningsmyndighetene består av skattekontorene, skatteklagenemndene, særskilt ligningsmyndighet som nevnt i lignl. § 2-4, Riksskattenemnda og Skattedirektoratet, men ikke Finansdepartementet.

Skattytere som ber om det, har innsynsrett i utkast til skattekontorets vedtak, det vil si når skattekontoret skal fatte et begrunnet vedtak etter lignl. § 3-11 nr. 1. Det samme gjelder skattekontorets utkast til skatteklagenemndas vedtak og Skattedirektoratets utkast til vedtak i Riksskattenemnda. Skattyter har rett til innsyn i hele vedtaksutkastet, 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.

Skattekontorets utkast til skatteklagenemndas vedtak skal alltid sendes skattyter eller hans fullmektig i tilfeller der skattekontoret foreslår at klagen ikke fullt ut tas til følge. For øvrig skal det alltid gis innsyn der skattyter ber om det.

Unntaket fra innsynsrett gjelder likevel ikke rapport om bokettersyn eller befaringsrapport. Slik rapport skal alltid oversendes den rapporten gjelder, se forskrift om bokettersyn mv. 23. desember 1983 nr. 1839 (lignl.) § 6.

#### **4.5 Dokumenter uten selvstendig betydning**

Ligningsmyndighetene kan holde tilbake dokument som ikke har hatt eller vil få selvstendig betydning for noen ligningsavgjørelse, jf. lignl. § 3-4 nr. 2 bokstav d.

#### **4.6 Hensynet til kontrollarbeidet**

Når hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollarbeid tilsier at skattyter ikke bør gis innsyn i dokumentene, kan ligningsmyndighetene holde dokumentene tilbake, jf. lignl. § 3-3 nr. 1 bokstav e. Ligningsmyndighetene avgjør hvor lenge betingelsene er oppfylt for å holde dokumenter tilbake av hensyn til kontrollarbeidet. Skattyter har for eksempel ikke krav på å gjøre seg kjent med eventuelle tips fra enkeltpersoner/foretak om påståtte overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen.

#### **4.7 Dokument som ikke skal nyttes til ligningsavgjørelse**

Reglene om innsynsrett i lignl. § 3-4 gjelder ikke for dokumenter som ikke skal nyttes til en ligningsavgjørelse. Innsyn i slike dokumenter følger reglene i andre lover, f.eks. forvaltningsloven og offentleglova. Dette vil f.eks. gjelde dokumenter som er utarbeidet til bruk i rettssak om ligning eller til behandling av søknad om ettergivelse av skatt.

#### **4.8 Deler av dokument**

Inneholder deler av et dokument opplysninger som er unntatt fra innsynsrett, kan ligningsmyndighetene holde tilbake hele dokumentet. For eksempel kan hele dokumentet holdes tilbake når det også omhandler andre skattyteres forhold. Det bør bare gis innsyn i deler av et slikt dokument dersom denne delen ikke er for sammenvevd med de andre delene, og innsynet ikke blir misvisende i forhold til dokumentets innhold. Se likevel ovenfor om rett til innsyn i forslag til vedtak i endringssak.

### **5 Opplysninger lagret elektronisk**

Er opplysninger eller resultatet av en bearbeidelse av opplysninger lagret elektronisk, har skattyter i utgangspunktet krav på å få kjennskap til hvilke konkrete arter av opplysninger/resultater dette gjelder. Videre kan skattyter kreve å få kjennskap til innholdet av opplysninger/resultat som gjelder hans egne forhold. Også et multimediedokument (kombinasjon av tekst, lyd og bilde), videofilm eller lydbånd kan være et saksdokument det kan gis innsyn i, se offentleglova § 4 (1). Det gjelder de samme unntak fra innsynsrett i opplysninger lagret elektronisk som for dokumenter på papir, se [pkt. 2](#).

Når noen har krav på innsyn i et dokument som ikke er papirbasert, skal vedkommende organ gi den nødvendige bistand.

## 6 Muntlige utsagn, drøftinger mv.

Skattyter har ikke krav på opplysninger om innholdet i samtaler, konferanser, drøftinger i nemnda mv. Hvis innholdet er nedtegnet i et skriftlig dokument, vil han ha krav på innsynsrett etter reglene om dokumenter dersom det ikke er unntatt.

## 7 Hvem har innsynsrett

### 7.1 Hovedregel

Krav på opplysninger har i utgangspunktet bare den skattyter saken gjelder. Den som gir opplysninger skal forsikre seg om at opplysningene gis til rette vedkommende.

### 7.2 Fullmektig

Innenfor rammen av fullmakten har en fullmektig krav på samme innsyn som skattyter selv, se emnet «Fullmektig».

### 7.3 Personlige skattytere

#### 7.3.1 Ektefeller/registrerte partnere

Når det gjelder ektefellers innsynsrett i hverandres ligningsmessige forhold, se emnet «Taushetsplikt».

#### 7.3.2 Samboere

Samboere kan ikke gis opplysning som vedrører den annens ligning. Dette gjelder selv om samboerne er meldepliktige. Om innsynsrett der gjenlevende samboer har rett til å sitte i uskifte, se emnet «Taushetsplikt», pkt. 6.5.10.

#### 7.3.3 Umyndige

Verge har for ivaretagelse av vergemålet samme innsynsrett som tilligger den umyndige.

### 7.4 Deltakerlignet selskap

Ledelsen i et deltakerlignet selskap har innsynsrett i dokumenter som angår fastsetting av formue og inntekt fra selskapet. Det samme gjelder den enkelte deltaker.

### 7.5 Upersonlige skattytere

#### 7.5.1 Aksjeselskap mv.

Den daglige leder og styremedlemmene i aksjeselskap kan gis opplysninger om selskapets ligning, herunder ligningsmyndighetenes verdsetting av aksjene. Det samme gjelder det samlede representantskap f.eks. ved dets ordfører. Derimot kan slike opplysninger ikke gis til personer bare på grunn av at de er aksjonærer i selskapet.

Aksjonærene kan ikke gis opplysninger om grunnlaget for fastsetting av formuesverdien på aksjer i selskapet.

#### 7.5.2 Konkursbo

Under behandlingen av et konkursbo har bobestyreren eller skifteretten rett til å se konkursskyldnerens selvangivelser med vedlegg eller på annen måte få opplysninger om konkursskyldnerens formues- og inntektsforhold, se lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs § 101 (3). Bobestyreren og skifteretten har vanlig innsynsrett vedrørende boets ligning.

#### 7.5.3 Dødsbo

Fra dødsfallstidspunktet og frem til formell beslutning om skifteform foreligger, kan enkeltarvinger, lensmenn og tingretten i skiftesaker gis opplysninger om innholdet i avdødes ligning. Avgjørende for om innsyn skal gis til en enkeltarving bør være at ligningsmyndighetene anser innsynsbegjæringen som tilstrekkelig begrunnet i et saklig behov for opplysningene. Dette må vurderes konkret. Se FIN 30. august 2005 i Utv. 2005/1034.

Etter at skifteform er valgt er det bobestyrer, alle arvinger i fellesskap eller den som f.eks. i følge skifteattest har fullmakt til å opptre på vegne av alle arvingene, som har rett til å kreve utlevert samtlige opplysninger vedrørende avdødes ligning. Den samme rett har

tingretten når boet skiftes av retten. Den enkelte arving har ikke rett til å kreve opplysninger.

## 8 Formelle regler

### 8.1 *Hvem kravet skal fremsettes for*

Krav om dokumentinnsyn kan rettes til ethvert kontor som besitter dokumentet i original eller kopi. Normalt bør innsynsretten avgjøres av det kontor som behandler saken.

### 8.2 *Kravets form*

Krav om innsyn kan fremmes både muntlig og skriftlig.

### 8.3 *Opplysningenes form*

Dokumentinnsyn gjennomføres ved at skattyter får se igjennom dokumentet eller får kopi. Dersom skattyter ber om det, skal det gis kopi eller utskrift av dokumentet. Er opplysninger lagret elektronisk, gis de i alminnelighet som utskrift. Ligningsmyndighetene bør i rimelig utstrekning også gi kopi eller utskrift av dokument som skattyter selv har utferdiget.

### 8.4 *Betaling*

Det er ikke adgang til å kreve betaling for kopier.

### 8.5 *Avslag*

#### 8.5.1 *Begrunnelse*

Et avslag på krav om dokumentinnsyn er et forvaltningsvedtak og skal begrunnes skriftlig. Begrunnelsen må minst inneholde henvisning til den bestemmelsen i lignl. § 3-4 nr. 2 som er grunnlag for avslaget. Det skal alltid gis opplysninger om klageadgang og frist for klage.

#### 8.5.2 *Klage*

Avslag på krav om dokumentinnsyn kan påklages til Skattedirektoratet når avslaget er gitt av skattekontoret, jf. lignl. § 3-4 nr. 4. Klagefristen er 3 uker. Klagen leveres til det kontoret som avslø kravet. Er avslaget begrunnet i lignl. § 3-4 nr. 2 a, b eller d kan avslaget bare påklages i saker som står for skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda.

# Internprising – (transfer pricing)

- Sktl. § 13-1.
- Lignl. § 4-12.
- Forskrift 7. desember 2007 nr 1368 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender (lignl.).
- Forskrift 7. desember 2007 nr. 1369 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer (lignl.).
- Skattedirektoratets retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overdragelser.
- OECDs mønsteravtale art. 7 og art. 9.
- OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter.
- OECDs rapport om tilordning av fortjeneste til fast driftssted.

## 1 Generelt

Med internprising menes vilkår og priser knyttet til transaksjoner og mellomværender mellom selskaper/innretninger med interessefellesskap. Internprising omfatter transaksjoner og mellomværender mellom selskaper/innretninger som ligger i ulike land (jurisdiksjoner) og disposisjoner mellom et foretaks hovedkontor i en stat og et fast driftssted (filial) i en annen stat. Det samme gjelder tilsvarende transaksjoner mellom norske

selskaper/innretninger med interessefellesskap, for eksempel for transaksjoner og mellomværender mellom foretak med alminnelig skatteplikt, jf. sktl. § 2-2, og foretak med særskatteplikt, jf. petroleumsskatteloven mv.

For transaksjoner og mellomværender mellom tilknyttede parter angir sktl. § 13-1 (1) vilkårene for å fravike skattyters påstand. For at skattegrunnlaget skal kunne endres for noen av partene, må ligningsmyndighetene sannsynliggjøre følgende

- at det foreligger interessefellesskap mellom partene
- at skattyters formue eller inntekt er redusert
- at interessefellesskapet har vært årsak til at formuen eller inntekten har blitt redusert

Det er ikke knyttet noe illojalitetsvilkår til denne bestemmelsen.

Ved skjønnsutøvelsen skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, jf. sktl. § 13-1 (3).

Bestemmelsen gir hjemmel til å fravike priser og vilkår i transaksjoner mellom nærstående som ikke samsvarer med priser og vilkår som ville vært avtalt mellom uavhengige parter, dvs. ikke er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Om armlengdeprinsippet, se pkt. 2.2.2.

Nærmere om de generelle vilkårene i sktl. § 13-1, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7. I dette emnet behandles anvendelsen av sktl. § 13-1 i internprisingssammenheng.

Selskaper og innretninger skal levere en oppgave som gir en oversikt over transaksjoner og overføringer mellom nærstående selskaper og innretninger (kontrollerte transaksjoner og mellomværender), jf. ligningsloven § 4-12. Nærmere om oppgaveplikten, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 5.

Selskaper og innretninger skal iht. ligningsloven § 4-12 nr. 2 utarbeide skriftlig dokumentasjon som viser at transaksjoner som er gjennomført i interessefellesskap er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.

En presisering av dokumentasjonskravene fremgår av

- Forskrift 7. desember 2007 nr. 1369 om dokumentasjonsplikt, og
- Skattedirektoratets retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overdragelser

Nærmere om dokumentasjonsplikten, se pkt. 7.

## 2 Vilkårene for å fravike skattyters påstand ved internprising

### 2.1 Interessefellesskap

Generelt om innholdet i begrepet interessefellesskap, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.

Når selskap/foretak har transaksjoner som omfattes av reglene om oppgaveplikt og dokumentasjonsplikt, jf. lignl. § 4-12, vil det alltid foreligge interessefellesskap etter sktl. § 13-1. Om dokumentasjonsplikten, se pkt. 7, om oppgaveplikten, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 5.

Transaksjoner ved denne typen interessefellesskap kalles kontrollerte transaksjoner. Transaksjonene kan for eksempel gjelde kjøp/salg av varer eller tjenester, overføring av eiendeler, finansiering/lån, driftskreditter mv. Omstruktureringer og overføring av virksomhet omfattes også.

### 2.2 Redusert skattegrunnlag

#### 2.2.1 Generelt

Sktl. § 13-1 (1) gir hjemmel til å fastsette inntekten ved skjønn, men er ikke en selvstendig beskatningshjemmel. Skatteplikt og fradragsrett følger de vanlige reglene. Skatteavtalene setter i utgangspunktet ikke skranker av betydning for Norges rett til å anvende sktl. § 13-1.

Ved inntektsfastsettingen er det forholdene på transaksjonstidspunktet som er avgjørende ved den skattemessige vurderingen.

Ved vurderingen av om partene har forskjøvet skattegrunnlaget, må en sammenligne med hva skattegrunnlaget hos hver av partene ville blitt hvis partene hadde vært uavhengige (armlengdeprinsippet). Det er tilstrekkelig at formue/inntekt blir redusert hos en av partene, uansett om formue/inntekt ved en forskyvning ville økt tilsvarende hos den andre



part, slik at den samlede formue/inntekt blir lik, se LRD 5. november 1993 (Gulating) i Utv. 1994/1160. Se også FIN 18. juni 1996 i Utv. 1996/1147.

For å kunne konstatere at vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt, vil det være tilstrekkelig å dokumentere at den anvendte prisen avviker fra en markedspris. Det kreves ikke et kvalifisert avvik. Reduksjon av skattegrunnlaget i forhold til utlandet og i forhold til særskattegrunnlaget etter petroleumsskatteloven kan skje på ulike måter. Om beskrivelse av ulike typetilfeller og rettspraksis, se [pkt. 4](#).

Ved anvendelsen av sktl. § 13-1 kan domstolene prøve om vilkårene for å anvende skjønn etter første ledd er oppfylt, men domstolene har begrenset rett til å prøve skjønnsutøvelsen etter tredje ledd, se HRD Utv. 2012/1156 (Rt. 2012/1025).

### 2.2.2 Armlengdeprinsippet

Armlengdeprinsippet er implementert i norsk rett i skatteloven § 13-1 og samsvarer med OECDs mønsteravtale art. 9. Skatteloven § 13-1 (4) bestemmer at det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsetting av formue eller inntekt etter tredje ledd, skal tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Av retningslinjene fremgår bl.a. metodene som kan anvendes i forbindelse med evaluering av prisingen. Nærmere om OECDs retningslinjer, se [pkt. 3](#).

Armlengdeprinsippet er tatt inn i alle skatteavtalene Norge har inngått med andre land etter 1963. Av mønsteravtalen artikkel 9 fremgår at såfremt vilkår for handel mellom to nærstående parter er forskjellig fra vilkårene som ville vært avtalt mellom uavhengige parter, skal fortjeneste som kan henføres til de avvikende vilkår inkluderes i fortjenesten til det foretaket som ville oppbåret fortjenesten uten disse avvikende vilkår.

Tilordning av inntekter og kostnader til faste driftssteder reguleres av OECDs mønsteravtale art. 7, se [pkt. 5](#).

## 2.3 Årsakssammenheng

Nærmere om årsakssammenheng, se emnet «Tilsidesettelse», [pkt. 7.4](#).

## 3 OECDs retningslinjer for internprising

### 3.1 Generelt

OECD har utarbeidet «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» av 1995/2009/2010 (OECD-retningslinjene), der det blant annet er gitt nærmere beskrivelse av armlengdeprinsippet og anvendelsen av dette. Retningslinjene av 1995 er oversatt til norsk og er tilgjengelig på Finansdepartementets hjemmeside, <http://www.fin.dep.no>. Av sktl. § 13-1 (4) fremgår at OECD-retningslinjene skal hensyntas ved anvendelsen av sktl. § 13-1.

Revidert utgave av retningslinjenes kap. I – III er vedtatt av OECD 22. juli 2010. I tillegg er det samtidig vedtatt et nytt kap. IX. OECD-retningslinjene beskriver metoder som kan anvendes til å vurdere om prisfastsettingen er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet, se OECD-retningslinjene kapittel II. Alle metodene som beskrives, bygger hovedsakelig på en sammenligning med priser og vilkår i transaksjoner inngått mellom uavhengige foretak og den felles standard for sammenlignbarhet som fremgår av OECD-retningslinjene.

Det reviderte kap. III beskriver framgangsmåten for gjennomføring av sammenlignbarhetsanalyser.

Det nye kap. IX i retningslinjene omhandler internprisingsforhold i forbindelse med forretningsmessige omstruktureringer.

Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og i utlandet, og transaksjoner mellom det norske og det utenlandske foretaket er omfattet av armlengdeprinsippet i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det tas hensyn til OECDs retningslinjer. Ved innføringen av de norske dokumentasjonskravene ble det lovfestet at det skal tas hensyn til OECDs retningslinjer. Dette gjelder med unntak av kapittel IV om administrativ tilnærming til avverging og løsning av internprisingstvister og

kapittel V om dokumentasjon, jf. sktl. § 13-1 (4). Også ved transaksjoner mellom norske foretak med interessefelleskap bør ligningsmyndighetene ved avgjørelsen av om formuen eller inntekten er redusert, samt ved den skjønnsmessige fastsettingen, så langt det passer, ta hensyn til OECDs retningslinjer.

I HRD i Utv. 2001/1446 (Rt. 2001/1265) (Norsk Agip AS) ble det lagt til grunn at sktl. § 13-1, sammenholdt med lovforarbeider og rettspraksis, i prinsippet er uttrykk for det samme som følger av OECDs retningslinjer for internprising, og at retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i sktl. § 13-1.

Det er utarbeidet norske retningslinjer for dokumentasjon av kontrollerte transaksjoner og mellomværender, se [pkt. 7](#). Skattedirektoratets internrettslige retningslinjer går foran OECDs retningslinjer.

OECDs retningslinjer beskriver hvordan prisingen mellom interesseforbundne parter kan tilfredsstille armlengdeprinsippet. Retningslinjene redegjør dessuten for de faktorer som i ulike situasjoner kan påvirke transaksjonene, og prisen som partene har avtalt (sammenlignbarhetskriteriene).

Retningslinjene har karakter av veiledning til armlengdeprinsippet og har ikke karakter av bindende regler. Hovedformålet med henvisningen til retningslinjene er å bidra til at de blir anvendt i det løpende arbeidet med å fastsette og dokumentere interne overføringspriser og vilkår, og vurdere om disse tilfredsstillende armlengdeprinsippet, jf. sktl. § 13-1.

Retningslinjene må anvendes med rimelig grad av skjønn og fleksibilitet, under hensyn til de faktiske forhold og omstendighetene som omgir partene og transaksjonen, se Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) pkt. 4.1.4 side 15.

Et sammendrag av OECD-retningslinjene (1995) fremgår av Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) kapittel 5.

## 3.2 Tradisjonelle transaksjonsmetoder

### 3.2.1 Generelt

Anvendelse av de tradisjonelle transaksjonsmetoder krever sammenligning med en intern eller ekstern sammenlignbar ukontrollert transaksjon for å finne en armlengde pris, herunder en armlengde bruttomargin eller et kost-pluss-påslag, jf. OECDs kap. II Del I, samt [pkt. 3.24](#).

### 3.2.2 Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden

En sammenlignbar ukontrollert pris-metode (SUP-metoden) sammenligner prisen på overførte varer, eiendeler eller tjenester i en kontrollert transaksjon med prisen på overførte varer, eiendeler og tjenester i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon under sammenlignbare omstendigheter. Se OECDs retningslinjer [pkt. 2.13](#).

### 3.2.3 Viderealgprismetoden

Viderealgprismetoden tar utgangspunkt i den prisen som et produkt kjøpt fra et nærstående foretak videreselges for til et uavhengig foretak. Denne prisen (viderealgprisen) reduseres så med en passende bruttomargin («viderealgprismarginen»). Bruttomarginen skal dekke en videreforsandlers salgs- og øvrige driftskostnader og gi et passende overskudd i lys av hvilke funksjoner vedkommende har hatt, risiko og hvilke aktiva som er benyttet. Det som gjenstår etter at bruttomarginen er fratrukket kan, etter justering for andre kostnader forbundet med kjøp av produktet (f.eks. tollavgifter), betraktes som en armlengdepris for den opprinnelige overdragelsen mellom de nærstående foretak. Se OECDs retningslinjer [pkt. 2.21](#).

### 3.2.4 Kost-pluss-metoden

Kost-pluss-metoden tar utgangspunkt i kostnadene en leverandør av eiendeler (eller tjenester) pådrar seg i en kontrollert transaksjon for eiendeler overdratt eller tjenester ytet til en nærstående kjøper. Et kost-pluss-påslag blir så tillagt denne kostnaden, for å komme frem til et overskudd i lys av de funksjoner som er utøvet og markedsforholdene. Beløpet som fremkommer etter at kost-pluss-påslaget er tillagt ovennevnte kostnad kan betraktes

som en armlengdepris for den opprinnelige kontrollerte transaksjonen. Se OECDs retningslinjer pkt. 2.39.

### **3.3 Transaksjonsoverskuddsmetoder**

#### **3.3.1 Generelt**

De transaksjonsoverskuddsmetoder som omtales i OECDs retningslinjer er overskuddsdelingsmetoden og transaksjonsbasert nettomargin-metoden.

Se også pkt. 7.

#### **3.3.2 Transaksjonsbasert nettomargin-metode**

Transaksjonsbasert nettomargin-metoden tar utgangspunkt i en netto overskuddsmargin i forhold til et egnet grunnlag (f.eks. omsetning, kostnader, aktiva). Metoden innebærer en sammenligning av nettofortjenesten i en kontrollert transaksjon med nettofortjenesten i en ukontrollert transaksjon, jf. OECDs retningslinjer pkt. 2.58. Det samme gjelder for transaksjoner som kan ses under ett (aggregeres) i henhold til prinsippene i OECDs retningslinjer pkt. 3.9 – 3.12.

LRD i Utv. 2012/1191 (VingCard Elsafe AS) omfattet en sak hvor det forelå en distribusjonsavtale basert på transaksjonsbasert nettomargin-metode. Avtalen inneholdt en klausul med prisjustering ved slutten av året slik at selskapet falt innenfor et armlengdeintervall. I dommen ble TNMM-metoden akseptert for det året det ikke forelå ekstraordinære omstendigheter ved driften.

#### **3.3.3 Transaksjonsbasert overskuddsdelingsmetode**

Overskuddsdelingsmetoden innebærer at en fortjeneste eller et tap som oppstår med bakgrunn i en kontrollert transaksjon fordeles mellom de involverte foretakene basert på verdien av de funksjoner, risiko og eiendeler hver bidrar med. Metoden anvendes slik at først fastsettes den totale fortjeneste eller tap som har oppstått som følge av samarbeidet mellom to eller flere nærstående parter. Deretter fordeles den sammenlagte transaksjonsgevinst eller -tap på en måte som gjør at hver enkelt oppnår et armlengdes resultat. Metoden forutsetter således at det gis tilstrekkelig informasjon til å vurdere alle parter bidrag av funksjoner, risiko og eiendeler. Se OECDs retningslinjer pkt. 2.108.

Fortjenestefordelingen kan baseres på en bidrags- eller residualtilnærming, se OECDs retningslinjer pkt. 2.118.

Fordeling av fortjenesten skal i utgangspunktet basere seg på eksisterende markedsdata dvs. hvordan uavhengige parter under sammenlignbare omstendigheter ville ha splittet fortjenesten i en sammenlignbar transaksjon. Eksisterer det ikke slike data, kan en fordeling skje basert på funksjoner, risiko og eiendeler mellom partene, jf. OECDs retningslinjer pkt. 2.111.

### **3.4 Forholdet mellom metodene – valg av metode**

#### **3.4.1 Generelt**

Tradisjonelle transaksjonsmetoder baseres på en mer direkte tilnærming for å fastslå om betingelser i forretningsmessige og finansielle relasjoner mellom nærstående foretak er i henhold til armlengdeprinsippet. Etter retningslinjene fra 1995 har tradisjonelle transaksjonsmetoder vært å foretrekke fremfor andre metoder.

I de reviderte retningslinjene kap. II likestilles de ulike metodene, slik at det er den «beste metoden» som skal anvendes i den enkelte sak («the most appropriate method to the circumstances of the case»), se del I bokstav A pkt. 2.2

Ved valg av metode bør det tas hensyn til

- de respektive styrker og svakheter ved den enkelte metode
- hvilken metode som passer best i forhold til den kontrollerte transaksjonens karakter bestemt gjennom funksjonsanalysen
- tilgjengeligheten av pålitelig informasjon
- graden av sammenlignbarhet mellom kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner, herunder muligheten for å foreta pålitelige justeringer for å eliminere forskjeller mellom dem

Retningslinjene utelukker ikke at et foretak benytter andre metoder enn de retningslinjene godkjenner, forutsatt at prisingen ellers er i samsvar med armlengdeprinsippet, jf. OECDs retningslinjer pkt. 2.9.

#### 3.4.2 *Anerkjennelse av den aktuelle transaksjonen*

Utgangspunktet er at skattyters strukturering av den interne transaksjonen og valg av internprisingsmetode bør aksepteres såfremt den benyttede metoden er i samsvar med en av metodene som er beskrevet i OECDs retningslinjer kap. II.

Dette gjelder ikke i følgende tilfeller

- transaksjonens økonomiske substans avviker fra formen
- det er samsvar mellom substans og form, men transaksjonen og dens virkninger sett under ett avviker fra en forretningsmessig rasjonell og kommersiell måte og hindrer/vanskeliggjør skattemyndighetenes mulighet til å fastslå hva som er en armlengde pris på transaksjonen

I disse tilfellene kan det foretas nødvendige justeringer, jf. mønsteravtalen art. 9, for å bringe transaksjonen i samsvar med kravet til armlengdes pris og vilkår. Se OECDs retningslinjer Del II bokstav D.2 pkt. 1.65 – 1.66.

## 4 Skattemessige virkninger

### 4.1 *Generelt*

Når vilkårene om interessefelleskap, redusert skattegrunnlag og årsakssammenheng er oppfylt, foreligger det skjønnsadgang. Ligningsmyndighetene foretar de beløpmessige endringene i formue/inntekt hos den som har fått redusert formue/inntekt, slik at skattegrunnlaget vil tilsvare det skattyteren ville ha blitt lignet for i et uavhengig forhold, jf. sktl. § 13-1 (3).

Ved skjønnsfastsettingen skal det legges vekt på OECDs retningslinjer for internprising, jf. sktl. § 13-1(4).

Det må redegjøres for hvilke momenter som det legges vekt på ved skjønnsutøvelsen, herunder hvilken internprisingsmetode det er tatt utgangspunkt i og hvilke tilpasninger som er gjort.

Nedenfor beskrives noen typetilfeller i tilknytning til spørsmål om skjønnsadgang med henvisninger til rettspraksis.

### 4.2 *For lavt vederlag ved salg av varer og tjenester fra Norge*

Inntektsreduksjon som følge av for lavt vederlag ved salg fra Norge til konsernselskap i utlandet kan være tilfelle dersom et foretak hjemmehørende i Norge ikke benytter markedspris ved salg av varer og tjenester til utenlandske konsernselskap. Dersom foretaket krever lavere pris for samme type varer/tjenester ved salg til konsernselskap enn ved salg til uavhengige foretak, og det ikke er andre forskjeller enn konserntilknytningen, vil en normalt kunne legge til grunn at den konserninterne prisen avviker fra markedsprisen.

### 4.3 *For høy betaling for varer, tjenester mv. fra utlandet*

For høy betaling for varer, tjenester mv. fra utlandet kan foregå på ulike måter. Prisen for tjenester mv. kan for eksempel være beregnet til en andel av tjenesteyters kostnader pluss et fortjenestepåslag (kost pluss). Vederlag basert på en prosentandel av mottakers omsetning vil særlig være aktuelt ved betaling av lisensavgifter/royalty for å benytte et konsernselskaps immaterielle rettigheter.

For å vurdere om betalingen avviker fra markedspris må det først konstateres i hvilket omfang tjenestene er mottatt, og om det også omfatter tjenester som det ikke er fradragsrett for, som for eksempel aksjeeierkostnader. Skattyter må også kunne dokumentere i tilstrekkelig grad i hvilken grad tjenestene er mottatt, se LRD (Borgarting) 11. januar 2010 i Utv. 2010/207 (Enterprise Oil Norge AS).

Det er et avvik fra markedspris hvis prisen for de mottatte tjenestene er høyere enn det foretaket kunne kjøpt tilsvarende tjenester for fra en uavhengig part. I rettspraksis er det lagt til grunn at det skal tas hensyn til stordriftsfordeler slik at den konserninterne prisen

- kan være lavere enn markedspris, se LRD i Utv. 2003/531 (Fina Exploration Norway S.A.).
- Se også HRD i Utv. 2001/1446 (Rt. 2001/1265) (Norsk Agip AS). (Fradrag for forsikringspremie til utenlandsk konserninternt selskap. Høyesterett kom til at premieratene var klart høyere enn for de øvrige selskapene som deltok på Ekofisk. Ved vurderingen ble det lagt vekt på OECDs retningslinjer.)
  - LRD 3. september 2002 (Eidsivating) i Utv. 2002/1393 (3M). (Selskapet hadde krav på fullt fradrag for «licence fee» betalt til morselskap i USA, fastsatt i prosent av omsetningen. Det var godtgjort at datterselskapet hadde mottatt omfattende tjenester fra morselskapet. En uavhengig part ville sannsynligvis vært villig til å betale en tilsvarende avgift for å komme i den forretningsmessige posisjonen 3M hadde hatt, og det var ikke grunn til å tro at selskapets inntekt var redusert som følge av interessefelleskap. At vilkårene etter sktl. § 13-1 (tidl. sktl. § 54 (1)) ikke var vurdert var en rettsanvendelsesfeil.)
  - LRD 18. februar 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/531 (Fina Exploration Norway S.A.) (Forsikringspremie betalt til konserninternt forsikringsselskap (captive) ansett å ligge høyere enn det prisen mellom uavhengige parter skulle tilsi. Kostplussmetoden ble anvendt med fokus på captivets kostnader til refsikring mv., samt et fortjenesteelement tilsa at forsikringspremiene var overpriset. Med støtte i HRD i Agip-saken kom retten til at stordriftsfordeler ved konsernintern samordning skal fordeles, og at armlengdevurderingen ikke skal baseres på den prisen man måtte betalt i markedet på «stand-alone» basis.)
  - LRD 2. juni 2004 (Borgarting) i Utv. 2004/693 (Mercuri International Norge AS). (Royalty utbetalt fra norsk selskap til utenlandsk selskap ble nektet fradragsført, idet selskapet ikke hadde mottatt tjenester som forsvarte royaltyberegningen.)
  - LRD 26. november 2007 (Borgarting) i Utv. 2008/19 (Norsk Hydro produksjon AS). (Spørsmål om forsikringspremie til konserninternt forsikringsselskap (captive) var fastsatt på armlengdebasis. Vilkaene for skjønsmessig fastsetting basert på kost plussmetoden var oppfylt.)
  - LRD 11. januar 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/207 (Enterprise Oil Norge AS). (Retten mente at utligning av kostnader på datterselskap – uansett metode eller prinsipp for kostnadsfordeling – må kontrolleres mot armlengdeprinsippet. Krav til dokumentasjon for mottatt tjeneste vil måtte bero på en konkret vurdering av den foreliggende situasjon. Retten la vekt på at skattyter hadde et komplisert system for kostnadsfordeling som ikke lett kunne kontrolleres av myndighetene. Ifølge retten kan OECDs retningslinjer vanskelig forstås slik at estimerer, anslag eller eksempler på tjenester til nytte for datterselskap uten videre vil være tilstrekkelig for å imøtekomme fremsatte dokumentasjonskrav. Retten mente videre at generelle redegjørelser for tjenesteyters aktivitet og fordelingsnøkkel ikke er tilstrekkelig dokumentasjon for å sannsynliggjøre at en tjeneste er mottatt. Retten anså ikke 3M-dommen som bindende rettspraksis som avgjorde spørsmålet, slik skattyter hadde anført.)
  - LRD 25. oktober 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/1541 (Scientific Drilling). (Fast driftssted – fradrag for FOU og indirekte kostnader. Retten anså at selskapet i tilstrekkelig grad hadde sannsynliggjort størrelsen på fradragene.)
  - URD 24. april 2008 (Oslo tingrett) i Utv. 2008/1090 (Intrum Justitia AS). (Fradrag for lisensavgift for bruk av dataprogrammer, fakturert fra et utenlandsk selskap i samme konsern. Selskapet ble ansett for å ha betalt mer i lisensavgift enn det et uavhengig selskap ville ha vært villig til å betale.)

#### 4.4 For lavt vederlag ved overføring av eiendeler/virksomhet fra Norge

Overføring av immaterielle eiendeler til utenlandsk konsernselskap, for eksempel i forbindelse med omstrukturering av virksomheten i konsernet, innebærer realisasjon. Det vil være avvik fra markedspris dersom vederlaget er lavere enn markedsverdi eller det ikke er betalt vederlag. Se LRD 26. september 2007 (Eidsivating) (Utv. 2007/1440) (Cytec Norge Gp AS m.fl.). (Lagmannsrettens flertall kom til at betydelige immaterielle verdier

var ført ut av et kommandittselskap, der saksøkerne var andelseiere, til andre selskaper innenfor konsernet, og at det manglende vederlaget skyldtes interessefellesskapet.)

Se også:

- LRD 15. januar 2007 (Agder) i Utv. 2007/348 (Lundhs Labrador AS m.fl.). (To aksjeselskaper som var aktører innen larvikittindustrien i 1996 overdro sine rettigheter til å utvinne stein til et deltakerlignet selskap eiet med 50 % hver av de to selskapene. Det forelå interessefellesskap og inntektsreduksjon, slik at det var grunnlag for skjønnsmessig fastsetting av verdien på de overdratte rettighetene.)
- LRD 24. januar 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/603. (Vilkårene for skjønnsmessig fastsetting av gevinst ved salg av forsikringsselskap til annet selskap innen konsernet var oppfylt. Skjønnen ble også opprettholdt. Ligningen opphevet, da selskapet kunne kreve at reglene om konserninterne overføringer ble anvendt. Anket, men nektet fremmet for HR.)
- LRD 12. juni 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/977 (Dynea AS). (Retten kom til at det ikke var sannsynliggjort at inntekten var redusert som følge av et konserninternt aksjesalg og opphevet ligningen. Sentralt i saken var om prisingen/verdsettingen av selskapets datterdatterselskap i USA var i tråd med armlengdeprinsippet. Verdsettingen var primært basert på neddiskontering av fremtidige kontantstrømmer. Dommen gir en utførlig drøfting av verdsettingen og særlig hvilket avkastningskrav som var riktig å anvende.)

#### **4.5 Finansiering med rentebærende lån fra utenlandsk morselskap til norske datterselskaper med liten egenkapital (tynn kapitalisering)**

Dersom et norsk datterselskap krever større fradrag for renter på lån fra utenlandsk morselskap enn det har økonomisk evne til å betjene, vil det innebære en inntektsreduksjon. Det høye rentefradraget kan skyldes at lånet er svært høyt i forhold til selskapets egenkapital (tynn kapitalisering). Se LRD 29. april 2004 (Borgarting) i Utv. 2004/685 (Scribona Norge AS). (Vilkårene for å fastsette inntekten ved skjønn etter reglene om tynn kapitalisering var oppfylt. Det framstod som overveiende sannsynlig at en uavhengig bank, som vilkår for å yte lån ville stilt krav til selskapets eier om økt eierkapital eller garanti-stillelse.)

Er det fastsatt en rentesats som overstiger markedsrente for tilsvarende lån, vil det også kunne innebære en inntektsreduksjon.

#### **4.6 Rente på lån fra offentlige eiere under kraftregimet**

Rente på ansvarlig lån fra ikke skattepliktig långiver ble i ett tilfelle ikke ansett å overstige markedsrente og utgjorde ikke en inntektsreduksjon, se LRD 19. januar 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/210 (Lyse Energi AS). (Retten fant at det ikke var grunnlag for skjønnsmessig reduksjon av rentefoten på lån gitt av selskapets eierkommuner. Opptak av ansvarlig lån fra eierne ble ansett som et bevisst valg av strategi i samsvar med selskapets interesser, selv om det også hadde en skattemessig gunstig bivirkning for eierne.)

#### **4.7 Lånkreditt til utenlandsk datterselskap, rentefritt eller til lav rente**

Det er lagt til grunn i rettspraksis at morselskap kan yte rentefritt lån til utenlandsk datterselskap når datterselskapet ikke har lånekapasitet til å betale renter, se HRD i Utv. 2007/1063 (Rt. 2007/1025) (Statoil Angola). (Det var ikke grunnlag for å tilsidesette konsernets fordeling av debitorselskapets lånekapasitet mellom de långivende konsernselskaper etter § 13-1.)

Se også FIN 27. september 1993 i Utv. 1993/1344.

#### **4.8 Leielleasing med særlig høy leie av utstyr fra utlandet**

Særlig kostbare driftsmidler som for eksempel borerigger og skip eies ofte av ett selskap og leies ut til et annet konserninternt selskap. I mange tilfeller er det ikke mulig å fastslå markedsmessig leie fordi det ikke er tilsvarende transaksjoner i et fritt marked. For å avgjøre om leien har medført en inntektsreduksjon, sammenlignes leien med en beregnet leie basert på veiledningen i OECDs retningslinjer for internprising. Se for eksempel

- HRD i Utv. 1999/1349 (Rt. 1999/1087) (Baker Hughes). Høyesterett fant at skattyters inntekt var redusert på grunn av interessefellesskap ved innleie av utstyr fra selskap i samme konsern. Feilprisingen utgjorde et avvik fra markedspris på ca 40 %.)
- LRD 5. februar 1996 (Gulating) i Utv. 1996/1038 (Trinc & Trag). (Trag ble antatt å ha fått sin inntekt redusert ved feilprising av leiet borefartøy. Lagmannsretten aksepterte bruk av en kostbasert tilnærming og skjønnsmessig fastsatt «bruttofortjeneste» til 30 %. Denne del av saken ble ikke behandlet av Høyesterett, se HRD i Utv. 1998/1.)
- LRD 4. juni 2007 (Borgarting) i Utv. 2007/1115 (Conoco Phillips Skandinavia AS mfl.). (En gruppe oljeselskaper solgte sin oljeforsyningsbase i Nordsjøen til et eieendomsselskap og inngikk samtidig avtale om å leie hele basen til en bestemt pris for nærmere angitte tidsperioder, og med rett til videre leie etter markedspris ved kontraktens utløp. Leieutgiftene ble fradragført i sokkelinntekten. Det forelå grunnlag for skjønnsmessig inntektstillegg, idet avtalt leie var høyere enn markedsleien, og differansen mellom betalt leie og antatt markedsleie ble ført til fradrag i landinntekt i stedet for sokkelinntekt.)

#### **4.9 Skjev fordeling av generalomkostninger mellom norske og utenlandske selskap i et konsern**

I et konsern kan felleskostnader knyttet til aktiviteter utøvet av ett konsernselskap bli fordelt på de øvrige selskapene i konsernet. Det er en forutsetning for tilordning av en andel av slike kostnader at de gjelder tjenester mv. som er relevante for det mottakende selskapet, og som det har nytte av. Se for eksempel HRD i Utv. 1982/221 (Rt. 1982/654) (Simrad AS).

Se også LRD 11. januar 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/199 (ConocoPhillips). (Skjønnsmessig fastsetting av renter på innskudd i konsernets flervalutapoolordning. Selskapets renteinntekter kunne ikke reduseres på grunn av konserninterne utjevninger som følge av at andre konsernselskaper hadde gjeld i valutapoolen.)

#### **4.10 Utviklingsforskning skjer i Norge og kostnadene fradragføres her, mens resultatene tilflyter utlandet uten vederlag/kostnadsfordeling**

I noen tilfeller blir et norsk foretak belastet for kostnader til forskning og utvikling som resulterer i eiendeler. Inntekten vil være redusert hvis utviklingsforetaket overfører eiendelen eller retten til avkastning (royalty) til andre uten markedsmessig vederlag. Se LRD 26. september 2007 (Eidsivating) i Utv. 2007/1440 (Cytec Norge Gp AS m.fl.).

- Som eksempler på rettsavgjørelser nevnes også
- HRD i Utv. 1982/221 (Rt. 1982/654) (Simrad AS). (Overskuddsoverføring mellom søster-/datterselskap i utjevningshensikt, av partene kalt «andel utviklingskostnader», ble ikke godtatt. Det er i dommen mer sekundært henvist til sktl. § 54 (nåværende sktl. § 13-1.)
  - HRD i Utv. 2000/1519 (Rt. 2000/1473) (Brødrene Dahl AS). (Morselskap krevde fradrag for tap ved å overta ansvar for et datterselskaps gjeld, som morselskapet sammen med andre datterselskaper var solidarisk ansvarlig for på grunnlag av en konsernkontoavtale. Det var ikke grunnlag for å redusere morselskapets fradrag, fordi morselskapet ikke hadde krevd regress hos de øvrige selskapene i konsernet.)
  - HRD i Utv. 2003/1317 (Rt. 2003/1324) (Statpipe). (Fordeling mellom sokkel og landbeskatning av oljeselskapers inntekter ved salg av våtgass. Selskapet hadde fått sine sokkelinntekter redusert som følge av interessefellesskap og det forelå skjønnsgrunnlag.)

#### **4.11 Administrative uttalelser**

Som eksempler på administrative uttalelser nevnes

- FIN 18. august 1988 i Utv. 1988/723 om bruk av § 54 (1) (nåværende sktl. § 13-1) ved vederlagsfri overføring til «eget» aksjeselskap

- FIN 29. april 1997 i Utv. 1997/624 om skatteplikt ved vederlagsfri overføring av aksjer som uformelt aksjonærinnskudd i et annet aksjeselskap
- FIN 13. juni 1997 i Utv. 1997/895 om den skattemessige behandling av rentefrie lån ytet til datterselskap

## 5 Tilordning av inntekter/kostnader mellom hovedkontor og filial mv.

### 5.1 Generelt

Skattytere som ikke er bosatt/hjemmehørende i Norge, kan være skattepliktig hit etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b for formue og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra.

Skatteplikt kan også foreligge etter petroleumsskatteloven § 1 jf. § 2 for inntekt som vinnes ved virksomhet som faller inn under petroleumsskatteloven. Om omfanget av skatteplikten etter petroleumsskatteloven hvor skatteavtalen ikke omfatter kontinentalsokkelen, se Utv. 2011/1111 (Rt. 2011/999) (Allseas Marine Contractors S.A.). (Sveitsisk rørleggingsselskap ble ansett skattepliktig til Norge for alle inntekter knyttet til en kontrakt om rørlegging på den norske kontinentalsokkelen. Skatteplikten til Norge omfattet også verdiskapning som fant sted ved hovedkontoret, herunder markedsføring, pre-kvalifisering, kontraktsforhandlinger og kontraktsslutning.

Fordeling av inntekt mellom hovedkontor og filial reguleres etter ordlyden ikke av sktl. § 13-1. Derimot kan regelen få anvendelse ved allokering av inntekter mellom landinntekt og sokkelinntekt, se HRD i Utv. 2003/1317 (Statpipe).

### 5.2 Redusert skattegrunnlag, fast driftssted

Er inntekten omfattet av skatteavtale, vil skattytere som ikke er bosatt/hjemmehørende i Norge bare være skattepliktig hit for inntekter som knytter seg til fast driftssted/fast sted i Norge. Reglene om fast driftssted gjelder også for norsk skattytters faste driftssted i utlandet. Hvor det foreligger fast driftssted, må det foretas en fordeling av inntekt/fradrag mellom hjemstaten og driftsstatsstaten.

Om vilkårene for om fast driftssted foreligger, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)» pkt. 6.3.

OECDs mønsteravtale har egen bestemmelse om tilordning av inntekt til fast driftssted i artikkel 7. Denne bestemmelsen stadfester armlengdeprinsippet i fast driftsstedstilfellene (selvstendighetsfiksjonen). Nærmere om anvendelsen og hvilke begrensninger i gjeldende mønsteravtale som gjelder ved anvendelsen av den enkelte skatteavtale, se [pkt. 5.3](#).

### 5.3 Allokering av inntekt til fast driftssted/fast sted

Når det er fastslått at det foreligger et fast driftssted, oppstår spørsmålet om hvilken inntekt som skal beskattes i driftsstatsstaten. Selv om de fleste skatteavtaler Norge har inngått, bygger på OECDs mønsteravtale, kan de avvike fra mønsteravtalen. Det må derfor alltid undersøkes hva som står i den aktuelle skatteavtalen.

Hovedregelen er at driftsstatsstaten bare kan beskatte så mye av fortjenesten som kan tilskrives det faste driftssted, se art. 7 i OECDs mønsteravtale. Det er bare inntekter av den aktivitet som utøves gjennom det faste driftssted som kan beskattes i driftsstatsstaten, mens inntekt av annen aktivitet ikke skal beskattes der.

Fortjenesten ved det faste driftssted fastsettes til hva denne virksomheten må forutsettes å ha tilført foretaket. Inntekten fastsettes til hva den ventelig ville ha utgjort om det faste driftssted hadde vært et uavhengig foretak (selvstendighetsfiksjonen), jf. art. 7 nr. 2.

I OECDs mønsteravtale av juli 2010 er det blant annet foretatt endringer i art. 7 for å reflektere OECDs rapport av 22. juli 2010 om tilordning av fortjeneste til fast driftssted, herunder implementering av OECDs autoriserte tilnærming.

OECDs autoriserte tilnærming innebærer at inntekt fra fast driftssted skal fastsettes som om det var et uavhengig foretak (selvstendighetsfiksjonen) i forhold disposisjoner (dealings) med andre deler av foretaket.

Gjeldende skatteavtaler bygger på tidligere art. 7 i OECDs mønsteravtale 2008 med tilhørende kommentarer. I følge kommentarene er OECDs autoriserte tilnærming ikke fullt ut implementert. Det foreligger således en begrensning i selvstendighetsfiksjonen for



renter og royalty, såfremt de ikke har tilknytning til hovedkontorets eller det faste driftsstedets kjerneaktivitet. For eksempel kan det for banker beregnes renter mellom hovedkontor og fast driftssted.

De fleste skatteavtaler Norge har inngått bygger på formuleringen i den tidligere art. 7. Denne artikkelen legger til grunn at hver enkelt inntekts- og fradragspost skal vurderes særskilt når fordelingen av inntekter og kostnader mellom hovedkontoret og driftsstedet skal foretas. I noen tilfeller kan foretakets totalresultat fordeles mellom hovedkontoret og driftsstedet etter en nøkkel fordi det ikke er praktisk mulig å vurdere hver enkelt post separat, jf. tidligere art. 7 nr. 4. Ved bruk av en slik fordelingsnøkkel skal det tas sikte på å komme frem til en fordeling som er mest mulig i samsvar med hovedregelen i tidligere art. 7 nr. 2. En kan derfor ikke uten videre fordele foretakets samlede nettoinntekt i forhold til fordelingsnøkler som f.eks. omsetningsstørrelser, antall ansatte, produksjonstill o.l.

En andel av felles administrasjonskostnader og andre felles kostnader kan belastes det faste driftssted selv om disse i utgangspunktet for eksempel bare er belastet hovedkontoret. Videre vil den omstendighet at foretaket totalt har underskudd ikke medføre at det faste driftssted kan få fradrag for underskudd, hvis virksomheten i det faste driftssted isolert sett har gått med overskudd.

## 6 Oppgaveplikt

Visse selskaper og innretninger skal som vedlegg til selvangivelsen levere skjemaet «Kontrollerte transaksjoner og mellomværender» (RF-1123). Om denne oppgaveplikten, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 5.

## 7 Dokumentasjonsplikt

### 7.1 Generelt

Visse selskaper og innretninger har plikt til å utarbeide skriftlig dokumentasjon vedrørende transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger (kontrollerte transaksjoner), jf. lignl. § 4-12 nr. 2 og FINs forskrift 7. desember 2007 nr. 1369. Skattedirektoratet har utarbeidet internrettslige retningslinjer for dokumentasjon av kontrollerte transaksjoner og mellomværender.

Dokumentasjonen skal oppbevares av skattyter og skal fremlegges for ligningsmyndighetene når de krever det, jf. nedenfor.

Dokumentasjonen skal gi grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i disposisjoner, transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger, samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter.

### 7.2 Hvem som omfattes av dokumentasjonsplikten

#### 7.2.1 Generelt

Dokumentasjonsplikten gjelder i følge lignl. § 4-12 nr. 2 som utgangspunkt for

- selskaper og innretninger som har plikt til å levere selvangivelse etter lignl. § 4-2 nr. 1 (uoppfordret eller etter pålegg), og
- deltakerlignede selskaper som har plikt til å levere selskapsoppgave etter lignl. § 4-9 nr. 1.

Dette innebærer at dokumentasjonsplikten bl.a. omfatter

- aksjeselskap/allmennaksjeselskap
- selveiende finansieringsforetak
- samvirkeforetak
- stiftelser
- deltakerlignede selskaper, hvor noen av deltakerne er skattepliktige til Norge
- hovedkontor og filialer

Transaksjoner mellom fysiske personer og selskap mv. omfattes ikke av dokumentasjonsplikten.

### 7.2.2 Statlige og kommunale virksomheter

Staten, fylkeskommuner og kommuner faller utenfor oppgave- og dokumentasjonsplikten. Det samme gjelder selskaper eller innretninger, som direkte eller indirekte kontrolleres av staten. Unntaket gjelder likevel ikke når selskapene mv. er nærstående på annen måte enn gjennom eierskapet eller kontrollen som utøves av staten. Se FIN 20. desember 2007 i Utv. 2008/215.

Dokumentasjonsplikten etter lignl. § 4-12 nr. 6 gjelder også selskaper og innretninger som er eid av kommune eller fylkeskommune med minst 50 % og som har transaksjoner eller mellomværender med sin eierkommune, jf. endringsforskrift 15. desember 2009.

### 7.2.3 Unntak for mindre selskaper

Dokumentasjonsplikten gjelder i følge lignl. § 4-12 nr. 3 ikke for selskap eller innretning som i regnskapsåret sammen med nærstående har færre enn 250 ansatte, og enten

- har en salgsinntekt som ikke overstiger kr 400 mill., eller
- har en balansesum som ikke overstiger kr 350 mill.

For selskaper og innretninger som har transaksjoner eller mellomværender med nærstående selskap eller innretning som er hjemmehørende i stat hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om medkontrahentens inntekts- eller formuesforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, gjelder dokumentasjonsplikten uavhengig av antall ansatte, salgsinntektenes og balansesummens størrelse.

## 7.3 Kontrollerte transaksjoner

### 7.3.1 Generelt

Dokumentasjonsplikten gjelder såkalte kontrollerte transaksjoner. Dette er i følge forskriften § 2 (1), transaksjoner og overføringer mellom selskaper eller innretninger som er nærstående. Det samme gjelder disposisjoner mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket.

En virksomhet anses som fast driftssted når dette følger av en skatteavtale som Norge har inngått. Når virksomheten ikke omfattes av skatteavtale, foreligger det fast driftssted hvis vilkårene i OECDs mønsteravtale art. 5 er oppfylt, jf. forskriften § 2 (3). Nærmere om skatteavtalenes definisjon av fast driftssted, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 6.3.

Som transaksjoner i denne sammenheng regnes ikke fusjoner og fisjoner som gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter sktl. kap. 11 og heller ikke konserninterne overføringer som omfattes av sktl. kap. 11, se FIN 18. april 2008 i Utv. 2008/698. Videre anses ikke konsernbidrag og utbytte som kontrollerte transaksjoner i forbindelse med oppgave- og dokumentasjonsplikten.

### 7.3.2 Unntak mht. størrelsen på kontrollerte transaksjoner og mellomværender

Dokumentasjonsplikten gjelder i følge forskriften § 1 (2) ikke for foretak som

- i inntektsåret har kontrollerte transaksjoner med en samlet virkelig verdi på mindre enn kr. 10 mill, og
- ved utgangen av inntektsåret har mindre enn kr 25 mill. i mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger.

## 7.4 Nærstående

Om hvem som er nærstående, se lign. § 4-12 nr. 4 og emnet «[Opplysningsplikt om egne forhold](#)», pkt. 5.3.

## 7.5 Dokumentasjonskravets innhold

Dokumentasjonen skal gi grunnlag for å vurdere hvorvidt priser og vilkår i kontrollerte transaksjoner er fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet. Forskriften § 4 til § 13 har nærmere regler om hva dokumentasjonen skal inneholde. Omfanget av disse opplysninger, redegjørelser og analyser skal tilpasses til den kontrollerte transaksjonens økonomiske omfang og kompleksitet, og det som er nødvendig for at ligningsmyndighetene skal kunne vurdere om transaksjonens priser og vilkår er i samsvar med armlengdeprinsippet,

jf. forskriften § 3 (2). Dokumentasjonen skal fremstilles på en oversiktlig måte, men det kreves ikke at den følger strukturen i forskriften § 4 til § 13. Er dokumentasjonen omfattende, skal den inneholde en sammenfatning av hovedpunkter, jf. forskriften § 3 (3).

I tillegg til bestemmelsene i forskriften § 4 til § 13, har SKD gitt nærmere retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettingen ved kontrollerte transaksjoner. Retningslinjene er publisert på [skatteetaten.no/internprising](http://skatteetaten.no/internprising).

Dokumentasjonen skal utarbeides på norsk, svensk, dansk eller engelsk, jf. forskriften § 16.

Foretaket kan velge å utarbeide dokumentasjonen i henhold til EUs Adferdskodeks for internprisingsdokumentasjon (Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprisers in the European Union 2006/C 176/01 28. juli 2006). Opplysningene som nevnt i forskriften § 4 til § 13 må fremgå enten av fellesdokumentasjonen eller av den landsspesifikke dokumentasjonen. Bestemmelsene i forskriften § 3 og § 12 til og med § 16 gjelder også hvor dokumentasjonen gis på denne måten, se forskriften § 16 (3).

Dokumentasjon i samsvar med forskriften skal opprettes for hvert inntektsår. Foretaket skal ha rutiner som gjør det mulig å sammenstille og legge frem dokumentasjon for hvert inntektsår innen 45 dager etter at krav fra ligningsmyndighetene er fremsatt, jf. forskriften § 14.

### **7.6 Oppbevaring og fremleggelse av dokumentasjonen**

Dokumentasjonen skal oppbevares i minst 10 år etter utgangen av inntektsåret. Den skal legges frem for ligningsmyndighetene ved påkrav. Hvis slikt krav fremsettes, skal dokumentasjonen legges frem, utleveres eller sendes skattekontoret innen 45 dager regnet fra ligningsmyndighetene fremsatte krav om dette, jf. lignl. § 4-12 nr. 2. Fristen skal tidligst regnes fra utløpet av selvangivelsesfristen, jf. forskriften § 15 (1) annet punktum.

Hvis dokumentasjonen ikke inneholder en sammenlignbarhetsanalyse, jf. forskriften § 11 (3), kan ligningsmyndighetene etter vurdering av den mottatte dokumentasjon anmode foretaket om å legge frem en sammenlignbarhetsanalyse. Herunder kan det anmodes om å utarbeide en databaseundersøkelse. Ved slike anmodninger skal det gis en leveringsfrist på 60 til 90 dager, se forskriften § 15 (2).

### **7.7 Virkning av manglende eller mangelfull dokumentasjon**

Dersom skattyter ikke leverer dokumentasjon etter krav fra ligningsmyndighetene, eller den fremlagte dokumentasjonen ikke er tilfredsstillende, kan ligningsmyndighetene fastsette inntekten ved skjønn, jf. lignl. § 8-2 nr. 2 og nr. 3. Se nærmere i Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) pkt. 6.8.4.2. Lignl. § 9-2 nr. 7 om tap av klagerett er opphevet fra og med ligningen for inntektsåret 2011.

# Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis

- Lov 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen.
- Stortingsvedtak 13. desember 2011 nr. 1241 om formues- og inntektsskatt til Svalbard for inntektsåret 2012.
- Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.
- Forskrift 22. desember 1997 nr. 1432 om fastsetting og innkreving av avgifter til folketrygden for personer som har lønn som er skattepliktig etter lov om skattlegging av personer på Jan Mayen (ftrl.).
- Forskrift 12. desember 2011 nr. 1269 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkoordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2012 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svbsktl.).
- SKD nr. 4/2012.

## 1 Generelt

Jan Mayen-skatteloven omfatter også lønn opptjent i de norske bilandene i Antarktis, se § 1.

Jan Mayen og bilandene i Antarktis er ikke som Svalbard et eget beskatningsområde eller særskilt skattedistrikt. Ved opphold på Jan Mayen eller bilandene i Antarktis vil skattyter aldri anses bosatt der. Skattyter skal anses skattemessig bosatt på fastlandet i den kommunen som følger av de vanlige reglene. Oppholdt skattyter seg på Jan Mayen/ Antarktis ved utløpet av 1. november året forut for inntektsåret og han ikke hadde noen tilknytning til noen kommune på fastlandet, skal han anses bosatt i den kommunen på fastlandet som han sist var bosatt i før han reiste til Jan Mayen/Antarktis.

Det er Svalbard skattekontor som behandler inntekter som skattlegges etter Jan Mayen-skatteloven. Henvendelser kan rettes til Skatt nord - Svalbard skattekontor, Postboks 413, 9171 Longyearbyen, tlf 79 02 36 70.

## 2 Hvilke inntekter omfattes av Jan Mayen-skatteloven

Skatteplikten etter Jan Mayen-skatteloven omfatter bare:

- lønn og annen godtgjørelse for arbeid under opphold på Jan Mayen/Antarktis som varer sammenhengende i minst 30 dager, og
- sykepenger etter kap. 8 i ftrl.
  - i den utstrekning skattyter oppholder seg på Jan Mayen/Antarktis i sykemeldingsperioden,
  - oppholdet varer sammenhengende i minst 30 dager, og
  - vedkommende var i aktivt arbeid på Jan Mayen/Antarktis da retten til sykepenger oppstod.

Alle tre vilkårene må være oppfylt.

Er det enkelte oppholdet på Jan Mayen/Antarktis under 30 dager, skattlegges ingen del av lønn mv. etter de særskilte reglene for Jan Mayen/Antarktis. Inntekt utenom lønn mv. blir aldri skattlagt etter disse reglene.

Ved vurderingen av hva som anses som sammenhengende opphold, gjelder de samme reglene som for Svalbard, se emnet «Svalbard», pkt. 3.4.1.

## 3 Skattetrekk i lønn

### 3.1 Trekk for skatt og trygdeavgift

Skattetrekk i lønn til skattytere som har oppholdt seg på Jan Mayen/Antarktis skal foretas med den prosentsatsen som er fastsatt i Stortingets årlige vedtak om skatt til Svalbard. For 2012 er skattesatsen:

- 8 % for lønn inntil 12 G (kr 985 464), og
- 22 % for lønn som overstiger 12 G (kr 985 464)

«G» er i dette tilfellet det sist fastsatte grunnbeløpet i inntektsåret, jf. svblsktl. § 3-2 siste punktum. Det skal ikke gis fritak for trekk i lovbestemt feriegodtgjørelse og vanlig lønn i ferien eller i lønn før jul.

Arbeidsgiveren skal dessuten trekke trygdeavgift etter en sats på 7,8 %, se pkt. 6.

### 3.2 Grunnlag for skattetrekk

Den skatt som skal svares av arbeidsinntekt på Jan Mayen/Antarktis, er en ren lønsskatt som regnes av bruttolønn. I bruttolønnen inngår verdien av fri kost og losji med kr 110 per døgn, jf. forskrift 12. desember 2011 nr. 1269 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2012 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard. 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 «Jan Mayen/Antarktis-skatt».

For hver innbetaling må arbeidsgiveren sende oppgave som inneholder opplysninger om den enkelte arbeidstakers fødselsnummer og navn, trukket «Jan Mayen/Antarktis-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 er skattepliktig til som bosatt, jf. emnet «Skattestedet». 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 på fastlandet.

## 5 Kontrollberegning

Trekket for skatt i Jan Mayen-/Antarktislønn skal være endelig oppgjør for skatten (skatt til kommune, fellesskatt og toppskatt). Det skal derfor ikke foretas ordinær ligning av lønnsinntekten med etterfølgende avregning. Om fastsetting av personinntekt, se nedenfor. Skattekontoret foretar kontrollberegning av Jan Mayen-/Antarktisskatten under ligningsbehandlingen.

Ved kontrollberegningen legges bruttolønn med eventuelt tillegg for verdi av fritt opphold til grunn for skatteberegningen. Det gis ikke fradrag for kostnader. Så snart skatteberegningen er kontrollert skal skattekontoret sende melding med oppgave over den beregnede Jan Mayen-/Antarktisskatten til skatteoppkreveren. Skatteoppkreveren kontrollerer at beregnet skatt stemmer med det forskuddstrekket 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 inntektskilden, bør skattekontoret gi en kort melding om at skattyteren har oppbeåret inntekt som er underlagt trekk etter disse spesielle reglene.

## 6 Personinntekt

### 6.1 Generelt

Personinntekt skal på vanlig måte fastsettes av skattekontoret for skattyterens bostedskommune. Har arbeidstakeren også hatt personinntekt på fastlandet, er det den samlede personinntekten som skal fastsettes 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 2012 går inn under Jan Mayen-skatteloven skal svare trygdeavgift med 7,8 % av personinntekt på Jan Mayen/ Antarktis.

## 6.3 Toppskatt

Det skal ikke svares toppskatt av personinntekt på Jan Mayen/Antarktis.

## 7 Arbeidsgiveravgift

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av lønn som skattlegges etter Jan Mayen-skatteloven (0-sats).

## 8 Lønnsinnberetning

Inntekten og andre godtgjørelser som beskattes etter Jan Mayen-skatteloven og antall dager skal oppgis i kode 914-A i lønns- og trekkoppgaven. Trukket skatt og trygdeavgift oppgis også under kode 914-A og ikke i kode 950. 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), § 4-17, § 6-19, § 7-1, § 7-10, § 8-1 (1) bokstav c og d, (3) til (5), (9) og (10).
- Takseringsreglene.
- FSFIN § 8-1 B.

## 1 Jordbruksvirksomhet

### 1.1 Hva regnes som jordbruksvirksomhet

For at det skal foreligge en jordbruksvirksomhet må de generelle vilkårene for å anse aktiviteten som virksomhet være oppfylt. Generelt om hva som er virksomhet, se emnet «**Virksomhet – allment**». Vilkårene som må være oppfylt for at en virksomhet kan anses som jordbruksvirksomhet, er fastsatt i FSFIN § 8-1-11.

Som generelt utgangspunkt gjelder at jordbruksvirksomhet er virksomhet som ved bruk av jorda og/eller gjennom husdyrhold produserer mat eller fôr. Jordbruksvirksomhet omfatter således all vanlig plante-, grønnsak- og fruktdyrking og husdyrhold, inkludert avl og oppdrett som er knyttet til jordbruksvirksomheten, når denne har til formål å produsere og omsette egne produkter. Skogbruk som skal lignes særskilt, anses imidlertid ikke som jordbruk.

For anvendelsen av de spesielle skattereglene for jordbruket er det avgjørende å fastslå om det foreligger jordbruksvirksomhet etter FSFIN § 8-1-11. Det kan være forskjellige tilleggsvilkår i forhold til de enkelte reglene, se henvisningene til de aktuelle emnene.

For avgjørelse av

- hvem som er berettiget til jordbruksfradrag, se emnet «**Jordbruk – jordbruksfradrag**»
- hvilke vilkår som må være oppfylt for at en eiendom anses som «alminnelig gårdsbruk» ved anvendelse av reglene om realisasjon, herunder oppregulering av inngangsverdi etter overgangsregelen til sktl. § 9-3 (6), se emnet «**Jordbruk – realisasjon**»
- hvilke inntekter som underskudd på våningshus oppstått i inntektsårene 1995 til 2004 kan fremføres til fradrag i, se pkt. 10.8.3.

Inntekt av annen virksomhet enn jordbruksvirksomhet slik den er definert i FSFIN § 8-1-11, se emnet «**Jordbruk – jordbruksfradrag**», kan inngå i jordbruksinntekten som biinntekt dersom omsetning og uttak fra denne virksomheten til sammen ikke overstiger kr 30 000 (ekskl. mva.), se FSFIN § 8-1-11 bokstav b.

## 1.2 **Spesielt om bortleielbortforpaktning**

Hvis jordbruksarealet bortleies/gården bortforpaktes, må det vurderes konkret hvorvidt eierens inntekt av bortleien skal anses å være passiv kapitalinntekt, inntekt av annen virksomhet eller om bortforpakter skal anses å drive jordbruksvirksomhet. Se nærmere under emnet «Jordbruk – forpaktning».

## 1.3 **Opphør av virksomhet**

Om opphør av virksomheten som sådan, se emnet «Virksomhet – opphør av virksomhet».

## 2 **Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt**

Om hvem som har bokføringsplikt og eventuelt i tillegg har plikt til å utarbeide årsregnskap, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

## 3 **Revisjonsplikt**

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

## 4 **Næringsoppgave mv.**

Enkeltpersonforetak og deltakerlignet selskap innenfor jordbruk og gartneri som bare er bokføringspliktige, skal ved levering av selvangivelse/selskapsoppgave levere «Næringsoppgave 1» (RF-1175). Aksjeselskaper og andre som har plikt til å utarbeide årsregnskap, skal levere «Næringsoppgave 2» (RF-1167).

Driver skattyter/det deltakerlignede selskapet også annen virksomhet, skal det leveres én felles næringsoppgave for all virksomhet.

I tillegg til næringsoppgave skal alle som driver virksomhet innen jordbruk og gartneri levere skjemaet «Landbruk» (RF-1177).

Har skattyter/det deltakerlignede selskapet positive saldoer vedrørende avskrivbare driftsmidler, andre eiendeler som avskrives eller negative saldoer i saldogruppene a, c, d eller j, skal skjemaet «Avskrivning» (RF-1084) leveres. Skjemaet «Gevinst- og tapskonto» (RF-1219) må også leveres der dette er aktuelt.

Om plikt til å levere andre skjemaer, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold».

Om levering av næringsoppgave mv. som datautskrift, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold».

Om elektronisk levering av næringsoppgave mv., se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold».

## 5 **Selskapsoppgave og deltakeroppgave**

For ansvarlig selskap, driftsfellesskap mv. som skal deltakerlignes etter nettometoden, herunder indre selskaper, skal det leveres «Selskapsoppgave for deltakerliknet selskap» (RF-1215) og «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i deltakerliknet selskap» (RF-1233). I tillegg skal det leveres næringsoppgave med vedlegg, se ovenfor.

Hver enkelt deltaker skal levere «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i deltakerliknet selskap» (RF-1221).

Se for øvrig emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 5.

Om elektronisk levering av selskapsoppgave og deltakeroppgave mv., se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold».

## 6 **Erverv av jordbrukseiendom**

### 6.1 **Kostprisoppgave**

Ved kjøp eller annen overtakelse av jordbrukseiendom (med eventuelt skogbruk), skal den nye eieren innen selvangivelsesfristens utløp for overtakelsesåret levere utfylt skjemaet «Kostpris for landbrukseiendom» (RF-1013), nedenfor kalt «kostprisoppgave». Kostprisoppgave skal også leveres ved tilkjøp til og utvidelse av jordbrukseiendom. Sammen med kostprisoppgaven skal det følge kopi av overdragelsesdokumenter som kjøpekontrakt, skjøte, føderådskontrakt, skifteoppgjør, melding om arv eller gave, oppgave fra

arveavgiftsmyndighetene om avvikende verdsetting mv. Kostprisoppgaven skal vise samlet inngangsverdi (kostpris) og fordelingen på de ulike eiendelene.

## 6.2 Inngangsverdi (kostpris)

### 6.2.1 Generelt

Om inngangsverdi, se emnet «**Inngangsverdi**».

### 6.2.2 Kapitalisert verdi av føderåd (kår)

Ved erverv av jordbrukseiendom i 2005 eller senere skal verdien av føderådsytelser ikke kapitaliseres og inngå som inngangsverdi, se sktl. § 8-1 (9). Inngangsverdier fastsatt før 2005 skal ikke endres selv om den kapitaliserte verdien av føderådsytelsen er tatt med i inngangsverdien.

## 6.3 Fordeling av inngangsverdi (kostpris)

### 6.3.1 Generelt

Den samlede kostprisen som fremgår av kostprisoppgaven, skal danne grunnlag for fordelingen på de enkelte eiendelene. Kostprisen skal fordeles forholdsmessig på de ulike eiendelene etter antatt omsetningsverdi, eventuelt innenfor rammen av fastsatt arveavgiftsgrunnlag, for hver eiendel.

Er eiendommen overdratt ved en realisasjon, vil fordeling av vederlaget også være aktuelt for selger i forbindelse med gevinst-/tapsberegningen, se emnet «**Jordbruk – realisasjon**», pkt. 9.1 og pkt. 9.3.

Fordelingen av vederlaget skal i prinsippet være beløpsmessig likt for selger og kjøper. Har partene gjennomført en fordeling av vederlaget i kontrakten, legges denne til grunn, med mindre ligningsmyndighetene påviser at fordelingen av vederlaget er feil.

Er de ulike eiendelene verdsatt enkeltvis ved arveavgiftsberegningen, kan verdien ikke settes høyere på noen eiendeler, selv om andre settes tilsvarende lavere.

Er hele eller del av avtalt føderåd (kår) en boret i egen bygning på gårdsbruket, skal verdien på føderådsboligen (den forholdsmessige delen av brukets totale omsetningsverdi som faller på føderådsboligen), reduseres med den kapitaliserte verdien av den årlige boretten før den forholdsmessige fordelingen av kostprisen på de enkelte eiendeler foretas. Er den kapitaliserte verdien av boretten større enn føderådsboligens verdi, settes verdien av føderådsboligen til null ved fordelingen av samlet kostpris.

### Eksempel 1

Et gårdsbruk har en total omsetningsverdi på kr 1 000 000 hvorav føderådsboligen har en omsetningsverdi på kr 200 000. Eiendommen overdras til kjøperen for et vederlag inklusiv eventuell gjeldsovertakelse kr 450 000. Overdrageren beholder vederlagsfri boret i føderådsboligen så lenge vedkommende lever. Boretens kapitaliserte verdi er satt til kr 150 000.

Det er fastsatt arveavgift beregnet ut fra et grunnlag på kr 400 000 før åsetesavslag. (Dette grunnlaget fremkommer ved at eiendommens omsetningsverdi før fradrag for eventuelt åsetesavslag (kr 1 000 000), reduseres med vederlaget (kr 450 000) og kapitalisert verdi av boretten (kr 150 000).)

Inngangsverdien for hele eiendommen utgjør kr 850 000 (arveavgiftsgrunnlaget + vederlaget). Inngangsverdien fordeles mellom føderådsboligen og de øvrige delene av eiendommen som følger:

Føderådsbolig:  $kr\ 200\ 000 - kr\ 150\ 000 = kr\ 50\ 000$

De øvrige deler av eiendommen:  $kr\ 850\ 000 - kr\ 50\ 000 = kr\ 800\ 000$

### Eksempel 2

Samme som eksempel 1, bortsett fra at kapitalisert verdi av boret er kr 250 000. Det er således fastsatt arveavgift ut fra et grunnlag på kr 300 000 før åsetesavslag (bruttoverdi fratrukket vederlag og kapitalisert verdi av boret).

Inngangsverdien for hele eiendommen vil nå utgjøre kr 750 000, og denne fordeles mellom føderådsboligen og de øvrige delene av den faste eiendommen som følger:

Føderådsbolig:  $kr\ 200\ 000 - kr\ 250\ 000$  settes til kr 0



*Dermed skal hele inngangsverdien på kr 750 000 henføres til de øvrige delene av eiendommen.*

Er boretten knyttet til en del av/leilighet i våningshuset, blir fremgangsmåten som ovenfor, men med den forskjellen at det er våningshusets verdi som skal reduseres. Overstiger den kapitaliserte verdien av boretten den andelen av verdien på våningshuset som forholds-  
messig faller på føderådsleiligheten, skal den overskytende delen direkte redusere verdien på den øvrige delen av våningshuset før inngangsverdien fordeles på eventuell resterende verdi på våningshuset og de øvrige delene av den faste eiendommen.

Det vises for øvrig til kostprisoppgaven (RF-1013) med rettledning (RF-1014).

### 6.3.2 *Grøfter*

Inngangsverdien for grønne kan ikke aktiveres og avskrives hos den nye eieren ved eiendomsoverdragelser, men skal anses som en del av jordverdien.

### 6.3.3 *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 verdiforholdet mellom gruppene som fremkommer ved bruk av formuessatser for buskap i takseringsreglene, se § 3-1-4 bokstav a «Buskap».

Enhetsprisen avrundes til nærmeste kr 10.

Hester må alltid føres opp enkeltvis med navn, alder og kostpris.

### 6.3.4 *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 på melkeknoten fastsettes etter samme prinsipper som kostprisen på de øvrige eiendelene som erverves ved overtakelsen. Forskrift 23. desember 2011 nr. 1502 om Kvoteordningen for melk (fastsatt av Landbruksdepartementet) regulerer nærmere hva som kan selges fritt, og hvor stor andel som må selges til staten til fastsatt pris. Av forskriften § 8 framgår det at prisen for den del av melkeknoten som må selges til staten eller som kjøpes av staten er endret fra kr 3,50 per liter til kr 2,50 per liter både for kumelk og geitmelk. Endringen skjedde med virkning fra og med 2. august 2012 for geitmelk og med virkning fra og med 2. oktober 2012 for kumelk.

### 6.3.5 *Varelager*

Varelager som overtas, må verdsettes særskilt med utgangspunkt i omsetningsverdien som varelager. Ved overtaking i sommerhalvåret kan det bli aktuelt å foreta verdsetting av avling på rot. Verdien av avling på rot bør i det minste tilsvare kostnader til våronnarbeid, såfrø, gjødsel mv., se SKD i Utv. 1959/25.

### 6.3.6 *Maskiner og redskaper*

I arve-/gavetillfellene skal verdien av maskiner og redskaper ikke settes høyere enn det som kan oppnås ved samlet salg, se URD av 8. desember 1986 (Stjør- og Verdal herredsrett) i Utv. 1988/323.

## 7 **Skattestedet**

Formue i og inntekt av jordbruk skal for personlige skattytere skattlegges i den kommunen hvor eiendommen ligger, jf. sktl. § 3-3 (2) bokstav f.

## 8 Formue

### 8.1 Fast eiendom

#### 8.1.1 Generelt

Formuesverdien av jordbrukseiendom fastsettes under ett for driftsbygninger, våningshus, føderådsbolig, jord og grunn utenom særskilt lignet skog, jf. sktl. § 4-11 (1). Husbehovsskog skal verdsettes under ett med jordbrukseiendommen. Om hva som anses som husbehovsskog, se [pkt. 10.31](#).

Skattyter kan kreve at ligningsverdien på jordbrukseiendommen settes ned etter en individuell vurdering, dersom ligningsverdien ligger vesentlig over nivået på sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen. Se for øvrig takseringsreglene § 3-1-2.

#### 8.1.2 Bortfeste

Ved stettevarig bortfeste av tomter skal bortfesteren (den formelle eieren) formuesbeskattes for den kapitaliserte verdien av kravet på årlig vederlag. Dette gjelder ved tomtefeste til bolig- eller fritidshus hvor rettighetshaveren har en ubetinget rett til å forlenge festeavtalen på samme vilkår ved festetidens utløp, jf. tomtefesteloven § 33. Den delen av eiendommen som er bortfestet skal i slike tilfeller holdes utenfor ved verdsettingen av jordbrukseiendommen etter sktl. § 4-11 (1). Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389. Nærmere om dette, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

Om verdsetting hos eieren av eiendom som er beheftet med tidsbegrensede bruksrettigheter, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)», [pkt. 2.3.2](#).

#### 8.1.3 Naturforekomster

Naturforekomster som har spesiell verdi, som f.eks. grus, verdsettes under ett med jordbruket. Drives f.eks. grusforekomst som egen virksomhet, skal forekomsten verdsettes særskilt. Dette gjelder uavhengig av om virksomheten med uttak av forekomsten drives av eieren selv eller av andre.

### 8.2 Melkekvote

Formuesverdi av melkekvoter verdsettes under ett med jordbrukseiendommen. Dette gjelder uansett om melkekvoten er ervervet mot vederlag etter 1. januar 1997, eller ikke. Jordbrukseiendommens ligningsverdi må således vurderes på nytt ved erverv eller frasalg av kvote. Endring av ligningsverdien er skjønnsmessig, og er ikke nødvendigvis lik omsetningsverdien på melkekvoten. Det er den langsiktige endringen av jordbrukseiendommens verdi som følge av kvoteendringen som skal vurderes i denne sammenhengen. Har ligningsverdien utviklet seg skjevt i forhold til en antatt riktig verdi sammenlignet med andre eiendommer, kan en ved vurderingen ta hensyn til dette og eventuelt la være å endre ligningsverdien. Endringen kan også falle bort dersom utslaget av å ta hensyn til kvoteendringen antas ubetydelig.

### 8.3 Rettigheter

Rettigheter skal tas med i verdien av jordbrukseiendommen. Dette gjelder f.eks. allmeningsrett. Se for øvrig emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

### 8.4 Verdsetting av buskap

#### 8.4.1 Hovedregel

Formuesverdien av buskap settes som hovedregel, til den verdien som er lagt til grunn ved inntektsfastsettingen, se sktl. § 4-17, jf. § 14-5 (2), se [pkt. 10.10](#).

#### 8.4.2 Hester

Om verdsetting av hester, se takseringsreglene § 3-1-4.

#### 8.4.3 Ku, gris, geit og sau

Voksne kyr, griser, geiter og sauer deles opp i to grupper: dyr som var voksne ved årets begynnelse og nye voksne dyr tilført i året, av eget oppal eller innkjøpt.

Kyr, griser, geiter og sauer som var voksne ved årets begynnelse eller anskaffet som hel besetning (eller del av besetning ved etappevis overdragelse), verdsettes ved årets slutt etter en beregnet gjennomsnittlig enhetspris basert på alle voksne dyr av den enkelte dyreart ved årets begynnelse. Enhetsprisen skal avrundes til nærmeste kr 10.

Nye voksne dyr av eget oppal av kyr, griser, geiter og sauer, skal i prinsippet verdsettes til de direkte oppdrettskostnadene (tilvirkningsverdien). Verdi av eget arbeid med oppdrettet skal ikke medregnes. SKD fastsetter hvert år satsene for dyr av eget oppal. For yngre dyr av storfe, griser, geiter og sauer fastsettes enhetsprisen i forhold til satsene for voksne dyr.

Satser for verdsettingen av dyr av eget oppal er inntatt i takseringsreglene § 3-1-4.

Innkjøpte dyr av storfe, griser, sauer og geiter til fornyelse eller utvidelse av egen buskap, føres i balansen etter samme satser som for dyr av eget oppal, selv om innkjøpsprisen er betydelig høyere.

#### 8.4.4 *Innkjøpte føringdyr*

Innkjøpte føringdyr (av alle slag), med tanke på salg som slakt eller som livdyr, skal verdsettes til tilvirkningsverdi, se emnet «[Varebeholdning](#)». De skal i balansen settes til innkjøpspris (eventuelt arveavgiftsgrunnlag) med tillegg av beregnede førkostnader fram til årsskiftet.

#### 8.4.5 *Verpehøner og kyllinger*

Verpehøner og kyllinger som skal settes inn i eggproduksjon, skal verdsettes til slakteverdien ved årets slutt. Slakteverdien fastsettes i takseringsreglene § 3-1-4.

### 8.5 *Maskiner og redskaper*

Formuesverdien for driftsløsøre settes til saldoverdien ved utgangen av inntektsåret. Avvik fra saldoverdien skal gjøres dersom skattyteren påviser at den samlede faktiske verdien av driftsmidlene er lavere.

Faste tekniske installasjoner skal formueslignes sammen med bygningen (driftsmidlet), se sktl. § 4-11 (1) og takseringsreglene § 3-1-2, jf. § 2-1-2. Dette gjelder selv om faste tekniske installasjoner skal avskrives på egen saldo for hver bygning, jf. sktl. § 14-41(1) bokstav j og § 14-41 (4) fjerde punktum. Fast utstyr som inngår i saldogruppe d, se [pkt. 10.11](#), formueslignes også sammen med bygningen. Vanligvis skal likevel verdien på saldogruppe d reduseres ved formuesberegningen. Slik reduksjon skal bare foretas dersom det kan dokumenteres at samlet salgsverdi på driftsmidlene i saldogruppe d, utenom det faste tekniske utstyret, er lavere enn gruppens saldoverdi.

### 8.6 *Lager*

Den delen av egenprodusert avling som regnes å gå med til gårdsdriften, så som fôr, frø, settepoteter og lignende, er ikke skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav h.

Avlingslageret som skal selges, er skattepliktig formue med den verdien som lageret er ført opp med ved årets slutt, se takseringsreglene § 3-1-4.

Innkjøpte varer som f.eks. kraftfôr, kunstgjødsel, drivstoff, diverse materialer o.l. som ligger på lager ved inntektsårets utgang, skal tas med som formue etter innkjøpsprisen tillagt eventuell frakt.

Innkjøpt grovfôrlager som er i behold ved årets utgang, er skattepliktig formue og verdsettes til innkjøpspris.

### 9 *Tidfesting av inntekter og kostnader*

Om tidfesting av inntekter og kostnader for skattyter som er bokføringspliktig eller som også er årsregnskapspliktig, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

Det er i praksis godtatt visse tillem্পninger til hovedreglene om tidfesting, f.eks. at forskjellige tilskudd til jordbruket som utbetales året etter opptjeningsåret, tidfestes i utbetalingsåret. Nevnte tillem্পningsordning vil bare være aktuell under forutsetning av fortsatt virksomhet. Ved opphør av jordbruksvirksomheten vil hovedregelen om at inntektene skattlegges i opptjeningsåret komme til anvendelse. Dette innebærer at

produksjonstilskudd mv. ved opphør av jordbruksvirksomheten tas med i opphørsåret og at tilskuddet inngår i beregningen av personinntekten dette året.

Etterskudd fra meierier og andre salgsorganisasjoner organisert som samvirkeforetak, som fatter vedtak om utbetaling av etterskudd for leveranser på årsmøtet etter regnskap-savslutningen, tas alltid med i vedtaksåret. Bare når vedtaket om etterskudd fattes innen utgangen av leveringsåret, skal beløpet medregnes som inntekt dette året.

Om gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler, se emnet «*Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel*».

Om gevinst ved uttak av driftsmidler, se emnet «*Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester*».

## 10 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)

### 10.1 Allmenningsrett

Utbytte av bruksrett i allmenning, normalt i form av allmenningsrabatter på kjøp av materialer mv., er skattepliktig inntekt og inntektsføres ved uttaket. Rabatter som også kan oppnås av de som ikke er bruksberettigede, anses ikke som allmenningsrabatt. For trevirke som brukes til fradragberettiget vedlikehold av bygninger, gjerder og lignende, vil allmenningsrabatten kunne føres til fradrag sammen med det som er betalt for virket. For uttatt virke som brukes til nybygg eller påkostninger, må allmenningsrabatten aktiveres sammen med det beløpet som er betalt for virket. Det vil si at kjøp av materialer fra allmenning alltid skal bruttoføres.

Erstatning som allmenningen yter for bruk av trebesparende virke, er skattepliktig inntekt, og skatlegges det året beløpet blir godskrevet den allmenningsberettigede.

Allmenninger skal uoppfordret gi skattekontoret oppgave over levert kvantum, pris og rabatt, og eventuell erstatning for bruk av trebesparende virke, spesifisert på den enkelte som har bruksrett i allmenningen, se lignl. § 6-9.

### 10.2 Arbeidstøy

Kostnader til overtrekstøy som nyttes ved husdyrbruk, er fradragberettigede. Nærmere om arbeidstøy, se emnet «*Arbeidstøy*».

### 10.3 Aviskostnader

Om fradrag for aviskostnader, se emnet «*Avis mv.*».

### 10.4 Avløsere

#### 10.4.1 Utbetaling til avløsere

Honorar/lønn til avløsere utbetales av gårdbrukeren selv eller av avløsering/avløserlag. Vanligvis behandles utbetalingen som lønn i alle relasjoner (arbeidsgiveravgift, skatte-trekk 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.

#### 10.4.2 Avløserlag

Avløserlag i jordbruket er skattepliktige som egne skattesubjekter, se FIN 11. mai 1995 i Utv. 1995/689.

Laget har arbeidsgiveransvar for avløsere som får oppdrag gjennom laget. Alle tilskudd fra landbruksmyndighetene inntektsføres hos laget.

#### 10.4.3 Avløsertilskudd

Avløsertilskudd som er en del av jordbruksoppjøret, gis som refusjon av faktiske kostnader til avløsning for jordbrukere som driver husdyrhold.

Tilskuddet skal inntektsføres og lønnskostnadene fradragføres. Der brukeren er medlem av avløserlag og tilskuddet utbetales til avløserlaget, skal bare brukeren innbetaling til avløserlaget tas med i næringsoppgaven.

Avløsertilskudd ved sykdom betales direkte til gårdbrukeren. Ved bruk av kommunal landbruksvikar er det kun den betalte egenandelen som skal tas med i næringsoppgaven.

## 10.5 Avskrivninger

Om avskrivning på driftsmidler, se emnene om driftsmidler.

Frittstående plansiloer og gjødselkummer avskrives i saldogruppe h med forhøyet sats på 10 % (antatt brukstid på 20 år eller mindre).

## 10.6 Bedriftshelsetjeneste

Kostnader til ordinær legekontroll og annet forebyggende helsearbeid for gårdbrukeren og hans familie anses som privatkostnader uten fradragrett. Kostnadene vil kunne være fradagsberettiget dersom en gårdbruker tilknyttes en fellesordning for bedriftshelsetjeneste etablert etter retningslinjer gitt av Direktoratet for Arbeidstilsynet.

Om slike kostnader vedrørende ansatte, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 4.8 og pkt. 4.21.

## 10.7 Bil

Om når bil anses som driftsmiddel, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)». I praksis vil det for jordbrukets vedkommende sjelden være aktuelt at en personbil er driftsmiddel i virksomhet.

Bor skattyter i egen bolig utenfor jordbrukseiendommen, skal kjøring til og fra eiendommen normalt behandles som arbeidsreise (kjøring mellom hjem og fast arbeidssted), se for øvrig emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

Varebil eller lastebil som er driftsmiddel, føres på saldogruppe c. Se for øvrig emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

## 10.8 Bolig

### 10.8.1 Generelt

Egen bruk og utleie av våningshus med tjenende bygninger og andre bolighus på gårdsbruk behandles etter de generelle reglene for bolig, se nærmere emnene om bolig og sktl. kap. 7.

Eventuelt underskudd for boligshus som fyller vilkårene for regnskapsligning, kan trekkes fra i annen skattepliktig inntekt.

### 10.8.2 Eget arbeid

Om behandling av verdien av eget arbeid på egen bolig utført av skattyteren selv, se emnet «[Bolig – eget arbeid](#)». Verdien av eget arbeid på våningshus som faller utenfor bestemmelsen i sktl. § 5-15 (1) bokstav j nr. 6 om skattefritak for fritidsarbeid på egen bolig, er skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid etter sktl. § 5-1 på samme måte som for øvrige skattytere. Inntekten anses ikke som inntekt av jordbruksvirksomheten.

Verdien av gårdbrukerens eget arbeid på føderådsbolig er skattepliktig som fordel vunnet ved arbeid (ikke virksomhetsinntekt). Dette gjelder uavhengig av om arbeidet utføres på fritiden eller ikke, se for øvrig emnet «[Bolig – eget arbeid](#)», pkt. 2.2. Om fradrag for vedlikeholdsarbeid, se emnet «[Bolig – eget arbeid](#)», pkt. 8.1.

Bolig for ansatte anses som driftsmiddel. Verdien av gårdbrukerens arbeid på slik bolig er derfor ikke skattepliktig, med mindre gårdbrukeren driver annen virksomhet hvor dette arbeidet inngår som en del av produksjonen, se emnet «[Virksomhet - arbeider under utførelse](#)», pkt. 2.3.4.

### 10.8.3 Fremføring av underskudd oppstått årene 1995 til 2004 ved drift av våningshus

Underskudd oppstått i inntektsårene 1995 til 2004 ved drift av våningshus i jordbruk, kan fortsatt fremføres, men kommer til fradrag bare i inntekt av jordbruk, skogbruk og pelsdyrnæring redusert med eventuelt jordbruksfradrag, men før fradrag for fremførbare underskudd fra tidligere år, se sktl. § 8-1 (10). Underskuddet kan fremføres mot positiv inntekt i jordbruksnæringen, selv om det er underskudd i for eksempel skogbruks- eller pelsdyrnæringen.

Udekket underskudd ved drift av våningshus fra inntektsårene 1995 til 2004 kan fremføres mot inntekt av skogbruk eller pelsdyrnæring også i inntektsår etter at

jordbruksvirksomheten er opphørt. Det samme gjelder mot nettoinntekt fra den opphørte jordbruksnæringen, for eksempel inntektsføring av negativ saldo eller av positiv gevinst- og tapskonto, eller av gevinst ved salg av gårdsbruket.

Det fremførbare underskuddet skal fratrekkes i inntekt i de virksomhetene som skal tas med i skjemaet «Landbruk» (RF-1177). For skogbruk er det eventuell gjennomsnittsberegnet inntekt som legges til grunn. Jordbruksvirksomhet omfatter også inntekt av gartneri og binæringer.

Driftsresultatet vil inkludere eventuell bortforpaktningssavgift og årlige erstatninger som skal erstatte tapte avlinger. Det samme gjelder inntekt f.eks. ved utleie av jaktrett, utleie av lakseelv (også gjennom elveeierlag) og utleie av driftsbygninger. Skattepliktig gevinst ved salg av grunn (selv om den overføres gevinst- og tapskonto), festeavgifter og årlige utbetalinger for fallrettigheter skal tas med i virksomhetsinntekten som underskuddet kan føres til fradrag mot.

Sykepenger som utbetales på grunnlag av virksomhetsinntekt fra jordbruk, skogbruk og pelsdyrnæring, likestilles med inntekt fra disse virksomhetene når det gjelder å dekke opp framførbart underskudd fra drift av våningshus.

#### 10.8.4 Føderådsbolig/leilighet

Føderådsmottakerens fordel ved å bo i føderådsbolig/føderådsleilighet fastsettes sjablongmessig etter satsen i takseringsreglene § 3-2-4 dersom føderådsyteren dekker driftskostnadene ved boligen eller deler av disse. Satsene i takseringsreglene skal brukes uavhengig av hvilket beløp som er ført opp i føderådskontrakten.

Nærmere om føderåd, herunder om skatteplikten for mottakeren og fradragsretten for yteren, se emnet «Føderåd».

Om føderådsyterens oppgaveplikt for fordel ved å bo i føderådsbolig, se emnet «Lønnsoppgaveplikt».

Er føderådsmottakernes boret opphørt, anses den tidligere føderådsboligen som en alminnelig bolig, og skal behandles etter de vanlige reglene, se emnene om bolig.

#### 10.8.5 Røkterbolig mv.

Dersom ansatte på gården disponerer bolig som eies eller leies av arbeidsgiveren, må arbeidsgiveren be skattekontoret om verdsetting av ytelsene, se emnet «Bolig – fri bolig». Ved hver lønnsutbetaling skal verdien av bofordelen komme med under jordbrukets inntekter og nøytraliseres for jordbrukeren gjennom fradrag for brutto lønnskostnader. Vedlikehold, forsikringer o.l. kommer til fradrag i jordbrukerens regnskap.

Boliger til ansatte kan bare avskrives dersom det antas at verdien vil bli vesentlig redusert om gårdsdriften legges ned eller om boligene blir overflødiggjort av andre grunner. Bare rent unntaksvis kan det bli aktuelt å godkjenne avskrivninger på slike boliger. Se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Om fradrag når røkterboligen ligger i fritakslignet bygning hvor eieren selv bor, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.».

#### 10.8.6 Utleie

Inntekt av utleie i regnskapslignet bolig er skattepliktig, mens slik inntekt i fritakslignet bolig er skattefri. Om når bolig skal fritakslignes, se emnet «Bolig – fritaksligning».

Ved skattepliktig utleie hvor leieinntekten ikke skal tas med i næringsoppgaven, skal skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189) leveres.

#### 10.8.7 Bortforpaktning av gårdsbruk med våningshus

Om skattemessig behandling av bolig som brukes av forpakter, se emnet «Jordbruk – forpaktning».

#### 10.8.8 Seksjon i bolig

I seksjonert bolig skal hver seksjon vurderes for seg. Seksjoner som hovedsakelig nyttes til bruk som gir rett til avskrivning, f.eks. lager, verksted og lignende, kan avskrives selv om seksjonen ligger i boligbygg.

## 10.9 Brannvarslingsanlegg

### 10.9.1 Verdiforringelse

Kostnader til anskaffelse og montering av sentralenheten til kombinert brannvarslingsanlegg for driftsbygning og våningshus, kan avskrives i saldogruppe d dersom hovedtyngden av de sikrede verdiene gjelder driftsbygninger og driftsløse lagret i driftsbygninger. Dette gjelder selv om sentralenheten er plassert i våningshuset. Da samtlige driftskostnader i så fall føres i regnskapet, må den private andelen av kostnadene og eventuelt andel knyttet til skattefri utleie, tilbakeføres på samme måte som for andre driftsmidler i virksomhet som for en del nyttes privat.

Er ikke vilkårene for avskrivning av sentralenheten oppfylt, gis fradrag for den forholdsmessige delen av verdiforringelsen som knytter seg til virksomheten. Denne verdiforringelsen kan i praksis settes til en forholdsmessig andel av enhetens kostpris fordelt over sannsynlig levetid.

Detektorene i driftsbygningene og monteringskostnadene for disse kan avskrives. Detektorene i våningshuset og monteringskostnadene for disse skal aktiveres på våningshuset.

Tilskudd fra forsikringsselskap til kjøp av brannvarslingsystem anses i prinsippet som skattepliktig inntekt, men kan nedskrives på investeringen.

### 10.9.2 Driftskostnader

Kostnadene til drift av kombinert brannvarslingsanlegg for driftsbygning og våningshus, skal fordeles forholdsmessig på driftsbygninger og våningshus etter verdiene på det brannvarslingsanlegget skal sikre. Den delen som faller på driftsbygningene er fradragsberettiget. Er våningshuset fritakslignet, vil den delen av kostnadene som faller på våningshuset ikke være fradragsberettiget. Om behandling av kostnadene dersom våningshuset er regnskapslignet, se emnet «[Bolig – regnskapsligning](#)».

## 10.10 Buskap

Buskap føres ved inntektsligningen i inngående og utgående beholdning med de verdiene som brukes ved formuesligningen. Endringen i verdiene påvirker derved inntekten. Om verdsetting av buskap, se [pkt. 8.4](#).

Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av buskapen, se emnet «[Betinget skattefritak](#)». Om overføring av gevinst ved realisasjon av hel buskap ved opphør av driftsgren til gevinst- og tapskontoen, se emnet «[Jordbruk – realisasjon](#)».

## 10.11 Bygning, skillet mellom bygningen, faste tekniske installasjoner og løsøre

Om hovedreglene for skillet mellom bygning (saldogruppe h), faste tekniske installasjoner (saldogruppe j) og løsøre (saldogruppe d), se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», [pkt. 6.12](#).

Innredninger i driftsbygning, som for eksempel båser og lignende, anses som en del av bygningen hvis de er fastmontert (f.eks. støpt/sveiset/spikret) på en slik måte at de ikke kan fjernes uten at innredningen blir skadet. Innredninger i driftsbygning, som f.eks. båser og lignende, anses som løsøre selv om de er fastmontert (f.eks. skrudd fast) hvis de kan fjernes på en rimelig enkel måte uten å skade innredningen.

Produksjonsmaskineri, som for eksempel melkeanlegg, forutleggingsutstyr, førheis og anlegg for gjødselhåndtering, anses som løsøre. Dette gjelder selv om nødvendige komponenter til produksjonsmaskineriet er inkorporert i bygget, for eksempel innstøpte rør for melkeanlegg.

## 10.12 Datamaskiner

Datamaskin som hovedsakelig er anskaffet av hensyn til virksomheten, behandles som driftsmiddel når det sannsynliggjøres at denne blir nyttet til kvalifiserte oppgaver av betydning for virksomheten, f.eks. føring av hele eller deler av driftsregnskapet. Om hvilken saldogruppe datamaskiner skal inn under, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

**10.13 Eget arbeid på bygninger mv.**

Verdi av eierens eget arbeid med tilvirkning av/påkostning på driftsmiddel skal bare i omdisponeringstilfeller regnes som skattepliktig inntekt. Det samme gjelder fortjenesteelementet på ansattes arbeid. Se nærmere i emnet «[Virksomhet - arbeider under utførelse](#)», pkt. 2.3.4. Verdien av eierens egen arbeidsinnsats, for eksempel i forbindelse med oppføring av driftsbygning, kan bare aktiveres/inntektsføres dersom arbeidsinnsatsen utøves som ledd i annen virksomhet som eieren driver, for eksempel virksomhet som håndverker. Er verdien av arbeidet skattepliktig inntekt i annen virksomhet, skal den aktiveres som en del av inngangsverdien på driftsmidlet.

Om behandling av verdien av eget arbeid på egen bolig, se emnet «[Bolig – eget arbeid](#)» og pkt. 10.8.

**10.14 Ektefeller**

Om deling av inntekt mellom ektefeller, herunder inntekt av jordbruksvirksomhet, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

**10.15 Elektrisk kraft**

Det nyttes ofte felles måler for elektrisk kraft brukt privat og i virksomhet. Den delen av kostnadene til elektrisk kraft som vedrører virksomheten, kan føres til fradrag. Andelen av kostnadene som vedrører virksomheten, må vurderes ut fra antatt forbruk, når en tar hensyn til det kraftkrevende utstyret som brukes. Videre kan elektrisk kraft brukt ved skattepliktig utleie av hele eller deler av boligshus føres til fradrag. Om hvordan slikt fradrag skal gjennomføres for utleie i regnskapslignet bolig, se emnet «[Bolig – regnskaps-ligning](#)».

Strøm til privat bruk er ikke fradragsberettiget. Uttak av ved fra egen skog samt bruk av parafin eller fyringsolje/diesel til oppvarming, må tas inn i vurderingen av om den private andelen av kostnadene til elektrisk kraft anses rimelig.

**10.16 Elektronisk kommunikasjon**

Om elektronisk kommunikasjon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

**10.17 Tilskudd til bygdeutvikling i tilknytning til landbruket**

Gjennom Landbrukets utviklingsfond kan det etter forskrift 28. januar 2009 nr. 75 om midler til bygdeutvikling gis tilskudd til ulike bygdeutviklingstiltak. Etter forskriften § 3 (3) nr. 4 kan det gis tilskudd til personer under 35 år som i forbindelse med overtakelse av landbrukseiendom trenger å gjennomføre mindre investeringer for å opprettholde driften. Etter forskriften § 3 (3) nr. 3 kan det også gis tilskudd til investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr av varig karakter. Investeringstilskuddene skal nyttes til nedskrivning av investeringene.

Om den skattemessige behandlingen av tilskudd til bygdeutvikling, se emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)», pkt. 3.4.

**10.18 Etterbetaling (bonus)**

Etterbetaling (bonus) fra slakterier, meierier o.l., skal inntektsbeskattes hos medlemmene når etterbetalingen (bonus) mv. besluttet utdelt. Nærmere om etterbetaling (bonus), se emnet «[Samvirkeforetak](#)».

**10.19 Fangdammer**

Kostnader til utgraving/etablering av fangdammer for oppsamling av avrenning fra jordbruksareal kan ikke fradras direkte, men må aktiveres og avskrives i saldogruppe h. Tilskudd som ytes til etablering av fangdammer må nedskrives på saldoen. Kostnader til senere tømning og opprensning av slike fangdammer kan fradragsføres direkte.

**10.20 Fellesanlegg for vannforsyning**

Om fellesanlegg for vannforsyning, se pkt. 10.66.



### 10.21 Festeavgift

Inntekt fra tomtefeste er skattepliktig, og eventuelt underskudd er fradragsberettiget. Festeavgift inngår i beregningen av jordbruksfradrag, se emnet «[Jordbruk – jordbruksfradrag](#)», pkt. 2.2.1. Festeavgiften går også inn i inntekt som fremførte underskudd på våningshus kan trekkes fra i, jf. sktl. § 8-1 (10). Hvis det ikke drives bortfeste i et slikt omfang at dette anses som en egen virksomhet, skal festeinntekten ikke inngå i personinntekten, se sktl. § 12-11 (3) bokstav a. Kostnadene skal på tilsvarende måte trekkes ut av grunnlaget for beregning av personinntekt. Om i hvilke tilfeller bortfeste skal anses som virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

### 10.22 Forpaktning

Om forpaktning, se emnet «[Jordbruk – forpaktning](#)».

### 10.23 Frukt- og bærvekster

Nyplanting av frukt- og bærvekster som har en antatt levetid på minimum tre år skal aktiveres og kan ikke avskrives. Verdien kan først nedskrives når feltet ryddes. Vedlikeholdsplanting kan likevel fradragsføres direkte.

### 10.24 Fyringsanlegg/varmeanlegg

#### 10.24.1 Fyringsanlegg hvor mer enn halvparten av energiproduksjonen forbrukes i virksomheten

Fyringsanlegg som er montert i eller i tilknytning til driftsbygning/næringsbygg, og hvor energiforbruket i hovedsak skal tjene denne bygningens generelle brukelighet som bygning, skal avskrives i saldogruppe j.

Fyringsanlegg hvor energiforbruket i hovedsak medgår til å dekke oppvarmingsbehov mv. knyttet til produksjonen skal aktiveres i saldogruppe h, jf. sktl. § 14-41 (1) bokstav h andre punktum, og avskrives med forhøyet sats etter sktl. § 14-43 (2). Dette gjelder uavhengig av hvor fyringsanlegget er plassert. Fyringsanlegg omfatter i denne forbindelsen innretningen/anlegget hvor selve varmeproduksjonen skjer og varmerør fram til vegg i de bygninger/lokaler hvor varmen skal benyttes. Rørframføring mv. som er montert inne i bygning/lokaler hvor varmen skal benyttes i produksjonen, skal avskrives i saldogruppe d, eventuelt anses som en del av bygningen. Om denne grensedragningen, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 6.11.1. Brukes varme fra et slikt anlegg til oppvarming av andre driftsbygninger/næringsbygg hvor oppvarmingen bare skal tjene bygningens brukelighet som bygning, skal rørframføring og andre installasjoner inne i disse bygningene aktiveres på saldogruppe j.

Hvis et fyringsanlegg som er avskrivbart også leverer energi til egen bolig, skal eieren fordelsbeskattes for verdien av uttaket.

#### 10.24.2 Fyringsanlegg hvor minst halvparten av energiproduksjonen forbrukes privat

Fyringsanlegg hvor minst halvparten av energiproduksjonen forbrukes privat, kan ikke avskrives etter saldoreglene. Leverer anlegget også varme til virksomheten og/eller føderådsbolig, gis fradrag for en forholdsmessig del av de totale årlige driftskostnadene, herunder en forholdsmessig del av 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. Er et ikke-avskrivbart fyringsanlegg lokalisert i regnskapslignet føderådsbolig hvor alle kostnadene knyttet til vedlikehold og eventuell utskifting/fornyelse fradragsføres ved driften av føderådsboligen, kan det ikke i tillegg gis særskilt fradrag for den forholdsmessige andelen av disse kostnadene som faller på energiforbruket i virksomheten.

### 10.25 Føderåd, yteren

Generelt om føderåd, se emnet «[Føderåd](#)».

Verdien av føderåd er fradragsberettiget etter sktl. § 6-41, og føres som en kostnad i regnskapet. For føderåd i form av naturalytelser vil yteren måtte inntektsføre samme verdi som virksomhetsinntekt, jf. sktl. § 5-1.

De faktiske kostnadene som er pådratt for å oppfylle føderådsforpliktelsen, inngår som en del av driftskostnadene i regnskapet. Dette gjelder for eksempel andel av kostnader til før, lønn, drivstoff, vedlikehold og avskrivninger.

Nærmere om føderådsbolig, se pkt. 10.8.4.

Føderåd i jord- og skogbruk skal innberettes i lønns- og trekkoppgaven kode 216. Lønnsoppgaveplikten knyttes til plikten til å levere næringsoppgave.

### 10.26 Gjeterhund

Dokumenterte kostnader til kjøp av gjeterhund som brukes i virksomheten, er fradragsberettiget i jordbruksnæring. Salg av valper fra gjeterhund vil være omsetning i jordbruket.

Hvis ikke høyere kostnader til føring av gjeterhund kan dokumenteres med bilag, gis det fradrag for kr 2 000 per år uavhengig av om skattyter har én eller flere gjeterhunder, se takseringsreglene § 3-3-4.

### 10.27 Grøfter

Inngangsverdien ved nyanlegg av grøfter i jordbruket skal aktiveres og avskrives etter saldoreglene i saldogruppe h.

All grøtfeornyelse på dyrket mark skal anses som vedlikehold. Tidligere aktiverte grøfter som erstattes ved grøtfeornyelsen, må fortsatt saldoavskrives på vanlig måte inntil restsaldo kan fradragføres.

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.

Inngangsverdien for grøfter kan ikke aktiveres og avskrives hos den nye eieren ved eiendomsoverdragelser, men skal anses som en del av jordverdien.

### 10.28 Grønn omsorg («Inn på tunet»)

Grønn omsorg, også betegnet som «Inn på tunet», innebærer at gårdsbruk tilbyr ulike former for omsorgstjenester i samarbeid med offentlig sektor. Dette kan for eksempel være aktiviserings- og arbeidstreningstilbud, ulike tilbud til skoleklasser og gårdsbarnehager.

Grønn omsorg vil ofte kunne anses som egen virksomhet, eventuelt som binæring til jordbruksvirksomheten når omsetningen fra grønn omsorg er under kr 30 000. I andre tilfeller anses godtgjørelse fra grønn omsorg som lønnsinntekt, se også emnet «Forpleining». Om fradrag for bruk av våningshuset til slik aktivitet, se nærmere i pkt. 10.29.

### 10.29 Gårdsturisme

#### 10.29.1 Generelt

Gårdsturisme innebærer gjerne at turistene bor i gårdens våningshus/føderådsbolig og får anledning til å se på/delta i gårdens ordinære gjøremål. Gårdsturisme er ofte en binæring knyttet opp mot gårdsdriften. Dette gjelder når omsetningen er under kr 30 000. I andre tilfeller er gårdsturismen egen virksomhet, eventuelt i tillegg til jordbruksvirksomheten. Holdes det husdyr og dyrkes planter mv. hovedsakelig av hensyn til turistene, anses hele virksomheten som turistnæring og ingen del som jordbruksvirksomhet, heller ikke eventuelt salg av jordbruksprodukter i mindre omfang.

Reglene om skattefrie leieinntekter i fritakslignet våningshus kommer ikke til anvendelse ved utleie i forbindelse med gårdsturisme. Om fradrag for kostnader hvor deler av fritakslignet våningshus er brukt i slikt inntektserverv, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.». Om fradrag i bolig som regnskapslignes, se emnet «Bolig – regnskapsligning».

#### 10.29.2 Fradrag for kost

Omfatter gårdsturismen bespisning, kan det som alternativ til fradrag for faktiske kostnader gis fradrag for kost etter sats, se takseringsreglene § 3-3-1. Fradrag gis da etter satsene i takseringsreglene § 1-2-17, med et tillegg på 30 %.

### 10.30 Hester

#### 10.30.1 Hestesport drevet som virksomhet

Om hestehold som har til formål å gi økonomisk overskudd gjennom deltakelse i trav- eller galoppkonkurranser er virksomhet, må vurderes konkret.

Praksis tilsier at det er lite sannsynlig at slik virksomhet vil gi overskudd over tid. For at oppstart av denne typen økonomisk aktivitet skal kunne anses som virksomhet, må det foreligge dokumentasjon som sannsynliggjør at aktiviteten vil gi overskudd, eksempelvis innkjøpte hesters tidligere prestasjoner eller innkjøpte følls stamtavler.

Dersom det utenfor virksomhet kjøres inn premier i trav eller galopp i løpet av et år som klart gir hesteeieren overskudd, oppstår spørsmålet om beskatning. Det må da foretas en konkret vurdering av sannsynligheten for at dette ikke er et tilfeldig utslag av heldige omstendigheter, men en indikasjon på at dette vil gi overskudd i et lengre tidsperspektiv. Normalt vil det etter bare ett år med overskudd hefte så stor usikkerhet med hensyn til eventuelle framtidige overskudd, at det kan være riktig å avvente ytterligere ett eller flere årsresultater før hesteholdet anses å oppfylle vilkårene for å anses som virksomhet. Om hvilke momenter som er relevante ved vurderingen, se SKD i Utv. 2002/901.

Underskudd pådratt i årene før et hestehold oppfyller vilkårene til å anses som virksomhet, kan ikke tas til fradrag i senere år med overskudd. Det må imidlertid gjøres en selvstendig vurdering av fra hvilket tidspunkt virksomheten reelt har startet. En slik vurdering kan i visse tilfeller tilsi at virksomheten må anses å ha startet tidligere, slik at tidligere underskudd/overskudd kan tas hensyn til ved endring av ligning innenfor ligningslovens frister.

#### 10.30.2 Hestehold og -oppdrett

Kostnader vedrørende hester er bare fradragsberettiget i den utstrekning de brukes i inntektsgivende aktivitet.

For at kostnadene til hestehold skal komme til fradrag i jordbruksvirksomheten, må hestene enten nyttes i driften av jord- eller skogbruket, eller hesteholdet må dreie seg om avl, oppdrett eller oppstalling. Inntekt av annet hestehold hvor omsetningen ikke overstiger kr 30 000, er likevel å anse som biinntekt til jordbruksvirksomheten dersom hesteholdet isolert sett er å anse som virksomhet.

Brukes stall, fôr mv. fra jordbruksvirksomheten til hester som nyttes privat eller i annen virksomhet enn jordbruksnæringen, må det foretas en tilbakeføring av kostnader, se takseringsreglene § 3-2-7.

### 10.31 Husbehovsskog

#### 10.31.1 Generelt

Inntekt av skog som bare er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og mindre husreparasjoner (husbehovsskog), anses som jordbruksinntekt.

Eiere av husbehovsskog kan også fradragsføre kostnader til skogkultur og skogsveier, jf. sktl. § 8-2 (4).

#### 10.31.2 Overgang fra husbehovsskog til særskilt lignet skog

Om overgang fra husbehovsskog til særskilt lignet skog, se emnet «Skogbruk», pkt. 15.4.

### 10.32 Husdyrbygg i jord- og skogbruk

Husdyrbygg i jord- og skogbruk avskrives med forhøyet avskrivningssats på 6 %. Nærmere om dette, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 9.2.

### 10.33 Hytter

#### 10.33.1 Egen bruk

Hytter som brukes av jordbrukeren selv, skal fritakslignes. Om kravet til bruk og om sporadisk utleie, se emnet «Bolig – fritaksligning».

### 10.33.2 Utleie

Utleiehytter skal regnskapslignes. Inntekten fra korttidsutleie av 1 – 2 hytter som ligger på jordbrukseiendommen, anses som inntekt av jordbruk når utleien ikke anses som egen virksomhet eller inngår i annen virksomhet. Inntekten inngår da i grunnlaget for jordbruksfradrag og i grunnlaget for beregning av personinntekt i jordbruket. Anses utleien som egen virksomhet, men omsetningen ikke overstiger kr 30 000, inngår inntekten også i jordbruksinntekten (biinntekt), jf. FSFIN § 8-1-11 bokstav b.

Inntekten fra langtidsutleie av 1 – 4 hytter som ligger på jordbrukseiendommen, anses normalt som kapitalinntekt knyttet til jordbruksvirksomheten. Inntekten inngår i grunnlaget for jordbruksfradrag, men ikke i grunnlaget for beregning av personinntekt.

Nærmere om når utleie anses som virksomhetsinntekt, se emnet «**Virksomhet – allment**» pkt. 3.3.11.

### 10.33.3 Avskrivning

Regnskapslignet hytte kan bare avskrives dersom det dreier seg om utleie med stadig skifte av leieboere, f.eks. campinghytte. Dette vil gjelde uansett om hytteleien anses som inntekt av jordbruk eller egen virksomhet. Utleiehytter skal eventuelt avskrives i saldogrupper med egen saldo for hver hytte.

### 10.34 Jordskifte

Jordskifte i henhold til lov om jordskifte o. a. av 21. desember 1979 nr. 77 anses i alminnelighet ikke som realisasjon, se Riksskattestyrets utt. i Utv. IV/478. Omkostninger ved jordskifte skal normalt komme til fradrag som driftskostnader.

### 10.35 Juletrær mv.

Juletre- og pyntegrøntproduksjon anses som skogbruksinntekt selv om produksjonen foregår på dyrket mark, se emnet «**Skogbruk**», pkt. 17.18.

### 10.36 Kjøreinntekter

Kjøreinntekter, det vil si arbeid for andre ved bruk av traktor eller andre maskiner som er driftsmiddel i jordbruket, skal anses som jordbruksinntekt når driftsmidlene nyttes minst 60 % i egen jord- eller skogbruksvirksomhet. Dette forutsetter imidlertid at denne aktiviteten ikke skal anses som selvstendig virksomhet, se FSFIN § 8-1-11 bokstav a nr 6 siste strekpunktnr. 1 bokstav i. Nærmere om dette, se emnet «**Jordbruk – jordbruksfradrag**», pkt. 2.2.1.

### 10.37 Klimaanlegg

Klimaanlegg behandles skattemessig på tilsvarende måte som fyringsanlegg, se pkt. 10.24.

### 10.38 Kloakkanlegg

Drives det utleie i bolig som eieren delvis bebor, i et slikt omfang at boligen skal regnskapslignes, er det fradragsrett for den delen av vedlikeholdskostnadene som gjelder utleiedelen. Om fordeling av kostnadene mellom del som brukes av eieren privat og utleiedelen, se emnet «**Bolig – regnskapsligning**».

I de tilfellene der vedlikehold er fradragsberettiget, må det ved utbedring av kloakkanlegg på gårdsbruk, i hvert enkelt tilfelle vurderes hvorvidt det foreligger vedlikehold eller påkostning, se emnet «**Vedlikehold**».

Er kloakkanlegget hovedsakelig nytt til husholdningskloakk, kan vedlikehold/påkostning ikke for noen del fradragsføres/avskrives. Dette gjelder også om vedlikeholdet/påkostningen skyldes offentlig pålegg.

Det anses likevel som vedlikehold om det i forbindelse med et eldre anlegg, som isolert sett er modent for utskifting, foretas endringer som skyldes endret krav til rensing, f.eks. at slamkummen erstattes av kjemisk minirensanlegg. Tilknytningsavgift til offentlig kloakkledning kan aldri fradragsføres selv om tilknytningen skyldes offentlig pålegg. Avgiften må aktiveres og kan ikke avskrives.

### 10.39 **Kontingenter**

Kontingent til Norges Bondelag, Norsk Bonde- og Småbrukarlag og eventuelle andre næringsorganisasjoner og arbeidsgiverforeninger, er fradragsberettiget innenfor visse grenser for skattyter og ektefelle som driver jordbruksvirksomhet, jf. sktl. § 6-19. Fradragsrett for begge ektefeller er betinget av at begge betaler kontingent. Både forpakter og bortforpakter kan kreve fradrag for sine kontingenter.

Eksempler på andre næringsorganisasjoner innen jordbruket der det er fradragsrett for betalt kontingent, er Norsvin, Norsk Sau- og Geit, Norsk Fjørfelag og Norges Birøkerlag.

Om begrensninger i fradragsretten, se emnet «**Kontingenter**».

### 10.40 **Kost og losji til ansatte**

Hvis arbeidstakeren har fri kost og losji, vil dette være en kostnad for arbeidsgiveren sammen med kontantlønnen og skal fradragsføres etter satsene i takseringsreglene § 2-3-2, se emnet «**Naturalytelser i arbeidsforhold**». Det kan ikke fradragsføres kost og losji til jordbrukerens egne barn som ved siden av skolegang blir lønnet for arbeid på bruket i ferie eller fritid.

Fradrag for losji (eget eller delt rom) blir gitt indirekte gjennom fradrag for bruttolønn der losji etter sats inngår. De ansatte som har kosten i jordbrukerens husholdning, skal dessuten regnes med ved uttak av gårdsprodukter mv., som jordbrukeren skal inntektslignes for etter satsene i takseringsreglene.

### 10.41 **Kraftverk på gårdsbruk**

Mini- og mikrokraftverk der hele eller størsteparten av kraftproduksjonen brukes i jordbruksnæringen, vil inngå som et driftsmiddel i jordbruket. Hvis ekstern omsetning av kraft ikke overstiger kr 30 000 i løpet av året, tas hele inntekten av kraftproduksjonen med som inntekt i jord-/skogbruket, jf. FSFIN § 8-1-11 bokstav b. Overstiger ekstern omsetning denne grensen, regnes hele inntekten av kraftproduksjonen, også den delen som brukes i jordbruksnæringen, som inntekt av annen virksomhet. Den delen av kraftproduksjonen som er inntektsført som uttak til bruk i jordbruksnæringen, føres til fradrag i jordbruksinntekten.

Verdien av kraft til privat bruk skal uttaksbeskattes. Se emnet «**Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester**», pkt. 3. Om avskrivning på særskilte driftsmidler til produksjon av vannkraft, se emnet «**Kraftforetak**».

### 10.42 **Lønn**

Det må skilles mellom lønn til jordbrukets drift (inkl fri kost og losji mv.) og lønn som skal aktiveres som del av nyanlegg på bygninger og anlegg.

Om lønn til egne barn, se emnet «**Barn og ungdom**» og pkt. 10.40.

### 10.43 **Løsøre, skillet mot bygning**

Om skillet mellom løsøre og bygning, se pkt. 10.11.

### 10.44 **Melkekvote**

Melkekvote anses som et immaterielt driftsmiddel, se emnet «**Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel**».

Den som erverver kvote, må aktivere vederlaget som en investering. Melkekvoter kan avskrives hvis verdifallet er åpenbart, jf. sktl. § 6-10 (3). Den ervervede kvoten går ikke inn under begrepet forretningsverdi (goodwill). Fradrag skjer ved innløsning/avvikling eller ved eventuell konstatering av endelig tap.

Gevinst ved isolert realisasjon av melkekvote kan tas til inntekt i realisasjonsåret, helt eller delvis. Den delen av gevinsten som ikke er inntektsført, føres på gevinst- og tapskonto. Eventuelt tap skal føres på gevinst- og tapskonto. Se sktl. § 14-52.

Melkekvote som realiseres sammen med alminnelig gårdsbruk, følger reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk, jf. sktl. § 9-13 (6). Se emnet «**Jordbruk – realisasjon**», pkt. 4.9.

**10.45 Naturskadeerstatning**

Om naturskadeerstatning, se pkt. 10.56.

**10.46 Nydyrking/overflatedyrking****10.46.1 Generelt**

Verdiøkning ved nydyrking eller overflatedyrking av jord er ikke skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 8-1 (1) bokstav d. Med verdiøkning menes i denne sammenhengen summen av de kostnadene som påløper, påplussset verdien av gårdbrukerens egen arbeidsinnsats. Kostnadene til nydyrkingen påplussset verdien av egen arbeidsinnsats, må derfor legges til inngangsverdien hvis et senere salg medfører skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap. Dette vil gjelde salg som ikke faller inn under skattefritaksregelen i sktl. 9-13. Tilskudd som ytes fra stat, fylke, kommune eller selskap med offentlig støtte til nydyrking/overflatedyrking, er heller ikke skattepliktig, jf. sktl. § 8-1 (1) bokstav c.

**10.46.2 Eget arbeid**

Verdi av eget arbeid utført av jordbrukeren selv eller hans husstand i forbindelse med nydyrking/overflatedyrking, er ikke skattepliktig inntekt.

**10.46.3 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 delen av kostnadene som ikke dekkes av mottatte offentlige tilskudd som er skattefrie, se ovenfor. Dyrkingsveier regnes som en del av nydyrkingskostnadene. Slike veier må normalt aktiveres inntil nydyrking faktisk skjer. Kostnadene til nydyrkingen føres til fradrag i regnskapet uten nærmere spesifisering.

Eventuelt tilskudd skal inntektsføres. Hvis kostnadene er høyere enn tilskuddet, kommer differansen automatisk til fradrag. 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 egne maskiner og redskaper på anlegget tas med som kostnad. Da driftskostnadene til maskiner og redskaper er ført i regnskapet under postene drivstoff, vedlikehold, avgifter og assuranse samt at avskrivninger skjer felles etter saldossystemet, kan utgangspunkt tas i landbruksnemndas kostnadsoverslag (kalkyle). De direkte kostnadene trekkes fra summen i kostnadsoverslaget. Differansen anses som verdien av skattyterens personlige innsats og bruk av egne maskiner og redskaper. Alt etter hvilket utstyr som er nyttet, anses normalt fra 50 til 70 % å utgjøre leieverdien av maskinene. Maskinandelen legges til de direkte kostnadene som da utgjør de samlede kostnader til nydyrkingen. Da jordforbedring (kalking o.l.) ikke alltid foretas i takt med selve nydyrkingsarbeidet, settes kostnadsbeløpet til det som er oppført i kostnadsoverslaget. Under jordforbedring i kostnadsoverslaget tas kalk, sand, mikronæringsstoffer o.l. med. 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 % av differansen mellom kostnadsoverslaget og de direkte kostnadene. Normalt skal kostnadene tas med det året arbeidet blir utført (leveringstidspunktet), og tilskuddet føres til inntekt når det mottas. For å kunne foreta en korrekt beregning av eventuell skattefri del av tilskuddet når arbeidet på et anlegg går over flere enn ett år, kan det være aktuelt å aktivere kostnader og reskontroføre delvis utbetalt tilskudd inntil anlegget er ferdig.

**10.47 Planering av tidligere dyrket jord****10.47.1 Generelt**

Verdiøkning av jordbrukseiendom ved at det foretas planering av tidligere dyrket jord er ikke skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 8-1 (1) bokstav d. Med verdiøkning menes i denne sammenhengen summen av de kostnadene som påløper, påplussset verdien av gårdbrukerens egen arbeidsinnsats. Slik verdiøkning må imidlertid tas i betraktning ved beregning av inngangsverdi (kostpris) hvis et senere salg medfører skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap. Dette vil gjelde salg som ikke faller inn under skattefritaksregelen i

sktl. 9-13. Tilskudd som ytes fra stat, fylke, kommune eller selskap med offentlig støtte til planering i jordbruk, er heller ikke skattepliktig, jf. sktl. § 8-1 (1) bokstav c og d. Tilskuddet skal redusere fradragsberettigede kostnader, jf. sktl. § 8-1 (3).

#### 10.47.2 Eget arbeid

Verdi av eget arbeid utført av gårdbrukeren selv eller hans husstand i forbindelse med planeringen, er ikke skattepliktig inntekt.

#### 10.47.3 Kostnader

Kostnader til planering av tidligere dyrket jord er fradragsberettiget, men bare med den delen av kostnadene som ikke dekkes av eventuelt mottatt tilskudd.

Kostnader til planering som overstiger kr 10 000 etter fradrag for eventuelt skattefrie offentlige tilskudd, se ovenfor, skal fordeles til fradrag (kostnadsfordeling) over 10 år fra og med det år anlegget er ferdig, med 1/10 per år, se sktl. § 14-83. Selgeren kan fortsette fradragsføringen etter at eiendommen er solgt. Fradragsretten for planering er betinget av at arbeidet er planlagt, kostnadsberegnet og godkjent av landbruksmyndighetene. Planering som skjer samtidig med nydyrking av arealet, behandles fullt ut som nydyrkingskostnader, dvs. at kostnadene kommer direkte til fradrag.

#### 10.48 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 driftskostnadene, herunder en forholdsmessig del av verdiforringelsen ved slit og elde, kunne føres til fradrag i virksomheten.

Kan det sannsynliggjøres at den vesentligste delen av bruken av en plenklipper er knyttet til virksomheten, anses klipperen som driftsmiddel. Da samtlige driftskostnader i så fall føres i regnskapet, må den private andelen av kostnadene tilbakeføres på samme måte som for andre driftsmidler i virksomhet som for en del nyttes privat.

#### 10.49 Plenproduksjon

Produksjon av ferdigplen for salg anses som jordbruksvirksomhet.

#### 10.50 Prosesskostnader

Om prosesskostnader, se emnet «Juridisk bistand/prosesskostnader».

#### 10.51 Realisasjon

Om gevinst ved realisasjon i jordbruk, se emnet «Jordbruk – realisasjon».

#### 10.52 Renter av kundefordringer

Renter av kundefordringer skal være med som driftsinntekt da de skal inngå i grunnlaget for personinntekt.

#### 10.53 Samdrift

##### 10.53.1 Generelt

Samdrift er et deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

Ungdom som er 17 år eller eldre kan være deltaker i driften av foreldrenes gårdsbruk (samdrift), dersom partene har inngått en avtale om dette før samdriften påbegynnes. Se emnet «Barn og ungdom» og emnet «Enkeltpersonforetak – allment», pkt. 1.4. Avtalen må regulere ansvaret for gjeld, plikter i samdriftsforholdet og fordeling av over-/underskudd. Partene plikter på oppfordring å gi ligningsmyndighetene opplysninger om innholdet av avtalen.

### 10.53.2 Ektefeller

Drives jordbruksvirksomheten sammen av begge ektefeller, behandles dette som en felles bedrift etter sktl. § 2-11 (3), se emnet «[Enkeltpersonforetak – allment](#)», pkt. 1.2.

Der et gårdsbruk inngår i en samdrift med andre (ANS/DA), hvor den ene ektefellen er registrert som deltaker, og den andre ektefellen deltar aktivt i driften, vil ektefellene skattemessig bli behandlet som om de hadde felles bedrift. Se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», pkt. 13.

### 10.54 Sameie

Alle sameier deltakerlignes etter bruttometoden, så lenge de ikke driver virksomhet, se emnet «[Sameie – ligning etter bruttometoden](#)». Går sameiet over til å drive virksomhet, foreligger et deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)».

### 10.55 Seter

Om vedlikehold av seterbygning, se SKD i Utv. 2004/223.

Drives tradisjonell seterdrift på setra med melkeproduksjon (ku og/eller geit), er både uthus og bolighus på setra å anse som avskrivbart driftsmiddel. Dette gjelder både for gamle og nye bygninger. Forutsetningen for at bolighuset kan avskrives er at seterdriften påfører bygningen ekstraordinær slitasje. Om kostnader til innbo, se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 7.2.3.

Brukes setra på annen måte i jordbruksvirksomheten, vil det normalt ikke foreligge adgang til avskrivning på boligbygg. Slik annen bruk kan være tilsyn med beitedyr, ettersyn av gjerde, innhøsting og konservering av gress og hugst i husbehovsskog. Hvorvidt uthusene i slike tilfeller kan anses som driftsmidler og avskrives, vil avhenge av om de blir brukt i tilstrekkelig omfang i jordbruksvirksomheten, f.eks. til fórlager eller til oppbevaring av redskap/utstyr. Bolighuset på setra vil i disse tilfellene ikke anses tilstrekkelig nødvendig for driften, med fradragsett for vedlikeholdskostnader, dersom normal transporttid mellom fast bopel og setra er under én time hver vei. I særlige tilfeller og under spesielle omstendigheter der denne regelen virker urimelig, kan den fravikes, eks. ved fysisk funksjonshemming og lignende.

Brukes seterbygningen som fritidsbolig av eieren, skal den fritakslignes, se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)».

### 10.56 Skadeserstatning

#### 10.56.1 Avling/buskap/driftsmidler

Erstatning for skade på avling, buskap, maskiner, redskaper, avskrivbare driftsbygninger mv. er skattepliktig inntekt i jordbruket. Skadeforsikringsselskapene skal sende oppgaver over utbetalte erstatninger. Om behandling av skadeserstatning, se emnene «[Betinget skattefritak](#)», «[Skadeserstatning](#)» og «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

#### 10.56.2 Brann og annen erstatning for våningshus

Totalskade av våningshus (herunder føderådssbolig o.l.) anses som en isolert realisasjon av bygningen. Eventuell erstatning behandles etter reglene for realisasjon av boligeiendommer, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)». Om betinget skattefritak, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

### 10.57 Stabbur

#### 10.57.1 Privat bruk

Om stabbur som brukes til private formål, se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)», pkt. 14.1.3.

#### 10.57.2 Bruk i virksomhet

Stabbur som i det vesentligste brukes i virksomhet, avskrives i saldogruppe h.



### 10.57.3 Ikke-bruk

Brukes stabburet verken privat eller i inntektsgivende aktivitet, er kostnader, herunder vedlikehold, ikke fradragsberettiget bortsett fra forsikringspremie.

### 10.58 Studiereiser

Om studiereiser og kurs, se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

### 10.59 Sykepenger

Sykepenger er skattepliktig inntekt og skal føres direkte i selvangivelsen selv om sykepenege skal erstatte jordbruksinntekt. Se for øvrig emnet «[Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser](#)».

### 10.60 Takseringsreglene

Skattedirektoratet har fastsatt satser for en rekke skjønsmessige poster i de årlige takseringsreglene. Skattekontorene kan fastsette lokale takseringsregler på områder hvor det ikke er fastsatt sentral takseringsregel, jf. lignl. § 7-1 nr. 2.

### 10.61 Telefon

Om kostnader til telefon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

### 10.62 Tilskudd

#### 10.62.1 Generelt

Generelt om tilskudd, se emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)».

#### 10.62.2 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 tillempninger av tidfestingen, se [pkt. 9](#)

Tilskudd til økologisk dyrking er skattepliktig i utbetalingsåret. Det samme gjelder tilskudd til redusert jordbearbeiding.

#### 10.62.3 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. Tilskudd til nydyrking, overflatedyrking og planering, er i prinsippet skattefrie, men disse skal likevel tas med som inntekt i næringsoppgaven da kostnadene kommer til fradrag i sin helhet. Se nærmere [pkt. 10.46](#).

Mottas tilskudd til kjøp av ikke-avskrivbare driftsmidler, skal inngangsverdien reduseres tilsvarende.

Om skattefrihet på visse vilkår for tilskudd gitt til investering i distriktene etter forskrift 28. januar 2009 nr. 75 om midler til bygdeutvikling (BU-midler), se emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)», [pkt. 3.4](#).

#### 10.62.4 Tilskudd til omstilling

Tilskudd som gis til omstilling, for eksempel til omlegging av drift på grunn av tap som følge av rovdyrskader, er skattepliktig inntekt. Benyttes tilskuddet til investeringer knyttet til driftsomleggingen, kan tilskuddet nedskrives på disse investeringene. Foretas ikke investeringene i det året tilskuddet gis, kan skattlegging utsettes til det senere året hvor investeringene skjer og nedskrivning kan foretas, se også «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)», [pkt. 5](#). For at utsettelse med skattlegging skal gis, må skattyter på forespørsel kunne legge fram en framdriftsplan og kostnadsestimat for de investeringer som skal foretas.

#### 10.62.5 Tilskudd til førtidsslaktning av høns

Tilskudd til førtidsslaktning av høns, tas til inntekt i avregningsåret.

**10.62.6 Tilskudd til omlegging til økologisk produksjon**

Tilskudd til omlegging til økologisk produksjon, som gis som et engangstilskudd, kan kreves fordelt til beskatning med et likt beløp per år over det antallet år produsenten har forpliktet seg til økologisk drift.

**10.62.7 Praktikantstilskudd**

Tilskudd til reduksjon av lønnskostnader til praktikanter tas med som virksomhetsinntekt.

**10.63 Utdanningskostnader**

Om utdanningskostnader, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

**10.64 Uttak av produkter**

I følge § 3-1 i forskrift 1.12.2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften), skal jordbrukeren som bilag til regnskapet/noteringene spesifisere/føre lister over uttak av produkter som forbrukes i egen husholdning, leveres til føderådsfolk eller nyttes til naturalavlønning av ansatte. Takseringsreglene inneholder en del normalsatser for mengde og priser. Kjøpes det f.eks. melk, og dette kan dokumenteres, vil takseringsreglenes mengdetall kunne reduseres tilsvarende. Om uttak av virke til husbyggingsbehov, se emnet «Skogbruk». Uttak av brensel fra egen skog settes til den verdien veden har, hjemkjørt og ferdig til bruk. SKD har i takseringsreglene fastsatt beløpsatser for uttak av brensel fra egen skog i de tilfellene det i hovedsak benyttes ved til oppvarming av egen bolig, se takseringsreglene § 3-2-6. Om uttak av før mv. til hobbyhester mv., se takseringsreglene.

Er det på gården aktivert flisfyringsanlegg o.l. som er driftsmiddel i virksomheten, skal verdien av varme levert til boligoppvarming inngå i jordbruksinntekten. Som støtte for skjønnet vil en kunne legge til grunn hva det ville ha kostet å fyre opp tilsvarende boligareal med elektrisk kraft.

**10.65 Vannfall**

Inntekt ved bortleie av vannfallsrettigheter anses normalt som kapitalinntekt og ikke som jordbruksinntekt.

**10.66 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 den delen av anleggskostnadene 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 delen av vannforsyningsanlegget som gjelder gårdsdriften (utenom stikkledningene til driftsanlegget). Denne verdiforringelsen kan i praksis settes til en forholdsmessig andel av anleggets kostpris fordelt over anleggets sannsynlige levetid.

Tilsvarende regler må gjelde for tilknytningsledning til offentlig vannverk (gjelder også tilknytning til kloakk). Selve engangavgiften 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 driftskostnadene for eget anlegg og avgifter til offentlig vannverk, er fradragsberettigede for den andelen som gjelder virksomheten.

**10.67 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 skattemotobjekt.

### 10.68 *Vannmåler*

Er jordbrukseieendommen pålagt å installere vannmåler fordi det drives jordbruk/husdyrhold, kan kostnaden til vannmåler avskrives/fradragsføres. Er det et generelt pålegg om installasjon av vannmåler uavhengig av om det drives virksomhet, må spørsmålet avgjøres etter de vanlige reglene om den vesentligste bruken er i eller utenfor virksomheten.

### 10.69 *Vedlikehold av/påkostninger på driftsbygninger*

Om hva som er vedlikehold og hva som er aktiveringspliktig påkostning, se emnet «[Vedlikehold](#)».

Vedlikehold/påkostning på driftsbygninger som nyttes både i jordbruk og skogbruk, føres i den virksomheten hvor bygningen er aktivert.

### 10.70 *Veier*

Kostnader vedrørende vei som utelukkende brukes til fritakslignet våningshus, er ikke fradragsberettiget. Kostnader til vedlikehold, brøyting mv. av vei som utelukkende brukes i forbindelse med inntektsgivende aktivitet, er fullt ut fradragsberettiget. Kostnader til vedlikehold, brøyting mv. av vei som brukes både i forbindelse med våningshuset som brukes helt eller delvis av eieren, og inntektsgivende aktivitet, må fordeles skjønnsmessig. Normalt vil en 50/50 % fordeling kunne legges til grunn. Dette gjelder tilsvarende for gårdsplasser. Kostnader som skal behandles etter reglene ovenfor vil gjelde vedlikehold, snøbrøyting mv.

Kostnader til opparbeidelse av gårdsveier og gårdsplasser kan ikke avskrives.

Broer kan avskrives selv om broen er en del av en ikke avskrivbar gårdsvei. Det skal foretas tilbakeføring for eventuell privat bruk.

Om avskrivning på asfaltdekke, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)» pkt. 16.1.

Legging av oljegrus på gammel vei regnes normalt som vedlikehold.

### 10.71 *Våningshus*

Om våningshus, se [pkt. 10.8](#) og emnene om bolig.

## Jordbruk – forpaktning

– *Skil. § 6-41.*

– *Lov 25. juni 1965 nr. 1 om forpaktning (forpaktingslova).*

### 1 Generelt

Forpaktning er leie av jordbrukseieendom med bygning(er) og skal normalt være regulert i skriftlig forpaktningssavtale. Se for øvrig lov 25. juni 1965 nr. 1 om forpaktning. Jordleie der bygninger ikke inngår i leieforholdet, reguleres ikke av lov om forpaktning.

### 2 Bokføringsplikt, årsregnskapsplikt og plikt til å levere næringsoppgave

#### 2.1 *Forpakter*

Forpakteren skal levere næringsoppgave mv. som for eiere som selv driver gårdsbruk. Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)» og emnet «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)».

#### 2.2 *Bortforpakter*

Forpaktningssinntekt behandles i de fleste tilfellene som inntekt ved utleie av formuesobjekter. Utøves det i bortforpakterens regi ikke ubetydelig aktivitet (med eksempelvis vedlikehold av maskiner og bygninger), må det vurderes konkret om utleien skal anses som virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)». Anses utleien ikke som virksomhet, skal bortforpakteren levere skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom», RF-1189. Dette gjelder også i tilfeller der bortforpakteren har krav på avskrivninger.

Anses bortforpaktningen som egen virksomhet, må bortforpakteren levere næringsoppgave og skjemaet «Landbruk». Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

### 3 Skattested

#### 3.1 Forpakter

Formue i og inntekt av forpaktningvirksomhet for personlige skattytere skattlegges i den kommunen hvor eiendommen ligger.

#### 3.2 Bortforpakter

Forpaktningavgiften, etter fradrag for kostnader, skattlegges for personlige skattytere i den kommunen hvor eiendommen ligger, selv om den også dekker leie for løsøre.

### 4 Formue

#### 4.1 Forpakter

Alle eiendeler som er forpakterens eiendom, er skattepliktig formue for ham. Verdien av egen buskap mv. ut over det som er forpaktet, fastsettes etter samme regler som er beskrevet i emnet «Jordbruk – allment», pkt. 8.4. I praksis formuesbeskattes ikke opparbeidet merverdi i forpaktet buskap hos forpakter.

#### 4.2 Bortforpakter

Alle eiendeler, som er bortforpaktet, er skattepliktig formue for bortforpakter. Formuesverdien av bortforpakters krav på å få tilbake besetning ved forpaktningens opphør, verdsettes etter takseringsreglenes satser ved det enkelte årsskifte i forpaktningsperioden i forhold til alder og antall dyr som var til stede ved starten av bortforpaktningen.

### 5 Inntekter/kostnader

#### 5.1 Forpaktningavgift

##### 5.1.1 Forpakter

Forpaktningavgift som er vederlag for leie av jordbrukseiendom som nyttes til skattepliktig inntektsgivende aktivitet av forpakteren, er en fradragsberettiget kostnad.

Forpaktningavgift (i samsvar med forpaktningavtalen) kan i tillegg til kontantvederlag bestå av:

- forpliktelser til å påkoste leid bolig, driftsbygning eller andre formuesobjekter
- forpliktelser til å foreta større vedlikeholdsarbeider som gjelder tidligere forsømt vedlikehold
- vedlikehold som ikke står i rimelig forhold til den bruk forpakteren gjør i leieperioden
- forpliktelser til å påkoste/vedlikeholde formuesobjekter som ikke omfattes av forpaktningavtalen, og
- naturalytelser.

Om tidfesting av slike kostnader, se pkt. 5.4.1 og pkt. 6.

Kostnader som etter dette anses som forpaktningavgift skal i prinsippet fordeles mellom:

- kostnad i inntektsgivende aktivitet, og
- ikke fradragsberettigede private kostnader som f.eks. leie av bolig, hytte, jakt- og fiske rett mv.

I praksis godtas hele forpaktningavgiften som fradrag i forpakterens regnskap. Fordel ved privat bruk av bolig mv. må tilbakeføres som inntekt etter reglene om fri bolig.

##### 5.1.2 Bortforpakter

Mottatt forpaktningavgift er skattepliktig for bortforpakter.

Om eventuell fradragsrett for kostnader når forpaktningavgiften er ytet i form av dekning av bortforpakters kostnader, se pkt. 5.4.

## 5.2 Redskap

Inngår bruk av redskap i forpaktningens avtalen, avskriver bortforpakteren (eieren) redskapene på vanlig måte.

Hvis det skal foretas oppgjør ut over den årlige forpaktningens avgiften for redskapsslit ved forpaktningens opphør, skal dette føres til inntekt/fradrag i oppgjørsåret.

Om eventuell fradragsrett for kostnader når forpaktningens avgiften er ytet i form av dekning av bortforpakterens kostnader, se [pkt. 5.4](#).

## 5.3 Buskap

### 5.3.1 Buskap overtatt etter takst

Skjer overtaking og tilbakelevering av buskap etter takst, vil overtakingen bli sett på som kjøp av hel buskap for forpakter og salg for bortforpakter. Alle vanlige endringer i buskapen virker siden inn på forpakterens inntekt. Når tilbakeleveringen finner sted, er det forpakteren som selger buskapen etter takst og bortforpakteren som kjøper den.

### 5.3.2 Leie av bortforpakterens buskap

Går avtalen ut på at det ved opphør av 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 balanse med samme antall dyr og enhetspriser som ved overlevering. Balansen korrigeres for dyr som selges for bortforpakterens regning.

Forpakter fører, som en praktisk tilrettelegging, buskapen opp i sin inngående balanse etter takseringsreglenes satser fra forpaktningens begynnelse. Senere balanseendringer hos forpakter får inntekts-/fradragsvirkning på vanlig måte som om forpakter var eier av dyrene. Ved forpaktningens opphør, må det hos forpakter foretas en inntektskorreksjon for å utligne eventuell inntekt/fradrag som har oppstått gjennom en samlet økning/nedgang i balanseverdi på buskapen hos forpakter gjennom hele forpaktningens periode, da den reelle verdiendringen av buskapen i forpaktningens periode gjøres opp mellom eier og forpakter. En økning av balanseverdien hos forpakter må således fradragsføres mens en reduksjon må inntektsføres.

Når bortforpakteren (eieren) ved forpaktningens opphør yter vederlag for økt antall, vekt eller kvalitet, regnes dette som jordbruksinntekt for forpakteren, og som kjøp av buskap for bortforpakteren.

Vederlag som forpakteren yter for nedgang i dyretall, vekt og kvalitet, fører forpakteren som driftskostnad. Bortforpakteren fører samme beløp som driftsinntekt (salg av buskap).

## 5.4 Påkostninger og vedlikehold

### 5.4.1 Forpakter

Foretar forpakteren påkostninger på den forpaktede eiendommen og/eller andre leide objekter, og kostnadene ikke skal refunderes av eieren, må kostnadene aktiveres hos forpakteren. Kostnadene fordeles til fradrag over investeringsåret og den gjenværende leieperioden (lineært). Om fradrag for vedlikehold i disse tilfellene, se emnet «[Vedlikehold](#)», [pkt. 9.2](#).

Påkostninger/nyanlegg hvor forpakteren selv anses som eier, f.eks. fordi han senere skal overta eiendommen, saldoavskrives på vanlig måte hos forpakteren.

### 5.4.2 Bortforpakter

Påkostninger/større vedlikehold som foretas for forpakterens regning er skattepliktig fordel for bortforpakteren fordelt over forpaktningstiden. Bortforpakteren vil imidlertid ha fradragsrett for fordelsbeløpet, så langt det ville representert en fradragsberettiget kostnad for ham hvis han selv hadde utført påkostningen/vedlikeholdet. Fradrag gis enten som vedlikeholds-/driftskostnad, eller som avskrivning, når påkostningene gjelder avskrivbart driftsmiddel. Dette gjelder likevel ikke påkostninger hvor forpakteren selv anses som eier, og som dermed ikke skal tilfalle bortforpakteren ved forpaktningstidens utløp.

Om ligningsmåte for våningshus som bortforpakter (eieren) bor i, se emnene om bolig.

## 6 Tidfesting av inntekter og kostnader

### 6.1 Forpakter

Om tidfesting av inntekter og kostnader i forpakterens jordbruksvirksomhet, se emnene «Jordbruk – allment» og «Tidfesting – realisasjonsprinsippet». Forskuddsbetalt forpaktningssavgift som gjelder oppgjør for lengre tidsrom enn ett år, fordeles til fradrag over det tidsrom den gjelder.

### 6.2 Bortforpakter

Inntekter og kostnader følger realisasjonsprinsippet.

Verditilvekst som er tilført bortleide formuesobjekter for forpakterens regning, er skattepliktig inntekt for bortforpakteren som forskuddsbetalt leie og fordeles til inntekt over restleieperioden. Om aktivering hos bortforpakter, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 6.6.

Se for øvrig emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

## 7 Jordbruksfradrag

Om eventuelt jordbruksfradrag hos forpakter og bortforpakter, se emnet «Jordbruk – jordbruksfradrag».

# Jordbruk – jordbruksfradrag

- Sktl. § 8-1 (5).
- FSFIN §§ 8-1-10 til 8-1-13.

## 1 Vilkår for fradrag

### 1.1 Generelt

Det skal gis jordbruksfradrag i alminnelig inntekt til personlig skattyter som:

- har hatt inntekt fra virksomhet i form av jordbruk, gartneri og/eller hagebruk i over halvparten av inntektsåret, jf. sktl. § 8-1 (5), og/eller
- har drevet bihold (honningproduksjon) og/eller pelsdyrhold som virksomhet, selv om virksomheten er drevet uten tilknytning til jordbruk, gartneri eller hagebruk, jf. Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) kap. 7.3.3.

Det er i FSFIN § 8-1-10 til § 8-1-13 gitt nærmere regler om jordbruksfradrag.

Forutsetningen for fradraget er som hovedregel at skattyteren har bodd på driftsenheten ifølge reglene om folkeregistrering i over halvparten av inntektsåret. Om hva som er driftsenhet, kravet til bosetting og om lempelig praktisering av kravet i visse tilfeller i forbindelse med generasjonsskifte, forpaktning og virksomhet vedrørende bihold og pelsdyr uten tilknytning til jordbruk, se nedenfor.

Det er ikke satt krav om at skattyteren eier driftsenheten. Jordbruksfradrag kan således gis til person som leier eller forpakter driftsenheten, dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

Frادrag gis ukrevet også i de tilfellene skattyteren lignes skjønsmessig på grunn av manglende innlevering eller mangelfull selvangivelse, under forutsetning av at vilkårene for fradrag er oppfylt.

### 1.2 Hva som er jordbruk og hagebruk

#### 1.2.1 Generelt

Som jordbruk og hagebruk regnes virksomhet som ved bruk av jorda og/eller gjennom husdyrhold produserer mat eller fôr.

Som jordbruk og hagebruk i denne forbindelse regnes også:

- gartneridrift
- dyrking av blomster og andre plantevekster på friland eller under glass, plast og lignende, samt tiltrekking av planter (produksjon av planter fra frø eller stiklinger)
- pelsdyrnæring

- avl, oppdrett (til to års alder) og oppstalling av hest såfremt dette skjer ved utnyttelse av gårdens produksjonsmidler og hovedsakelig (mer enn 50 %) ved bruk av egenprodusert fôr, og/eller
- bihold.

Se FSFIN § 8-1-11 bokstav a nr 1 til 5.

### 1.2.2 *Inntekt av alpakkahold*

Inntekt ved hold av alpakka omfattes også av reglene om jordbruksfradrag.

### 1.2.3 *Inntekt av reindrift og skogbruk*

Inntekt av skogbruk og reindrift gir ikke rett til jordbruksfradrag. Om eget reindrifftsfradrag, se emnet «**Reindrift**», pkt. 10.

## 1.3 *Kravet til utøvelse av virksomhet*

For å få jordbruksfradrag er det en forutsetning at skattyteren driver virksomhet av den art som er angitt ovenfor i over halvparten av inntektsåret. Det er videre en forutsetning at virksomheten går ut på produksjon av egne produkter. Det er ikke noe vilkår at skattyteren selv deltar aktivt i jordbruksvirksomheten.

Generelt om hva som anses som virksomhet, se emnet «**Virksomhet – allment**».

## 1.4 *Kravet til bosetting*

Hovedregelen er at den som kan få jordbruksfradrag, må ha vært bosatt i mer enn halve inntektsåret, etter reglene om folkeregistrering, på ett av de brukene som utgjør driftsenheten, jf. sktl. § 8-1 (5) sjette punktum. Om hva som er en driftsenhet, se nedenfor.

I tilfeller der flere personer deler inntekt som oppfyller vilkårene for jordbruksfradrag og leverer felles næringsoppgave (deltakerlignet selskap), er det tilstrekkelig at én av dem oppfyller bosettingskravet.

Ektefeller som lignedes hver for seg (atskilt), må bo på hver sin gård og for øvrig fylle vilkårene for å ha krav på hvert sitt fradrag.

I særlige tilfeller skal kravet til bosetting kunne praktiseres med en viss lempe, se Ot.prp. nr. 1 (2002/2003) side 21, pkt. 6.4. Den lempelige praksisen gjelder først og fremst ved generasjonsskifte der de som overtar driften av et gårdsbruk bor utenfor selve bruket, men i rimelig nærhet, og den eldre generasjon fortsetter å bo på bruket. Med generasjonsskifte menes at det er foretatt en reell overdragelse av eiendommen til barn, barnebarn eller andre arveberettigede. Bokravet skal praktiseres lempelig selv om det er flere boenheter på bruket slik at tidligere brukers fortsatte bosetting ikke er til hinder for tilflytting. Ved opphør av tidligere brukers bosetting på bruket, må den nye brukeren bosette seg der for å kunne beholde jordbruksfradraget. Videre skal den lempelige praksisen også gjelde når en forpakter er forhindret fra å bo på eiendommen fordi bortforpakteren bor der. Forutsetningen er at forpakteren bor i rimelig nærhet av den forpaktede eiendommen og at forpakteren ikke gjør krav på jordbruksfradrag for andre bruk som han eier eller forpakter, se Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) pkt. 7.3.3. Ved praktiseringen av den lempelige praksisen, nevnt ovenfor, vil avstand under 20 km alltid anses som rimelig nærhet. Kravet om bosetting kan også anses oppfylt dersom en person faktisk må ha sin overveiende døgnhvile på gårds bruket, f.eks. på grunn av husdyrhold, men etter folkeregistreringsreglene skal registreres som bosatt et annet sted der hvor ektefelle og/eller egne mindreårige barn bor.

Videre skal den lempelige praksisen omfatte inntekt av bihold (honningproduksjon) og pelsdyrnæring når virksomhetene drives uten tilknytning til alminnelig jordbruk, se Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) pkt. 7.3.3.

## 1.5 *Forpaktning*

### 1.5.1 *Forpakter*

Jordbruksfradrag skal gis hos produsenten, dvs. den som utøver jordbruksdriften. Forpakter av jordbrukseiendom vil således normalt være berettiget til jordbruksfradrag. Om krav til bosetting, se ovenfor.

### 1.5.2 Bortforpakter

Bortforpakter vil normalt ikke ha krav på jordbruksfradrag. Unntak fra dette er de tilfellene bortforpakter selv driver virksomhet med en ikke ubetydelig produksjon av egne produkter på gårdsbruket og fyller kravene til bosetting, se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001), pkt. 7.4 side 43 og 44.

## 2 Fradragets størrelse

### 2.1 Generelt

Jordbruksfradraget utgjør inntil kr 63 500 tillagt 38 % av eventuell virksomhetsinntekt i jordbruk mv. som overstiger kr 63 500, opp til et maksimalt fradrag på kr 166 400 per skattyter, se pkt. 2.3.

Jordbruksfradrag, reindriftsfradrag og fradrag i inntekt fra skiferproduksjon kan til sammen ikke overskride kr 166 400. Fradraget fordeles mellom virksomhetene i forhold til nettoinntekten i vedkommende virksomhet.

Etter dette vil fradraget bli som følger:

Virksomhetsinntekt kr 0 til kr 63 500	Inntektsfradrag er lik virksomhetsinntekten
Virksomhetsinntekt kr 63 500 til kr 334 290	Inntektsfradrag kr 63 500 pluss 38 % av virksomhetsinntekt over kr 63 500
Virksomhetsinntekt kr 334 290 eller høyere	Inntektsfradrag kr 166 400

Fradraget kan ikke være større enn nettoinntekten av jordbruket mv.

### 2.2 Inntekter som inngår i beregningsgrunnlaget for jordbruksfradraget

#### 2.2.1 Generelt

Jordbruksfradraget skal beregnes av netto virksomhetsinntekt i jordbruks- og/eller hagebruksvirksomhet. Om hva som skal anses som jordbruk og hagebruk i denne forbindelsen, se pkt. 1.2. For enkeltpersonforetak vil dette i praksis være det resultatet som føres i post 436 i skjemaet «Landbruk» (RF-1177).

Nettoinntekter fra følgende aktiviteter kan tas med i grunnlaget for jordbruksfradrag dersom aktivitetene drives i tilknytning til jordbruks- eller hagebruksvirksomheten, jf. FSFIN § 8-1-11 bokstav a nr 6:

- utnyttelse av jakt- og fiskerettigheter
  - uttak av jord, sand, stein og torv
  - sankning av bær, kongler, mose, tang, tare og lignende
  - utføring av tjenester for andre med betydelige driftsmidler som nyttes minst 60 % i egen jord- eller skogbruksvirksomhet eller utleie av slike driftsmidler, forutsatt at aktiviteten inngår som en del av jordbruksvirksomheten og ikke utøves som selvstendig virksomhet. Nærmere om når det foreligger én eller flere virksomheter, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 7. Se også FIN 15. november 2012 i Utv 2012/hefte nr. 9.
- I tillegg skal følgende inntekter tas med i grunnlaget dersom aktiviteten drives i tilknytning til jordbruks- eller hagebruksvirksomheten:
- inntekt ved utleie av driftsbygninger, våningshus og kårbolig som tilhører jordbruks-eiendommen når utleien ikke er selvstendig virksomhet
  - inntekt fra utleie av hytter som tilhører gårdsbruket når utleien ikke er selvstendig virksomhet. Om når utleien er selvstendig virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.3.11
  - inntekt ved bortfeste av tomter, også når tomtene ligger i særskilt lignet skog
  - inntekt ved utleie av fallrettigheter.

For utleie av bygninger, herunder hytter, er det ikke noe krav om bruk i egen jord- eller skogbruksvirksomhet, se FSFIN § 8-1-11 bokstav a nr 6 siste strekpunkt siste punktum. Derimot er det for driftsbygning et krav om at denne tidligere må ha vært driftsmiddel i



jordbruksvirksomheten (hos nåværende eller tidligere eier), se FIN 15. november 2012 i Utv. 2012/hefte nr. 9.

Nærmere om grensen mellom en eller flere virksomheter, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 7.

Gevinster innvunnet ved realisasjon av eiendeler som nevnt ovenfor, tas med i grunnlaget. Dette gjelder imidlertid ikke gevinster innvunnet ved realisasjon av bortfestede tomter beliggende i særskilt lignet skog.

Jordbruker som eier og bor på egen driftsenhet, og hvor driftsenheten inngår i en samdrift, skal ta sin del av overskuddet, arbeidsgodtgjørelse og leieinntekter fra samdriften med i sitt grunnlag for beregning av jordbruksfradraget, jf. FSFIN § 8-1-12. På tilsvarende måte skal eventuelt underskudd fra samdriften redusere grunnlaget. Inntektene ved utleie til samdriften (det deltakerlignede selskapet) skal inngå i grunnlaget for jordbruksfradrag. Dette gjelder selv om denne utleieaktiviteten i seg selv er så omfattende at den anses som en egen virksomhet.

Biinntekt fra annen virksomhet kan tas med i grunnlaget for jordbruksfradrag når omsetningen ikke overstiger kr 30 000, jf. FSFIN § 8-1-11 bokstav b. Dette gjelder også fra virksomheter som ikke har tilknytning til skattyters jord- og hagebruksvirksomhet.

#### 2.2.2 *Spesielt om nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder ved*

Skattyter som for øvrig fyller vilkårene for jordbruksfradrag, kan velge å ta en sjablongberegnet nettoinntekt fra produksjon av biobrensel inn i grunnlaget for jordbruksfradraget, jf. FSFIN § 8-1-13. Valget må tas for hvert enkelt inntektsår, og valget må omfatte hele inntekten fra slik produksjon.

Velger skattyteren å ta inntekt fra biobrensel-/vedproduksjon knyttet til gjennomsnittslignet skogbruk inn i grunnlaget for jordbruksfradrag, anses denne sjablongberegnete nettoinntekten skattemessig som jordbruksinntekt og skal ikke tas med i gjennomsnittsligningen.

Biomasse til energiformål vil vanligvis utnyttes som biobrensel. Biobrensel omfatter bl.a. planteprodukter, gjødsel, slakteavfall og trevirke, herunder ved, flis, pellets og bark.

Denne regelen gjelder selv om produksjonen av biobrensel er en egen virksomhet og omsetningen fra denne overstiger kr 30 000 i året. Den omfatter også nettoinntekt ved produksjon for salg til andre av all slags biomasse som skal brukes til energiformål, herunder tømmer, ved mv., og selv om virket kommer fra skog som er særskilt lignet. Det er ikke noe krav at skattyteren foredler eget tømmer for leveranse som ved, pellets mv. direkte til forbrukeren. Videre gjelder bestemmelsen for produksjon på grunnlag av innkjøpt råstoff, såfremt den videre foredlingen skjer i tilknytning til jordbruks-/skogbruksvirksomheten ellers. Nettoinntekt ved rent videresalg (uten foredling) av innkjøpte produkter, f.eks. omsetning av innkjøpt ved som er ferdig kappet/kloyvd og lagt i sekker, inngår ikke i grunnlaget for jordbruksfradraget, jf. Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) kap. 7.3.2.1.

Den nettoinntekten som kan tas inn i grunnlaget for jordbruksfradraget, er fastsatt til 55 % av brutto omsetning (eksklusiv mva.) i denne produksjonen, se FSFIN § 8-1-13. Denne prosenten er den samme for alle typer av biobrenselproduksjon og for alle grader av foredling.

Se for øvrig Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) kap. 7.3.

#### 2.2.3 *Sykepenger*

Sykepenger som erstatter inntekt som det kan gis jordbruksfradrag i, inngår i grunnlaget for jordbruksfradraget med bruttobeløpet.

#### 2.2.4 *Kostnader, underskudd mv. som reduserer beregningsgrunnlaget*

Beløpet som jordbruksfradraget skal beregnes av er alle inntekter av den art som inngår i grunnlaget, fratrukket alle kostnader/underskudd som vedrører disse inntektene. Grunnlaget skal ikke reduseres med andre kostnader og underskudd i året og heller ikke med alle tidligere års underskudd til framføring, herunder framførbart underskudd fra inntektsårene 1995 til 2004 ved drift av våningshus.

Kostnader vedr. driftsmidler som brukes både i jordbruket og i særskilt lignet skogbruk, herunder avskrivning, må fordeles mellom disse virksomhetene i forhold til utnyttelsen av driftsmidlene. Dette vil f.eks. gjelde traktor.

### 2.3 Nærmere om maksimumsgrensen for fradrag

#### 2.3.1 Generelt

Maksimumsgrensen for jordbruksfradraget på kr 166 400 gjelder per skattyter per inntektsår og per driftsenhet.

Således kan ikke en skattyter få mer enn ett jordbruksfradrag med en samlet maksimumsgrense på kr 166 400. Dette gjelder selv om vedkommende driver forskjellige virksomheter som hver for seg fyller vilkårene til jordbruksfradrag og selv om driften foregår på forskjellige driftsenheter. Driver en skattyter for eksempel en egen virksomhet ved siden av deltagelse i et ANS, kan han ikke til sammen gjøre krav på mer enn ett jordbruksfradrag.

Ektefeller som ikke lignedes hver for seg (atskilt), vil til sammen bare ha krav på ett jordbruksfradrag med én samlet maksimumsgrense. Dette gjelder uavhengig av om ektefellene driver en felles virksomhet eller virksomhet hver for seg og selv om de driver på hver sin driftsenhet.

#### 2.3.2 Samdrift mellom personer med hver sin driftsenhet

Jordbrukere som har hver sin driftsenhet, samarbeider ofte om felles driftsløsninger gjennom ulike typer samdrift. I slike tilfeller skal de enkelte jordbrukerne (deltakende driftsenhetene) beregne hvert sitt jordbruksfradrag med hver sin maksimumsgrense i sitt nettoresultat av jordbruksinntekten, inklusiv inntekt av samdriften. Om hva som i disse tilfellene inngår i deltakernes grunnlag for beregning av jordbruksfradrag, se [pkt. 2.2](#).

#### 2.3.3 Samdrift på samme driftsenhet

Driver flere skattytere jordbruks- og/eller hagebruksvirksomhet sammen på samme driftsenhet, skal de til sammen bare ha ett jordbruksfradrag med maksimumsgrense på kr 166 400. De skal dele fradraget i samme forhold som de deler nettoinntekten.

#### 2.3.4 Hva er en driftsenhet

Hva som skal anses som en driftsenhet, må vurderes konkret. Normalt vil en eiendom bare være én driftsenhet, men på visse vilkår kan en eiendom deles opp i flere driftsenheter som hver kan gi grunnlag for krav på ett fradrag, såfremt de drives av forskjellige skattytere. Det er en forutsetning at hver driftsenhet har et visst omfang og en viss størrelse med hensyn til produksjonen.

Dersom en del av driftsenheten forpaktes bort, vil bortforpakteren ha rett til jordbruksfradrag bare dersom han selv står for driften av en ikke ubetydelig produksjon på gårdsbruket. Det kan da bli to driftsenheter på samme jordbrukseiendom, se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001), pkt. 7.4 side 43 og 44. Er bortforpakter og forpakter i nær familie, vil de ikke ha krav på mer enn ett jordbruksfradrag med samlet maksimalgrense. Fradraget fordeles mellom dem i forhold til deres produksjonsinntekt fra bruket.

Der en person eier/leier/driver flere eiendommer, vil disse normalt anses som én driftsenhet, f.eks. hvor det er naturlig å anse driften av eiendommene som én virksomhet.

Driver en forpakter en annen eiendom, som han eier eller leier, i tillegg til den forpaktede eiendommen, vil den samlede virksomheten måtte ses på som én driftsenhet i forhold til jordbruksfradraget.

I deltakerlignet selskap hvor deltakerne deltar med hver sin jordbrukseiendom som drives av selskapet (samdrift), vil hver av eiendommene være en driftsenhet hvis vilkårene for den enkelte eiendommen er oppfylt.

## 3 Personinntekt

Jordbruksfradraget skal ikke redusere beregnet personinntekt.

#### 4 Flere kommuner

Jordbruksfradraget gis i den kommunen der jordbruksinntekten er skattepliktig.

## Jordbruk – realisasjon

- Sktl. § 9-3 (6) og (8), § 9-4 (1), § 9-13 og § 14-44 (6).
- FSVIN § 9-3.
- Overgangsregel til sktl. § 9-3 (6).

#### 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 generasjonsskifte, se emnet «[Enkeltpersonforetak – generasjonsskifte o.l.](#)».

Om uttak, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

#### 2 Personinntekt

Gevinst og tap ved realisasjon av jordbrukseiendom, driftsløsøre mv. inngår i grunnlaget for beregning av personinntekt hvis gevinsten/tapet ble innvunnet/pådratt mens skattyteren drev virksomhet på eiendommen. Nærmere om beregning av personinntekt, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)».

#### 3 Skattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk

Ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom er gevinsten i utgangspunktet skattepliktig jf. sktl. § 5-1 og § 5-30. Tap er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 (1). Om hva som er realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)». Generelt om realisasjon av virksomhet ved salg, se emnet «[Enkeltpersonforetak – realisasjon ved salg](#)».

Gevinst ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom kan bli helt eller delvis skattefri, jf. sktl. § 9-3 (6) hvis vilkårene i sktl. § 9-13 er oppfylt. Et tilsvarende tap vil da ikke være fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-4 (1). Alle følgende vilkår må være oppfylt:

- Eiendommen er alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk, se [pkt. 4](#).
- Eiendommen selges til visse nærstående, se [pkt. 5](#).
- Vederlaget ved salget av eiendommen må ikke overstige tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, se [pkt. 6](#).
- Realisasjon må finne sted eller avtales ti år eller mer etter at eiendomsretten ble ervervet. Er eiertiden mindre enn 10 år men minst 6 år, kan gevinsten være delvis skattefri, se [pkt. 7.2](#).

Regelen om skattefritak gjelder selv om det bare realiseres en del av grunneiendommen, eller en ideell andel av gårdsbruket.

Ved salg av forskjellige deler av eiendommen til forskjellige kjøpere, må vilkårene for skattefritak vurderes i forhold til hvert enkelt salg.

Reglene gjelder også ved realisasjon av andeler i landbrukssameie, jf. sktl. § 9-13 (2) og hvor alminnelig gårdsbruk eller skogbruk eies av deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 9-13 (3) flg. Se nærmere [pkt. 11](#).

Om oppregulering av inngangsverdien etter overgangsregler i de tilfellene hvor hele eller deler av gevinsten er skattepliktig, se [pkt. 9.1](#).

#### 4 Skillet mellom alminnelig gårdsbruk/skogbruk og annet formuesobjekt

##### 4.1 Generelt

Skatteloven knytter reglene om skattefritak ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendommer til begrepene «alminnelig gårdsbruk og skogbruk».

Ved vurdering av om en jordbrukseiendom er å anse som «alminnelig gårdsbruk» i relasjon til sktl. § 9-3 (6), jf. sktl. § 9-13, kan en ta utgangspunkt i hvorvidt eiendommen

fremstår som et «alminnelig gårdsbruk» for en alminnelig iakttaker, der sentrale momenter er utnyttelsen av arealene og at eiendommen i det minste har våningshus. Konesjonsreglene som innebærer konsesjonsfritak for bebygde eiendommer inntil en grense på 25 dekar dyrket jordbruksareal, jf. konsesjonsloven § 4 nr. 4, kan være et moment ved vurderingen, men er ikke avgjørende for hva som skal anses som «alminnelig gårdsbruk og skogbruk». For at en eiendom skal anses som «alminnelig skogbruk», må det være et krav at eiendommen har skog som kan avvirkes. Det må derfor trekkes en grense mot uproductiv utmark. Det kan neppe stilles noe krav om at tilveksten er så stor at reglene om gjennomsnittsligning kommer til anvendelse. Forutsetningen for å være et «alminnelig gårdsbruk» er at eieren eller andre utnytter eiendommen til jordbruksformål, dvs. husdyrhold og/eller dyrking på friland av f.eks. fôrvekster, korn, poteter, grønnsaker, bær eller frukt. Det er ikke krav om at aktiviteten anses som virksomhet. Om eiendom hvor bygninger og arealer brukes til annet enn jord- og skogbruksformål, se nedenfor.

#### 4.2 Gårdsbruk hvor jordbruksdriften er varig nedlagt

Eiendom hvor bruken av arealet til jordbruksformål er varig opphørt, anses ikke som «alminnelig gårdsbruk», jf. sktl. § 9-3 (6) og § 9-13. Eventuelt skogareal på eiendommen anses imidlertid som «skogbruk» og faller dermed likevel inn under disse reglene. Inngangsverdien for den delen av eiendommen som ikke er skogbruk, kan i slike tilfeller ikke oppreguleres etter overgangsregelen til sktl. § 9-3 (6), jf. FSFIN § 9-3.

Gevinst/tap vedrørende våningshus med naturlig arrondert tomt, behandles i disse tilfellene etter reglene for realisasjon av bolig- eller fritidseiendommer, se emnet «**Bolig – realisasjon**».

Har eiendommen ikke vært brukt til jordbruksformål i inntektsåret, må det vurderes konkret om dette er et varig opphør, eller om opphøret bare er av midlertidig karakter. Er det tvil om tidspunktet for opphøret, kan en normalt legge til grunn at jordbruksdriften er varig opphørt hvis eiendommen ikke har vært brukt til jordbruksformål de siste 4-5 årene.

#### 4.3 Spesialproduksjon

Eiendom hvor det utelukkende eller for en overveiende del drives spesialproduksjon, regnes ikke som alminnelig gårdsbruk. Dette vil f.eks. gjelde rene gartnerieieendommer, der det vesentligste av produksjonen foregår i veksthus, og eiendommer med forholdsvis lite jordbruksareal hvor det drives spesialproduksjon (fabrikkproduksjon). Eksempler på spesialproduksjon er oppdrett av pelsdyr, fjørfe og slaktegris.

Eiendommer med begrenset dyrkbart areal som er spesielt utbygget og innrettet til avl og/eller trening av trav-, ridehester og/eller drift av ridesenter er heller ikke å anse som alminnelig gårdsbruk.

#### 4.4 Jordbruk og annen virksomhet

På et «alminnelig gårdsbruk» kan det være anlegg hvor det er drevet annen virksomhet i så stor målestokk at denne delen ikke kan karakteriseres som en del av jord- eller skogbruksvirksomheten. Dette vil f.eks. kunne gjelde ved realisasjon av gårdsbruk med en opparbeidet campingplass. Det samme vil f.eks. gjelde pelsdyrgård drevet i tilknytning til gårdsbruket. I slike tilfeller må man fordele salgssummen mellom det som faller på alminnelig gårdsbruk og det resterende ved avgjørelse av gevinstbeskatningsspørsmålet.

#### 4.5 Golfbane

Areal omdisponert og opparbeidet til golfbane anses ikke som del av «alminnelig gårdsbruk» i forhold til reglene om skattefrihet ved realisasjon av alminnelig jordbrukseiendom.

#### 4.6 Gårdsturisme

Reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk gjelder ikke hvor det utelukkende har vært drevet gårdsturisme på eiendommen. Dette gjelder selv om det har vært et begrenset husdyrhold og/eller planteproduksjon av begrenset omfang som ledd i gårdsturismen. Våningshus behandles i disse tilfellene etter reglene om salg av bolig, selv om det realiseres under ett med eiendommen, se emnet «**Bolig – realisasjon**».

Har det vært drevet jordbruksvirksomhet i tillegg til gårdsturisme som egen virksomhet, må en vurdere konkret hvor stor del av bygninger og grunn som ikke skal tilordnes jordbrukseiendommen.

Er gårdsturismen behandlet som en del av jordbruksvirksomheten, skal reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk følges ved samlet realisasjon av eiendommen. Om behandling av våningshus, se [pkt. 4.13](#).

#### 4.7 Gårdsbrukdel av gårdsbruk solgt til annet formål

Gevinst ved realisasjon av hele eller deler av gårdsbruk til andre formål enn jord- og skogbruk, kan bli skattepliktig etter sktl. § 9-3 (8) hvis vederlaget er fastsatt på grunnlag av tomtepris, se emnet «[Tomt](#)».

Våningshus behandles i disse tilfellene etter reglene om salg av bolig, selv om det realiseres under ett med eiendommen, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)». Er prisen for våningshuset med naturlig arrondert tomt vesentlig høyere enn hva fortsatt utnyttelse av bygningene skulle tilsi, kan gevinsten likevel bli skattepliktig etter reglene om tomtesalg, jf. sktl. § 9-3 (8). Se emnet «[Tomt](#)», [pkt. 3.3](#) og [pkt. 3.6.2](#).

#### 4.8 Vannfall, forekomster av sand, grus mv.

Gevinst ved realisasjon av vannfall, forekomster av sand, grus mv. er alltid fullt skattepliktig, jf. sktl. § 9-3 (8) bokstav b. Eventuelt tap er fradragsberettiget. Dette gjelder også der vannfallet eller forekomsten blir realisert sammen med gårdsbruket.

Ved realisasjon av rett til årlige erstatninger, f.eks. for vannfallsrettigheter, er gevinst alltid skattepliktig etter sktl. § 5-1 (2), jf. § 5-20. Eventuelt tap er fradragsberettiget.

Stiftelse av rettigheter mot engangsvederlag er skattepliktig etter sktl. § 5-1, jf. § 9-2 (2), se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

#### 4.9 Melkekvote

Realisasjon av melkekvote sammen med alminnelig gårdsbruk er skattefri/skattepliktig i samme utstrekning som gevinsten på gårdsbruket, jf. sktl. § 9-13 (6). «Sammen med» innebærer at hele gårdsbruket må overdras til samme kjøper. Vilkåret vil videre være oppfylt selv om ikke hele gårdsbruket selges sammen med melkeknoten, så fremt hele produksjonsgrunnlaget for melkeproduksjonen selges sammen med melkeknoten (all dyrket mark og beiteareal). 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 emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

#### 4.10 Hytter

##### 4.10.1 Utleiehytter

Gevinst ved isolert realisasjon av utleiehytte er alltid skattepliktig inntekt, og tap er fradragsberettiget, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

Har skattyteren bare én eller to utleiehytter som ligger på gårdsbrukets/skogbrukets grunn og som blir realisert sammen med resten av gården eller skogbruket, skattlegges gevinsten på hyttene etter de samme reglene som gjelder for gårdsbruket/skogbruket. Er det flere enn to utleiehytter på gården/skogbruket, vil gevinsten på alle hyttene med tilhørende grunn normalt være skattepliktig, se LRD 10. oktober 1986 (Eidsivating) i Utv. 1987/90 (fire hytter ble ikke ansett som integrert i gårdsbruk).

##### 4.10.2 Egen fritidsbolig

Isolert realisasjon av egen fritidsbolig som står på eiendommen, følger alltid reglene for realisasjon av fritidseiendom, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)». Dette vil kunne omfatte våningshuset med passende arrondert tomt der huset er brukt som fritidsbolig.

Realisasjon av egen fritidsbolig sammen med gårdsbruk/skogbrukseiendom følger reglene for realisasjon av gårdsbruk, eventuelt skogbrukseiendom. Om fritidsbolig som er våningshus på gårdsbruket, se [pkt. 4.13](#). For fritidsboliger som ikke er våningshus på

gårdsbruk kan skattyteren velge å bruke reglene om realisasjon av fritidsbolig, se sktl. § 9-3 (4).

#### 4.11 *Avskrivbart driftsløsøre*

Om behandling av vederlag/erstatning ved realisasjon av løsøre, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

#### 4.12 *Buskap*

Gevinst ved realisasjon av buskap er skattepliktig og skal normalt tas med som en del av jordbrukets driftsinntekt. Salgssummen skal i så fall være inntektsført i sin helhet under driftsinntekter i næringsoppgaven. I «Næringsoppgave 1» (RF-1175) kommer inngangsværdien til fradrag i post 4295 «Beholdningsendring». Om fordeling av salgssum mellom fast eiendom og buskap mv. ved realisasjon av hele eiendommen, se [pkt. 9.3](#).

Gevinst ved realisasjon av hel buskap på gårdsbruk ved opphør av driftsgren, men ved fortsatt drift av jordbruksvirksomheten, kan legges til gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-44 (6). Dette innebærer for eksempel at gevinst på melkekyr kan overføres til gevinst- og tapskonto selv om en beholder storfe for kjøttproduksjon. Dette gjelder også der buskapen overdras til et ANS/DA der selgeren er deltaker, under forutsetning av at selgeren fortsatt driver jordbruksvirksomhet som enkeltpersonforetak innenfor en annen driftsgren på samme eiendom. Ved opphør av hele jordbruksvirksomheten vil gevinst på buskapen ikke kunne overføres til gevinst- og tapskonto fordi buskap anses som omløpsmidler og ikke som driftsmidler, jf. sktl. § 8-1 (4). Bortforpaktning vil som regel anses som opphør av jordbruksvirksomheten.

#### 4.13 *Samlet realisasjon*

##### 4.13.1 *Generelt*

Ved realisasjon under ett av eiendom hvor deler av eiendommen følger reglene for «alminnelig gårdsbruk og skogbruk» og andre deler/formuesobjekter ikke følger disse reglene, må vederlaget fordeles på de forskjellige delene/formuesobjektene i den utstrekning det har betydning for skattleggingen. Gevinst/tap behandles etter reglene som gjelder for realisasjon av vedkommende del/formuesobjekt. Se også [pkt. 9.3](#).

Driftsbygninger, våningshus, kårbolig og eventuelt andre boliger som står på gårdsbruket, følger reglene for realisasjon av gårdsbruk såfremt de realiseres under ett med gårdsbruket.

##### 4.13.2 *Særlig om våningshuset*

Selgeren av en landbrukseiendom med tilhørende våningshus, kan for våningshusets vedkommende velge å anvende de reglene som gir det gunstigste utfallet både i gevinst- og tapstilfellene. Dette innebærer i praksis følgende valgmuligheter:

- Er vilkårene for skattefrihet etter reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk ikke oppfylt, kan likevel gevinst på våningshuset med naturlig arrondert tomt bli skattefri etter reglene om realisasjon av bolig- eller fritidseiendom, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)».
- Er vilkårene for tapsfradrag etter reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk oppfylt, vil også den delen av tapet som referer seg til våningshuset være fradragberettiget. Dette gjelder selv om eieren har bodd i våningshuset, slik at tapet ikke ville vært fradragberettiget etter reglene om realisasjon av bolig- eller fritidseiendom.
- Er vilkårene for tapsfradrag ikke oppfylt etter reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk, kan likevel den delen av tapet som refererer seg til våningshuset, være fradragberettiget etter reglene om realisasjon av bolig- eller fritidseiendom.

##### 4.13.3 *Driftsbygninger og skogskoie*

Skattefritaksreglene i sktl. § 9-13 for gevinst ved realisasjon av «alminnelig gårdsbruk/skogbruk» omfatter også driftsbygninger i jordbruket. Som driftsbygning regnes også skogskoie i skogbruket, se emnet «[Skogbruk](#)», og driftsbygninger i virksomhet hvor inntekten er behandlet som biinntekt til jordbruket. Fast teknisk utstyr i driftsbygning følger

reglene for eiendommen ved realisasjon under ett. Dette gjelder både utstyr som avskrives på egen saldogruppe j (fast teknisk installasjon i bygning), og annet installert produksjonsutstyr med tilbehør som er aktivert i saldogruppe d. Dette medfører at ved realisasjon som faller inn under skattefritaksreglene i sktl. § 9-13, må nedskrevet verdi på installasjoner i saldogruppe d skilles ut fra samlesaldoen før behandlingen av salgssum for annet løseøre. Nærmere om dette, se [pkt. 9.3.3](#).

#### 4.13.4 Hytter

Om hytter som står på gårdsbruket, se [pkt. 4.10](#).

#### 4.13.5 Areal og bygning benyttet til annet formål

Areal og bygninger som inngår i jordbruks eiendommen, men som har vært benyttet til annet formål enn jord- og/eller skogbruksvirksomhet, kan falle utenfor skattefritaket uavhengig av om det realiseres isolert eller under ett med gårdsbruket, se HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932). Dette vil f.eks. alltid gjelde for bortfestede tomter.

#### 4.13.6 Rettigheter

Rettigheter som har tilknytning til jord- og skogbruksvirksomheten, f.eks. veirett, jaktrett, fiskerett, beiterett og hogstrett, følger reglene for gårdsbruket såfremt de realiseres under ett med eiendommen. Andre rettigheter, f.eks. rett til årlig erstatning for vannfall, følger ikke reglene for gårdsbruk selv om de realiseres under ett med gårdsbruket, jf. sktl. § 9-3 (8) bokstav b.

#### 4.13.7 Løseøre, buskap mv.

Reglene om realisasjon av gårdsbruk gjelder ikke for driftsløseøre som ikke er installert i driftsbygning, samt buskap og varelager selv om disse eiendelene er knyttet til jordbruksvirksomheten og realiseres under ett med gårdsbruket. Om driftsløseøre som er installert i driftsbygning, se [pkt. 4.13.3](#).

#### 4.13.8 Uhøstet avling

Vederlag ved realisasjon av uhøstet avling i jordbruket er en driftsinntekt og følger ikke reglene for realisasjon av gårdsbruk selv om avlingen realiseres under ett med eiendommen, se HRD i Utv. II/299. (Ved realisasjon av skogeiendom har i praksis skog på rot ikke vært skilt ut.)

#### 4.13.9 Forekomster

Om forekomster av sand, grus mv. på gårdsbruket, se [pkt. 4.8](#).

### 4.14 Isolert realisasjon av en del av et gårdsbruk eller skogbruk

Isolert realisasjon av et areal som inngår som del av gårdsbruk eller skogbruk, er i utgangspunktet å anse som realisasjon av «alminnelig gårdsbruk eller skogbruk», og gevinst kan bli skattefri dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. Se [pkt. 3](#). Er gevinsten skattepliktig, kan inngangsverdien oppreguleres såfremt vilkårene for øvrig er oppfylt, se [pkt. 9.1](#).

Gevinst/tap ved isolert realisasjon av våningshus eller føderådsbolig, fastsettes etter reglene for realisasjon av bolig, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)». Dette gjelder også realisasjon ved hel ødeleggelse, f.eks. i forbindelse med storm- eller brannskade. Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

Ved realisasjon av areal til annet formål enn jord- og skogbruk der vederlaget er fastsatt på grunnlag av tomteverdi, vil gevinsten bli skattepliktig etter sktl. § 9-3 (8). Se emnet «[Tomt](#)».

Ved isolert realisasjon av avskrivbar driftsbygning, med eller uten tomt, er gevinst alltid skattepliktig og tap fradragsberettiget, se for øvrig emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)». Dette gjelder også realisasjon ved hel ødeleggelse, f.eks. i forbindelse med storm- eller brannskade. Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

#### 4.15 Isolert realisasjon og stiftelse av rettigheter

Om behandling av gevinst/tap ved realisasjon eller stiftelse av rettigheter, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

#### 5 Vilkåret om realisasjon til visse nærstående

For å oppnå skattefritak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk/skogbruk må eiendommen selges til en eller flere personer som faller innenfor personkretsen som er bestemt i lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. kap. 1 eller 2. Det vil si egen og eventuell ektefelles slekt i opp eller nedstigende linje, i første sidelinje eller i annen sidelinje så nære som søskenbarn (fetter og kusine). Barn av søskenbarn faller således utenfor personkretsen.

Personkretsen som det kan selges skattefritt til, omfatter således ikke samboer eller samboers særkullsbarn, med mindre barnet er adoptert av selgeren. Videre omfatter ikke personkretsen aksjeselskap eller deltakerlignet selskap som sådan, selv om alle aksjonærene eller deltakerne tilhører personkretsen.

Det er ikke et vilkår at realisasjonen skjer til nærmeste arving etter loven.

Personkretsen det kan selges skattefritt til omfatter ektefellenes slektninger selv om ektefellene er separert.

Personkretsen etter sktl. § 9-13 (1) siste punktum, omfatter også avdøde ektefelles slektninger, så lenge gjenlevende ektefelle ikke har inngått nytt ekteskap. Et salg for eksempel til avdøde ektefelles søsken eller søskenbarn, vil således måtte omfattes av skattefritaket hvis vilkårene for øvrig er oppfylt.

Selges eiendommen til noen som er utenfor personkretsen, vil realisasjonen være skattepliktig etter sktl. § 5-1 og § 5-30 uavhengig av eiertid og vederlagets størrelse. Er gevinsten skattepliktig og selgeren har ervervet eiendommen i 1998 eller tidligere, skal inngangsverdien oppreguleres etter overgangsreglene til sktl. § 9-3 (6), se [pkt. 9.1](#).

#### 6 Vilkåret om at vederlaget ikke må overstige tre fjerdedeler av antatt salgsverdi

##### 6.1 Generelt

Vederlaget for den faste eiendommen eller del av denne som realiseres, skal sammenlignes med antatt salgsverdi ved salg til utenforstående (markedsverdi). Vederlaget for den delen av den faste eiendommen som faller utenfor begrepet «alminnelig gårdsbruk og skogbruk» (landbrukseiendommen), og som ikke omfattes av skattefritaksregelen, må holdes utenfor ved vurderingen av om vederlaget for landbrukseiendommen er innenfor grensen på tre fjerdedeler av omsetningsverdien. Om hva som er vederlag, se emnet «[Utgangsverdi](#)». Har selgeren vederlagsfri boret i bygning på eiendommen (føderåd), skal salgsverdien fastsettes til det andre ville gi for eiendommen med den påheftede boretten.

Våningshuset skal ikke skilles ut ved vurderingen av om vederlagets størrelse ligger innenfor rammen av tre fjerdedeler av antatt salgsverdi. Dette gjelder selv om selgeren vil velge å benytte reglene for realisasjon av boligeiendom ved behandling av gevinst/tap på våningshuset.

Kapitalisert verdi av føderåd til selgeren i form av kontanter og andre naturalytelser enn føderådsbolig, inngår som vederlag ved vurdering av om tre fjerdedels kravet er oppfylt. Kapitalisert verdi av føderådsbolig eller boret overfor selgeren, skal imidlertid aldri inngå i denne vurderingen fordi det ved fastsettingen av salgsverdien for eiendommen er tatt hensyn til boretten.

Ved samlet overdragelse som omfatter både løsøre og fast eiendom, må vederlaget fordeles før det kan fastslås om vilkåret om at vederlaget ikke må overstige 75 % av antatt salgsverdi er oppfylt. Vilket er oppfylt hvis det er avtalt et samlet vederlag som ved en fordeling mellom landbrukseiendommen og andre eiendeler, tilsvarer maksimalt 75 % av markedsverdien for landbrukseiendommen og maksimalt 100 % av verdien på andre eiendeler.

Om fordelingen, se [pkt. 9.3](#).

##### Eksempel

*Ved en samlet overdragelse fra foreldre til barn er det avtalt et samlet vederlag på kr 3 500 000. Dette omfatter følgende formuesobjekter:*



Fast eiendom i landbruket (inkl. våningshus) har en antatt salgsværdi (markedsverdi) på kr 2 000 000. Av det totale vederlaget henføres kr 1 500 000 til den faste eiendommen, som tilsvarer 75 % av markedsverdien for denne.

Campingplass har en antatt salgsværdi (markedsverdi) på kr 800 000. Kr 800 000 av det totale vederlaget henføres til campingplassen.

Løsøre har en antatt salgsværdi (markedsverdi) på kr 1 200 000. Kr 1 200 000 av det totale vederlaget henføres til løsøret.

Vilkårene for skattefrihet er oppfylt, siden vederlaget for den faste eiendommen i landbruket svarer til 75 % av markedsverdien, og vederlaget for campingplassen og løsøret tilsvarer markedsverdien for disse eiendelene.

## 6.2 75 %-kravet ved realisasjon av andel i familiesameie og deltakerlignet selskap

75 %-kravet gjelder tilsvarende ved overdragelse av ideell andel i gårdsbruk eid i familiesameie og ved overdragelse av andel i deltakerlignet selskap, se pkt. 10 og pkt. 11.1.2. Om 75 %-kravet ved oppløsning av deltakerlignet selskap, se pkt. 11.3.

## 7 Eiertid

### 7.1 Generelt

For å oppnå full skattefrihet for gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk, må eieren ha vært eier av eiendommen i minst ti år når realisasjonen finner sted eller avtales, jf. sktl. § 9-13 (1) første punktum. Har eiendommen vært eid i mindre enn 6 år, er gevinsten skattepliktig fullt ut. Har eiendommen vært eid i 6 år eller mer, vil en del av gevinsten være skattepliktig etter nærmere regler i sktl. § 9-13 (7), se nedenfor.

Er eiendomsretten til eiendommen ervervet i flere omganger, må hver del behandles for seg i forhold til reglene om eiertidens lengde. Dette vil gjelde både ved erverv av ideelle andeler og ved tilkjøp av grunn.

Ervervstidspunktet er utgangspunktet for beregning av eiertidens lengde. Om ervervstidspunktet, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.

Har det vært brudd i eierforholdet, regnes eiertiden fra siste erverv, se FIN 19. mai 1982 i Utv. 1982/381.

Eiertiden godskrives frem til det tidspunktet som 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 tidspunktet for realisasjon, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

Eiertiden regnes fra dato til dato.

### 7.2 Eiertid fra og med 6 år, men under 10 år

Finner realisasjonen sted eller avtale inngås 6 år eller mer, men mindre enn 10 år etter at eiendomsretten ble ervervet, avtrappes skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap som hovedregel slik, jf. sktl. § 9-13 (7):

Eiertid:	Skattepliktig/fradragsberettiget del:
6 år	4/5 av gevinsten/tapet
7 år	3/5 av gevinsten/tapet
8 år	2/5 av gevinsten/tapet
9 år	1/5 av gevinsten/tapet

Eiertid rundes av nedover til nærmeste hele år.

Avtrappingen gjelder bare når vilkårene for skattefritak for øvrig er oppfylt, se pkt. 3. Ved realisasjon til andre enn visse slektninger kommer således ikke avtrappingsreglene til anvendelse. Derimot skal det foretas oppregulering etter FSFIN § 9-3.

### 7.3 Eiertid, ektefeller

Eiertid for den ene ektefellen før ekteskapets inngåelse teller med ved avgjørelsen av om vilkåret for eiertid er oppfylt for den annen, uavhengig av formuesordningen mellom ektefellene. Dette gjelder også etter skilsmisse og etter dødsfall. Dette gjelder ikke for meldepliktige samboere.

### 7.4 Eiertid, andel i deltakerlignet selskap

Om eiertid ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se [pkt. 11.1.3](#).

## 8 Skattefritak for gevinst ved vern av skog

Gevinst ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturvernloven, er skattefritak, jf. sktl. § 9-13 (8).

Reglene gjelder uavhengig av om vernet omfatter hele skogeiendommen eller bare en del av den (med fortsatt skogsdrift på den øvrige, ikke-vernede delen).

Skattefritaket gjelder uavhengig av om vernet har skjedd ved tvang eller om det bygger på frivillighet.

Vern av skog etter naturvernloven kan gjennomføres etter ulike vernekategorier og ha ulikt omfang. Vern av skog vil være forankret i bindende offentligrettslige vedtak om rådighetsinnskrenkninger (vernevedtak).

Gevinsten er skattepliktig hvis vederlaget er fastsatt på grunnlag av at eiendommen har tomteverdi, jf. sktl. § 9-3 (8) bokstav d og emnet «Tomt».

## 9 Gevinstberegningen

### 9.1 Generelt

Gevinst/tap ved realisasjon fremkommer som differanse mellom vederlag/erstatning og inngangsverdi.

Om hva som er vederlag/erstatning, se emnet «Utgangsverdi». Kapitalisert verdi av føderåd inngår ikke som vederlag ved gevinst/tapsberegningen. Der det har betydning for skattleggingen, må utgangsverdien fordeles mellom de overdratte eiendelene forholdsmessig etter omsetningsverdien. I slike tilfeller må omsetningsverdien av eventuell føderådsbolig reduseres med kapitalisert verdi av boretten. Hvis den kapitaliserte verdien av boretten overstiger verdien av føderådsboligen før reduksjon for boretten, må overskytende beløp fordeles forholdsmessig på de øvrige delene av den faste eiendommen, herunder avskrivbare bygninger.

Om hva som er inngangsverdi, se emnene «Inngangsverdi» og «Jordbruk – allment».

Om fastsetting av kostpris for landbrukseiendommer som per 31. desember 2004 var omfattet av skattefritaksregelen i sktl. § 9-3 (6), se nedenfor.

Om behandling av åsetesavslag, se nedenfor.

### 9.2 Oppregulering av kostpris for eiendommer/selskapsandeler som per 31. desember 2004 kunne vært solgt helt eller delvis skattefritt

#### 9.2.1 Krav til eiertid

For jord- og skogbrukseiendommer som per 31. desember 2004 var omfattet av skattefritaket i sktl. § 9-3 (6), slik bestemmelsen da lød, er det i FSFIN § 9-3 fastsatt regler om oppregulering av kostpris. Etter bestemmelsen i sktl. § 9-3 (6) forelå det skattefritak for gevinst ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, når eieren hadde eid eiendommen i minst ti år før realisasjonen eller avtale om realisasjon. Denne bestemmelsen gjelder også for gevinster ved realisasjon av andeler i selskaper som eier landbrukseiendom. Hvis det ved realisasjonen gjenstod mindre enn fem år av fristen, var det skattefritak for en femtedel av gevinsten for hvert år eieren hadde eid eiendommen/andelen i mer enn fem år. Gjenstående tid skulle avrundes oppover til nærmeste antall hele år.

Overgangsreglene innebærer at det skal foretas full oppregulering hvor eiendommen/andelen er ervervet i 1998 eller tidligere. Er eiendommen/andelen ervervet i 1999 eller senere, gis det ikke rett til oppregulering.

### 9.2.2 *I hvilke tilfeller oppregulert kostpris kan brukes*

Oppregulert kostpris kan brukes ved all realisasjon hvor reglene om skattefritak kom til anvendelse ved realisasjon per 31. desember 2004. Reglene omfatter således også realisasjon av del av jord- eller skogbrukseiendom såfremt unntakene i sktl. tidligere § 9-3 (7) (tomtesalg mv.) ikke kom til anvendelse, se Lignings-ABC 2004 under «Jordbruk – realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre mv.» punkt 4.

Regelen om oppregulering kommer også til anvendelse ved stiftelse av varig rettighet såfremt vilkårene om skattefritak etter tidligere regler var oppfylt per 31. desember 2004. Oppreguleringsadgangen gjelder for eksempel erstatning i forbindelse med barskogvern.

Om et tilfelle hvor erstatningen for båndlegging av store deler av 2 eiendommer i forbindelse med etablering av drikkevannskilde ble ansett å være utmålt ut fra verdien av eiendommene som landbrukseiendommer slik at reglene om kostprisregulering kom til anvendelse, se LRD (Gulating) av 19. desember 2008 i Utv. 2009/173.

Reglene om oppregulering i FSFIN § 9-3 gjelder også for realisasjon av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk fra sameie eller deltakerlignet selskap, der sameiet/selskapet per 31. desember 2004 kunne vært helt eller delvis fritatt for skatteplikt på gevinst.

### 9.2.3 *Hvilke deler av eiendommen som reglene gjelder for*

Oppreguleringsadgangen gjelder for den delen av kostprisen som etter en fordeling ikke faller på avskrivbare driftsmidler, herunder avskrivbare bygninger, eller våningshus som bebos av den som realiserer eiendommen. Oppregulering kan således kreves for våningshus eller andre ikke-avskrivbare bygninger som hører til gårdsbruket og som bebos av andre enn eieren, eksempelvis selgerens slektninger, føderådsmottakere mv. For våningshus som bebos av selgeren skal spørsmålet om skatteplikt vurderes etter sktl. § 9-3 (2), se emnet «**Bolig – realisasjon**».

Vannfallrettigheter og rettigheter knyttet til forekomster av sand, grus mv., anses ikke som alminnelig jord- eller skogbruk, jf. sktl. § 9-3 (8) bokstav b, og omfattes derfor ikke av oppreguleringsadgangen etter FSFIN § 9-3-2. Dette gjelder uavhengig av om rettighetene realiseres separat eller under ett med jord- eller skogbrukseiendommen. Ved bortfeste av tomteareal fra jord- eller skogbrukseiendom, anses arealet omdisponert til annet formål. Inngangsverdien for de bortfestede tomtene faller derfor utenfor reglene om oppregulering etter FSFIN § 9-3-2.

Rettigheter til jakt og fiske samt rettigheter knyttet til selve produksjonen av landbruksvarer, som for eksempel melkekvote, anses å falle inn under begrepet alminnelig gårdsbruk eller skogbruk. Den delen av utgangsverdien og inngangsverdien som er knyttet til disse rettighetene, skal derfor tas med ved beregningen av oppregulert kostpris etter FSFIN § 9-3-2.

Har selgeren trinnsvis ervervet eller påkostet eiendommen, skal hver økning i kostprisen beregnes særskilt, etter at salgsprisen er henført til de forskjellige delene.

Ved realisasjon av selskapsandel som faller inn under reglene om oppregulering, gjelder reglene om hva som skal holdes utenfor oppreguleringen ved et salg av eiendommen som sådan, tilsvarende for en forholdsmessig del av andelens inngangsverdi og utgangsverdi. Inngangsverdien og utgangsverdien på andelen må derfor splittes opp på samme måte som ved realisasjon av hel jord- og skogsbrukseiendom med tilbehør, se ovenfor. Våningshus som bebos av den/de som forestår driften av eiendommen, må holdes utenfor ved oppregulering av kostprisen for andelen. Dette gjelder selv om den deltakeren som selger andelen er en annen.

### 9.2.4 *Beregningen av oppreguleringsbeløpet*

Kostprisreguleringen gjennomføres ved at det først beregnes en gjennomsnittlig årlig prisvekst for eiendommen med utgangspunkt i historisk kostpris og den delen av salgsprisen som gjelder den delen av eiendommen som omfattes av kostprisreguleringen. Historisk kostpris oppjusteres med den beregnede årlige prisveksten til utgangen av 2004. Ervervs- og realisasjonsåret regnes med, uavhengig av når i året ervervet og realisasjonen fant sted. Med realisasjonsåret menes det året realisasjon finner sted, eller det året endelig og bindende avtale om realisasjon inngås hvis dette skjer i et tidligere år. Gevinsten utgjør

differansen mellom eiendelens salgsspris og den oppregulerte kostprisen ved utgangen av 2004.

Oppreguleringen skal skje for eiendommen samlet etter at de objektene som ikke skal oppskrives er holdt utenfor, jf. F.SFIN § 9-3-2 (2).

Hvis en del av den solgte eiendommen ikke kan kostprisreguleres eller eiendommen er anskaffet eller påkostet trinnvis, må salgssummen fordeles forholdsmessig på de enkelte delene, se nærmere i pkt. 9.3.

Det årlige prosentvise oppreguleringsbeløpet fastsettes på grunnlag av følgende formel hvor  $P$  = gjennomsnittlig prosentvis vekst,  $S$  = salgsspris,  $K$  = Kostpris og  $n$  = antall eierår:

$$P = [(S/K)^{1/n} - 1] \times 100$$

Først beregnes forholdstallet som framkommer ved å dividere salgssprisen ( $S$ ) med kostprisen ( $K$ ). Dette forholdstallet opphøyes så i en faktor som er 1 dividert med antall eierår ( $n$ ), se nedenfor. Deretter trekkes det fra 1 og multipliseres med 100.

Den oppregulerte kostprisen ( $OK$ ) for eiertiden beregnes da på grunnlag av følgende formel:

$$OK = K \times (1 + P/100)^{(2005\text{-}er\text{-}vervs\text{-}året)}$$

Skattepliktig gevinst utgjør da:  $S - OK$ , hvor  $S$  = salgssummen.

Regneark/kalkulator for beregning av oppregulert inngangsverdi finnes på skatteeta-ten.no/oppregulering.

### Eksempel

*Er eiendommen ervervet i 1980 for kr 300 000 og selges i 2012 for kr 1 800 000, blir forholdstallet  $S/K = 1\,800\,000 / 300\,000 = 6$ . Antall eierår ( $n$ ) blir 33, og forholdstallet  $1/n = 1/33 = 0,0303$ .*

*Årlig gjennomsnittlig prisvekst ( $P$ ) blir dermed:*

$$P = (6^{0,0303} - 1) \times 100 = (1,05579 - 1) \times 100 = 5,58 \%$$

*Kostprisen oppjusteres med 5,58 % hvert år fra og med 1980 til og med 2004, dvs. 25 år.*

*Oppregulert kostpris ( $OK$ ) blir da:*

$$OK = kr\ 300\,000 \times (1 + 5,58/100)^{(25)} = kr\ 300\,000 \times 3,886 = kr\ 1\,165\,815$$

$$\text{Skattepliktig gevinst (kr 1 800 000 - kr 1 165 815)} = kr\ 634\,185$$

#### 9.2.5 Fremsettelse av krav om oppregulering

Skattyter som ønsker oppregulert kostpris må fremsette krav om dette med nødvendig dokumentasjon til skattekontoret sammen med selvangivelsen for det inntektsåret eiendommen/andelen realiseres.

Dokumentasjonen må vise:

- at vilkårene for oppregulering foreligger
- grunnlag for oppregulering (kostpris med eventuelle påkostninger)
- fordeling av salgssum på ulike eiendeler, for eksempel ved takst fra offentlig godkjent takstmann.

F.SFIN § 9-3-3 (2) om siste frist for oppregulering hvor eiendommen ikke er realisert før utgangen av 2014, er opphevet.

## 9.3 Flere eiendeler realiseres under ett

### 9.3.1 Generelt

Når gårdsbruk, herunder våningshus og avskrivbare driftsbygninger, buskap, løse driftsmidler mv. realiseres under ett, må vederlaget fordeles skjønnsmessig mellom de realiserte eiendelene i den utstrekning dette har skattemessig betydning. Dette gjelder bl.a. hvor gevinst ved realisasjon av våningshuset er skattefri, mens den øvrige delen av gevinsten er skattepliktig. Den skjønnsmessige fordelingen av vederlaget skal som hovedregel foretas etter omsetningsverdien. Tillegg for boverdi som framkommer av konsesjonstakst som følge av eiendommens beliggenhet, fordeles forholdsmessig på boligene på eiendommen.

Omsetningsverdien for jordbrukseiendommen reduseres med kapitalisert verdi av eventuell boret i foderådsbolig. Om hvilke eiendeler den kapitaliserte verdien av boret skal redusere verdien av, se pkt. 9.1. Underpris ved gavesalg, herunder salg hvor vederlaget ikke overstiger tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, jf. sktl. § 9-13 (1), skal som utgangspunkt anses å gjelde alle eiendeler forholdsmessig. Vederlaget fordeles

forholdsmessig mellom omsetningsverdi av den faste eiendommen (uten åsetesavslag) og omsetningsverdi av løsøret. Se SKD i Utv. 1981/402.

Hvis en forholdsmessig fordeling etter omsetningsverdien fører til at vederlaget for den faste eiendommen overstiger 75 % av antatt salgsverdi, jf. sktl. § 9-13 (1), skal den overskytende delen av vederlaget for den faste eiendommen fordeles forholdsmessig på løsøre og andre eiendeler som ikke faller inn under reglene om skattefrihet ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom. Hvis en slik fordeling fører til at vederlaget for eiendeler som ikke omfattes av reglene om skattefritak blir høyere enn omsetningsverdien, er vilkårene for skattefritak ikke oppfylt. Det skal da foretas en fordeling av vederlaget etter omsetningsverdi.

#### Eksempel

*Eksemplet i pkt. 6.1 utgjorde markedsverdien for den faste landbrukseiendommen kr 2 000 000. Markedsverdien for campingplassen og løsøret utgjorde hhv. kr 800 000 og kr 1 200 000. Samlet markedsverdi utgjorde kr 4 000 000. Vilkårene for skattefritak var i eksemplet oppfylt, siden vederlaget for landbrukseiendommen på kr 1 500 000 tilsvarte 75 % av omsetningsverdien for denne, mens campingplassen og løsøret ble overført til omsetningsverdi. Disse verdiene skal også legges til grunn i andre tilfeller hvor dette har skattemessig betydning.*

*Hvis eksemplet endres slik at det hele overdras for et samlet vederlag på kr 3 000 000, utgjør dette 75 % av den samlede omsetningsverdien. Landbrukseiendommen skal da verdsettes til 75 % av kr 2 000 000, dvs. kr 1 500 000, campingplassen verdsettes til 75 % av kr 800 000, dvs. kr 600 000 mens løsøret verdsettes til 75 % av kr 1 200 000, dvs. kr 900 000.*

*En tilsvarende fordeling skal foretas hvis det totale vederlaget utgjør for eksempel kr 3 600 000. Dette utgjør 90 % av omsetningsverdien. For å komme inn under skattefritaket må vederlaget for landbrukseiendommen maksimalt utgjøre kr 1 500 000. Hvis de resterende kr 2 100 000 fordeles på løsøret og campingplassen, vil disse få en høyere verdi enn omsetningsverdien. Vilkårene for skattefrihet er ikke oppfylt. Vederlaget må dermed fordeles slik at verdien for landbrukseiendommen utgjør (0,9 x kr 2 000 000) kr 1 800 000, verdien for campingplassen (0,9 x kr 800 000) kr 720 000 og verdien av løsøret (0,9 x kr 1 200 000) kr 1 080 000.*

En tilsvarende fordeling av vederlaget vil være aktuelt for kjøper i forbindelse med fastsetting av inngangsverdien på de ulike eiendelene, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», [pkt. 6.3.1](#). Fordelingen av vederlaget skal i prinsippet være beløpsmessig likt for selger og kjøper. Selger og kjøper vil ofte ha ulike interesser mht. hvordan vederlaget skal fordeles. Har partene gjennomført en fordeling av vederlaget i kontrakten i samsvar med prinsippene ovenfor, legges denne til grunn, med mindre ligningsmyndighetene påviser at fordelingen av vederlaget er feil.

Ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk (jord med påstående bygninger) til visse slektninger innenfor tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, hvor eiendommen ved realisasjonen eller på avtaletidspunktet for salget har vært eid mellom 6 og 10 år, må det alltid foretas en separat gevinst- eller tapsberegning for gårdsbruket pga. avtrappingsreglene, se ovenfor.

Gevinst-/tapsberegningen foretas på vanlig måte. Skattepliktig/fradragsberettiget del av gevinsten/tapet trekkes deretter ut til skattlegging eller overføring til gevinst- og tapskonto.

Om gavesalg og fastsetting av skattepliktig gevinst i slike tilfeller, se emnet «[Enkelt-personforetak – generasjonsskifte o.l.](#)», [pkt. 3.2.2](#).

#### **9.3.2 Realisasjon av rettighet sammen med jord- og/eller skogbrukseiendommer**

Ved realisasjon av jord- og/eller skogbrukseiendommer og vannfallsrettigheter under ett må gevinst-/tapsberegningen foretas for de enkelte delene av eiendommen. Beregningen må foretas ved en konkret vurdering, hvor verdien av vannfallsrettighetene ofte vil tilsvare den kapitaliserte verdien av de framtidige utbetalingene der det blir tatt hensyn til at disse utbetalingene er skattepliktig.

### 9.3.3 *Realisasjon av driftsmidler i saldogruppe d hvor deler av saldoen gjelder installasjoner i driftsbygning*

Samlesaldo på saldogruppe d vil normalt for en del også omfatte installasjoner i driftsbygning. Slike installasjoner behandles skattemessig som salg av driftsbygning, og faller inn under reglene i sktl. § 9-13. I de tilfelle hvor skattefritaksreglene i sktl. § 9-13 kommer til anvendelse ved realisasjonen av landbrukseiendommen, må den delen av samlesaldo i saldogruppe d som gjelder installasjoner i driftsbygning, skilles ut av saldoen for å kunne beregne rest nedskrevet verdi på annet driftsløsøre. Det er bare den delen av løsøresaldoen som ikke gjelder installasjoner i driftsbygning, som salgssummen for dette løsøret eventuelt kan nedskrives på etter sktl. § 14-44 (2) første punktum. Om beregning av rest nedskrevet verdi ved utskillelse av driftsmidler på samlesaldo, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 8.9.

### 9.3.4 *Realisasjon av andel i deltakerlignet selskap*

Om realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se pkt. 11.1.

## 9.4 *Flere overdragelser*

Overdras flere formuesobjekter fra samme selger til samme kjøper i flere atskilte overdragelser, må det vurderes om overdragelsene skal ses i sammenheng. I så fall må de forskjellige vederlagene slås sammen og fordeles skjønnsmessig på alle de overdratte eiendelene. Har flere overdragelser som ses i sammenheng funnet sted i forskjellige år, kan det bli aktuelt å endre ligningen for tidligere år.

## 9.5 *Åsetesavslag*

Inngangsverdi for eiendom ervervet (helt eller delvis) ved arv eller gave vil i utgangspunktet være eiendommens fulle omsetningsverdi på arve-/ gavetidspunktet, men likevel ikke høyere enn bruttoverdien som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen før fradrag for eventuelt åsetesavslag.

## 10 **Realisasjon av eiendom eid i familiesameie**

Skattefritaket som nevnt ovenfor gjelder også ved realisasjon av eiendom eid i familiesameie, jf. sktl. § 9-13 (2), når vilkårene for øvrig er oppfylt. Som familiesameie regnes sameie der alle sameierne er beslektet i opp eller nedstigende linje, i første sidelinje eller annen sidelinje så nære som søskenbarn. Skattefritaket gjelder ved overdragelse av en sameiers ideelle andel av landbrukseiendommen til en av de andre sameierne eller slektning av overdrageren. Overdragelse til arveberettiget slektning av overdragerens ektefelle omfattes også, jf. sktl. § 9-13 (1).

## 11 **Deltakerlignet selskap som eier alminnelig gårdsbruk eller skogbruk**

### 11.1 **Realisasjon av selskapsandel**

#### 11.1.1 *Generelt*

Skattefritaket som nevnt ovenfor gjelder ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap som er eier av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, jf. sktl. § 9-13 (3). Det er et vilkår at alle andelseierne er beslektet i opp eller nedstigende linje, i første sidelinje eller annen sidelinje så nære som søskenbarn. Skattefritaket gjelder ved overdragelse av andel til en av de andre deltakerne eller til en slektning av overdrageren. Overdragelse til arveberettiget slektning av overdragerens ektefelle omfattes også, jf. sktl. § 9-13 (1).

#### 11.1.2 *Kravet om at vederlaget ikke overstiger 75 % av markedsverdi*

Ved overdragelse av andel i deltakerlignet selskap må vederlaget for andelen fordeles mellom de eiendelene som omfattes av reglene om skattefritak og øvrige eiendeler. 75 %-kravet er oppfylt hvis det er avtalt et vederlag for andelen som tilsvarer maksimalt 75 % av landbrukseiendommens markedsverdi og maksimalt 100 % av markedsverdien for løsøre og andre eiendeler som ikke inngår i 75 %-kravet.

### 11.1.3 Kravet til eiertid

Skatteplikten for den enkelte andelseier vurderes i forhold til dennes eiertid på realisasjonstidspunktet. Det er avgjørende om andelseieren gjennom selskapet eller på annen måte tilfredsstiller eierkravene. Eiertid i eiendommen før etableringen av selskapet anses som eiertid ved overdragelse av andelen. Har eierandelen i selskapet endret seg i løpet av den aktuelle tidsperioden, kan det foreligge skattefrihet for den forholdsmessige delen av eiendommen hvor vilkårene er oppfylt.

#### Eksempel

*Et deltakerlignet selskap ble etablert i år 2005 mellom Ole og hans far Per, ved at Per overdro 50 % av gårdsbruket til Ole. Før dette tidspunktet var eiendommen gjennom mange år eid av Per som eeneier. I 2010 overtok Ole ytterligere 25 % fra sin far. Ole overdrar i 2012 hele sin andel i selskapet til sin bror Knut, mens Per overdrar sin andel til sitt barnebarn, Liv. Per vil ikke være skattepliktig for noen gevinst, siden han gjennom selskapet og som eeneier har eid sin andel i eiendommen i mer enn 10 år. For den andelen som Ole ervervet i 2005, vil 2/5 av gevinsten være skattefri, jf. sktl. § 9-13 (7). Gevinst på den andelen som ble ervervet i 2010 vil være skattepliktig i sin helhet.*

*Skattefriheten for gevinstene forutsetter at vilkåret om at vederlaget ikke overstiger tre fjerdedeler av omsetningsverdien er oppfylt. Da eiertiden i forhold til skattefritaksregelen i sktl. § 9-13 regnes fra dato til dato, se pkt. 7.1, forutsettes det at Oles overdragelse til Knut i 2012 ikke skjedde på et tidligere tidspunkt i året enn Oles erverv i 2005.*

I følge sktl. § 10-46 skal reglene om kontinuitet i sktl. § 10-33 gjelde ved arv av andel i deltakerlignet selskap. Om disse reglene, se emnet «**Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave**». Kontinuitetsreglene medfører at arvingen eller gavemottakeren trer inn i arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet andelen. Som skatteposisjon i forhold til denne bestemmelsen gjelder imidlertid ikke eiertid etter sktl. § 9-13. Dette medfører at en deltaker som har mottatt en selskapsandel ved arv eller gave, ikke kan legge sammen arvelaters eiertid og egen eiertid i forhold til skattefritaksregelen i sktl. § 9-13 (3) ved en senere realisasjon av andelen. Om at skattefritaksregelen i sktl. § 9-13 (4) for gevinst ved selskaps salg av landbrukseiendommen likevel kan få virkning for andelen, se pkt. 11.2.

### 11.1.4 Hva som omfattes av skattefritaket

Det er bare den forholdsmessige delen av gevinsten ved realisasjon av andelen som knytter seg til selve gårdsbruket/skogbruket (den faste eiendommen inkl. avskrivbare bygninger), som kan bli skattefri. Eiendeler som selskapet eier og som faller utenfor skattefritaket for alminnelig gårdsbruk og skogbruk, se pkt. 4.13, må skilles ut ved gevinstberegningen. Dette gjelder for eksempel driftsløsøre, buskap og varelager. Den forholdsmessige delen av gevinsten ved realisasjon av andelen som knytter seg til slike eiendeler, vil være skattepliktig etter reglene om realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 10-44, se emnet «**Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel**».

### 11.1.5 Gevinstberegningen

Foreligger det skattefritak ved overdragelse av andel i deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 9-13 (3), beregnes den skattefrie delen av gevinsten, som en forholdsmessig del av gevinsten på andelen. Om gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se emnet «**Delta-kerlignet selskap – realisasjon av andel**».

#### Eksempel

*Gårdsdrift ANS er eier av en landbrukseiendom med antatt salgsverdi på kr 2 000 000, campingplass med antatt salgsverdi på kr 800 000 og løsøre med antatt salgsverdi på kr 1 200 000. Gjelden er kr 500 000. Selskapet eies med 50 % av hver av brødrene Per og Pål. Per ønsker å overdra sin andel til sin sønn Espen for kr 1 500 000. Vederlaget ved overdragelsen er basert på virkelige verdier (bruttoverdier), med unntak for landbrukseiendommen hvor «bruttoverdien» er*

satt til 75 % av virkelig verdi. Pers inngangsverdi for andelen er kr 500 000. Gevinsten på andelen utgjør dermed kr 1 000 000.

Per skal ikke beskattes for den delen av gevinsten som gjelder landbrukseiendommen, jf. sktl. § 9-13 (3). Gevinsten fordeles forholdsmessig mellom det fastsatte vederlaget for landbrukseiendommen og samlet bruttoverdi av alle eiendelene. Skattefri del av gevinsten beregnes på følgende måte:

$$\frac{1\,000\,000 \text{ (Gevinst)} \times 750\,000 \text{ («Bruttoverdi» landbrukseiendom)}}{1\,750\,000 \text{ (Samlede bruttoverdier)}} = \text{kr } 528\,571$$

### 11.2 Deltakerlignet selskap som realiserer landbrukseiendom

Ved realisasjon av landbrukseiendom fra et deltakerlignet selskap hvor alle deltakerne er familiemedlemmer som nevnt ovenfor, til en av deltakerne eller til annen slektning av en av deltakerne som nevnt ovenfor, gjelder skattefritaksregelen når selskapet har eid eiendommen i minst ti år på realisasjonstidspunktet, jf. sktl. § 9-13 (4) første punktum. Er eiertiden kortere, kan en andel av gevinsten være skattefri, jf. sktl. § 9-13 (7). Det er også et vilkår at den delen av vederlaget som knytter seg til eiendommen ikke overstiger tre fjerdedeler av antatt salgsverdi, se pkt. 6. Hvis vilkårene for skattefritak helt eller delvis er oppfylt, skal den skattefrie gevinsten holdes utenfor ved beregningen av overskudd eller underskudd på selskapsandelen. Dette gjelder også for deltakere som for seg ikke tilfredsstiller eierkravet.

Ved overdragelse som nevnt ovenfor av landbrukseiendom til en annen deltaker, til en av deltakernes ektefelle eller til en person innenfor familiekretsen, skal forskjellen mellom antatt salgsverdi for den overdratte eiendommen/delen av eiendommen og vederlaget ikke anses som skattepliktig utdeling etter sktl. § 10-42, jf. sktl. § 9-13 (4) annet punktum.

Selv om selskapet ikke oppfyller kravet om eiertid, skal en deltaker som for seg ville oppnådd skattefrihet om vedkommende hadde solgt en andel av eiendommen direkte, ikke skattlegges for sin andel av gevinsten.

For deltakere som på tidspunktet for selskapets salg ville ha oppnådd skattefrihet etter sktl. § 9-13 (1) om den enkelte deltaker hadde solgt en andel av eiendommen, skal inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og innbetalt kapital på andelen, oppjusteres med andelen av den skattefrie gevinsten.

### 11.3 Oppløsning av deltakerlignet selskap

#### 11.3.1 Generelt

Reglene om skattefritak ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom gjelder også hvor det deltakerlignede selskapet oppløses.

Eiendommen kan overføres til en av deltakerne eller til tredjemann før selve oppløsningen (innløsningen av andelene), eller i forbindelse med at andelene innløses. I begge tilfeller anses eiendommen for å være realisert av selskapet. Deltakerne realiserer sine andeler ved at disse innløses. Vilåret i sktl. § 9-13 (4) om at samtlige deltakere er familiemedlemmer, gjelder også i et slikt tilfelle.

#### 11.3.2 Virkningen av oppløsningen for selskapet

Hvis overdragelsen av en eiendom eid av et deltakerlignet selskap som nevnt i sktl. § 9-13 (4) skjer for selve oppløsningen, vil vederlaget normalt bestå av kontanter, eventuelt en fordring. Skjer overdragelsen av eiendommen til en av deltakerne samtidig med at andelene innløses, vil det være andelene, eventuelt med tillegg av kontantvederlag som skal betales til øvrige deltakere, som utgjør vederlaget. I begge tilfeller må det tas stilling til om vilkårene for skattefritak ved selskapets realisasjon av eiendommen helt eller delvis er oppfylt, jf. sktl. § 9-13 (4) og pkt. 11.2. Hvis gevinsten er skattepliktig, vil gevinsten inngå i det skattemessige overskuddet til fordeling på deltakerne, jf. sktl. § 10-41. Om eventuell oppregulering av kostpris etter FSFIN § 9-3, se pkt. 9.2. Er gevinsten helt eller delvis skattefri, holdes gevinsten eller den skattefrie delen av den utenfor dette grunnlaget.



75 %-kravet vil være oppfylt hvis det ved oppløsningen avtales et vederlag som tilsvarer maksimalt 75 % av landbrukseiendommens markedsverdi og maksimalt 100 % av markedsverdien av andre eiendeler som ikke inngår i 75 % kravet, se [pkt. 11.1.2](#). Overdras eiendommen til en av deltakerne samtidig med at andelene innløses, vil i prinsippet en forholdsmessig andel av eiendommens omsetningsverdi inngå i verdien av andelen til den deltakeren som skal overta eiendommen. 75 %-kravet anses likevel oppfylt hvis vederlagskravet er oppfylt i forhold til de øvrige deltakerne.

### 11.3.3 Virkningen av oppløsningen for deltakerne

For deltakere som på tidspunktet for selskapets realisasjon ville ha oppnådd skattefrihet etter sktl. § 9-13 (1) om vedkommende hadde solgt en andel av eiendommen, skal andelens inngangsverdi og innbetalt kapital oppjusteres med andelen av den skattefrie gevinsten, jf. sktl. § 9-13 (3), se [pkt. 11.2](#). Vilkårene er at

- samtlige deltakere tilhører familiekretsen som nevnt i sktl. § 9-13 (1)
- realisasjonen fra selskapet har skjedd innenfor familiekretsen og
- kravet til vederlagets størrelse er oppfylt.

For disse deltakerne skal oppjustering foretas selv om selskapet ikke har oppfylt eiertiden, slik at gevinsten er skattepliktig for selskapet. Slik oppjustering foretas både hvor landbrukseiendommen realiseres før oppløsningen og hvor den realiseres i forbindelse med at andelene innløses.

Overføres landbrukseiendommen til en av deltakerne i forbindelse med innløsningen av andelene, vil en forholdsmessig andel av eiendommens omsetningsverdi inngå som en del av de verdiene som deltakeren erverver fra selskapet. 75 %-kravet anses likevel oppfylt for denne deltakeren, hvis vederlagskravet er oppfylt i forhold til de øvrige deltakerne.

### 11.3.4 Eksempler

#### Eksempel 1:

*En landbrukseiendom eies av et ANS, hvor brødrene A, B og C er deltakere med 1/3 hver. Selskapet har ingen andre eiendeler og ingen gjeld. Eiendommens verdi er 300. Alle deltakerne har hver en inngangsverdi på 10. Selskapets inngangsverdi er 30. Selskapet beslutter å selge eiendommen til A for 75 prosent av omsetningsverdien, dvs. 225. Selskapet samt A og C oppfylder kravene til eiertid for å kunne selge skattefritt. B oppfylder ikke disse kravene.*

*Selskapets gevinst, som utgjør  $(225 - 30) = 195$ , er skattefri, jf. sktl. § 9-13 (4), og vil dermed ikke inngå i det skattemessige overskuddet til fordeling på deltakerne. For at den skattefrie gevinsten ved realisasjon av eiendommen ikke skal komme til beskatning ved en senere realisasjon av andelene for A og C som begge oppfylte kravene til å kunne selge skattefritt, må inngangsverdien for A og C sine andeler oppjusteres med andelen av den skattefrie gevinsten, dvs. 65. Inngangsverdien på eiendommen for A som eneeier, blir  $225 (75 \times 3)$ .*

*Etter kort tid beslutter deltakerne å oppløse selskapet. Ved oppløsningen er selskapet ikke eier av noen landbrukseiendom, men har i stedet en kontantbeholdning/fordringer på 225. A, B og C innløser sine andeler og mottar en andel av salgsvederlaget, som utgjør 75 for hver av dem. Inngangsverdien på andelene for A og C ble oppjustert med den skattefrie gevinsten da selskapet solgte eiendommen. Inngangsverdien er dermed 75, og det oppstår ingen gevinst ved innløsningen av andelene. B på sin side får ikke oppjustert sin inngangsverdi. B får dermed en skattepliktig gevinst på  $(75 - 10) = 65$ .*

#### Eksempel 2:

*Som eksempel 1, men deltakerne beslutter å oppløse selskapet. Ved oppløsningen skal A overta eiendommen for 75 % av omsetningsverdien, dvs. 225. Eiendommen anses også i dette tilfellet realisert av selskapet. Realisasjonsvederlaget er fortsatt 225. Gevinsten er skattefri etter sktl. § 9-13 (4), og vil dermed ikke inngå i det skattemessige overskuddet til fordeling på deltakerne.*

*A, B og C innløser sine andeler. A erverver eiendommen (verdi 225), mot å innløse sin andel og betale 150, mens B og C hver mottar kontanter på 75 for sine andeler. B skattlegges for gevinsten ved realisasjonen av andelen som utgjør  $(75 - 10) = 65$  mens gevinsten for A og C er skattefri. Inngangsverdien på eiendommen for A som eneeier, blir  $225 (75 \times 3)$ .*

### 11.3.5 Oppløsning i forbindelse med dødsfall

Hvis alle andeler samles på en hånd i forbindelse med dødsfall, og arvingen ikke overfører andelen til tredjemann innen en måned etter sitt eget erverv, anses selskapet oppløst, se emnet «**Deltakerlignet selskap – oppløsning**», pkt. 3.4.3. Gjenlevende anses å arve en andel i eiendommen, siden selskapet oppløses umiddelbart. For denne andelen oppstår ingen skatteplikt for selskapet eller gjenlevende. For den andelen som gjenlevende eide selv, må gjenlevende som oppfyller kravene til eiertid, kunne velge om andelen skal anses overført til 75 prosent av omsetningsverdien eller om den skal anses overført til omsetningsverdi.

#### Eksempel:

*En landbruks eiendom eies av A og sønnen B med 50 prosent hver. A dør, og B arver A's andel. Det er ikke aktuelt å få inn noen ny deltaker. Ved dødsfallet anses selskapet som oppløst. B anses å arve 50 prosent av eiendommen. Den øvrige andelen av eiendommen anses ervervet fra selskapet i forbindelse med oppløsningen. Som vederlag for B's andel av eiendommen mottar selskapet B's selskapsandel, som har en verdi tilsvarende 50 prosent av eiendommens verdi. B mottar halvparten av eiendommen fra selskapet. B oppfyller kravet til eiertid, og må for å oppnå skattefritak, kunne velge å anse «sin egen» selskapsandel realisert for en verdi tilsvarende 75 % av omsetningsverdien av sin andel i eiendommen.*

## 12 Tidfesting

I utgangspunktet skal gevinst/tap fastsettes i realisasjonsåret. Om de spesielle reglene for fastsetting av gevinst/tap når realisasjonen fører til erstatning, og erstatningsbeløpet ikke er endelig fastsatt i realisasjonsåret, se emnet «**Tidfesting – realisasjonsprinsippet**». Om tidfesting ved realisasjon av avskrivbare driftsmidler, se emnet «**Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel**». Om tidfesting av gevinst for ikke-avskrivbare driftsmidler, herunder grunnarealer brukt i jord- og skogbruksnæring, se emnet «**Gevinst- og tapskonto**».

Gevinst/tap vedrørende deler av eiendommen som ikke er driftsmiddel, skal alltid komme til skattlegging/fradrag i realisasjonsåret, selv om de selges under ett med gårdsbruket. Dette vil f.eks. gjelde våningshus/kårbolig med naturlig arrondert tomt.

## 13 Betinget skattefritak

Om betinget skattefritak ved

- ufrivillig realisasjon
- makeskifte med kommune, fylkeskommune og staten eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 % av aksjene, se emnet «**Betinget skattefritak**».

# Journalister mv.

- Sktl. § 6-30.
- FSSKD § 6-21-2 (3).
- Takseringsreglene § 1-3-24.

## 1 Generelt

Det må vurderes på vanlig måte om honorarer til journalister mv. skal behandles etter reglene for lønn mv. eller etter reglene for virksomhetsinntekt, se emnet «**Virksomhet – allment**», pkt. 3.2. Dette kan etter omstendighetene få virkning for bokføringsplikt, minstepfradrag, 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 virksomhetsinntekt.

## 2 Faktiske kostnader

### 2.1 Generelt

Mange frilansjournalister leverer stoff til flere aviser, blad og institusjoner, og må selv dekke de påløpte kostnadene.

I arbeidsforhold utenfor virksomhet går kostnadene inn i minstefradraget. Når kostnadenes størrelse ikke sannsynliggjøres, gis fradrag etter satsene nedenfor. Satsene forutsetter full beskjeftigelse hele året.

I virksomhet skal fradraget gis for faktiske kostnader på grunnlag av regnskap.

### 2.2 Hjemmekontor

Om fradrag for kostnader til hjemmekontor, se emnet «[Bolig – hjemmekontor mv.](#)».

### 2.3 Litteratur, aviser mv.

Kostnader til bøker, tidsskrifter, aviser mv. kan fradras med inntil kr 1 600, jf. takseringsreglene § 1-3-24. Krevs større fradrag må kostnadene dokumenteres.

### 2.4 Merkostnader til kost når skattyter ikke bor utenfor hjemmet

Merkostnader til kost på grunn av uregelmessig arbeidstid, overtid og nattarbeid, kan fradras etter vanlige regler, se emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)».

### 2.5 Merkostnader til kost og/eller losji på reise med overnatting

Om kostnader til kost, losji mv. når skattyteren bor utenfor hjemmet, se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)».

### 2.6 Pressekort

Kostnader til internasjonalt pressekort kan fradras med kr 500, jf. takseringsreglene § 1-3-24. For øvrig gis det ikke fradrag for pressekort.

### 2.7 Reiser i yrket

Kostnader til reiser i yrket er fradragsberettiget. Fradrag for kostnader til trikk, buss og ferge, som ikke er dokumentert, innrømmes etter rimeligste reisemåte, f.eks. universalkort, månedskort, klippekort mv. Om fradrag for bruk av bil, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)».

Når kostnadene ikke sannsynliggjøres, gis fradrag etter skjønn med kr 2 400 per år samlet for reiser med egen bil og offentlig kommunikasjonsmiddel, jf. takseringsreglene § 1-3-24.

### 2.8 Bevertningskostnader

Journalisters kostnader til bevertning av intervjuobjekter o.l. er fradragsberettiget når de etter forholdene må anses rimelige og ikke har karakter av selskapelighet, jf. FSSKD § 6-21-2 (3). Kostnadene må dokumenteres med bilag og kunne tilordnes til konkrete intervjuer.

For fast ansatte vil kostnadene normalt være dekket av arbeidsgiver, men frilansjournalister dekker disse selv i mange tilfeller.

### 2.9 Elektronisk kommunikasjon

Om kostnader til telefon og annen elektronisk kommunikasjon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

### 2.10 Diverse utstyr

Fradrag innrømmes for anskaffelse av nødvendig utstyr når dette anses hovedsakelig knyttet til utøvelse av yrket. Dette gjelder f.eks. kontorinnredning, kontorutstyr, fotomateriell, mørkeromsutstyr, PC med tilbehør o.l. Fradrag gis enten ved direkte fradragsføring eller ved avskrivning, se emnene om driftsmidler.

Kostnader til utstyr som hovedsakelig dekker private behov er ikke fradragsberettiget. Dette gjelder bl.a. gjenstander som er vanlig i privat eie, som f.eks. fjernsyn, dvd-spiller, stereoanlegg mv.

### 2.11 Minstefradraget

Om hvilke kostnader som inngår i eventuelt minstefradrag, se emnet «Minstefradrag».

Om kombinasjon av bruk av minstefradrag på lønn og fradrag for faktiske utgifter i virksomhet, se emnet «Minstefradrag», pkt. 4.5.

## Juridisk bistand/prosesskostnader

– Sktl. § 6-1.

### 1 Generelt

Kostnader til juridisk bistand er fradragsberettigede når de er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, se sktl. § 6-1. Dette gjelder blant annet kostnader til bistand ved rådgivning, forhandlinger og rettssaker. Tilsvarende gjelder hvor skattyter må dekke motpartens saks-/prosesskostnader ved rettssak/forlik.

Fradragsretten gjelder både i og utenfor virksomhet.

Hvorvidt saken tapes eller vinnes er ikke avgjørende for fradragsretten.

Fradragsrett er først og fremst aktuelt i sivile saker, men vilkårene for fradrag kan også være aktuelt i straffesaker. Om straffesaker, se pkt. 3.10.

Kostnaden er ikke fradragsberettiget i den grad kostnaden dekkes av motparten eller av andre. Refunderes kostnadene etter at det er gitt fradrag, må refusjonen inntektsføres i refusjonsåret.

Angår kostnadene bare delvis det skattepliktige inntektsvervet, må skjønnsmessig fordeling foretas. Dette betyr at det må gjøres en konkret vurdering av skattyters kostnader for å vurdere hvilken del av saken de ulike kostnadene knytter seg til. Kostnader som bare knytter seg til det skattefrie inntektsvervet er ikke fradragsberettiget.

Hvis en kostnad knytter seg til to eller flere formål, gis det fradrag for hele kostnaden, hvis det skattepliktige inntektsvervet er hovedformålet med å pådra seg kostnaden. Gjelder det innbyrdes avhengige og overlappende formål, kan det være vanskelig å vurdere hva som er hovedformålet. Det avgjørende vil da være om kostnadene er nødvendige og egnede til å fremme skattepliktig inntekt, se HRD i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold) (Tidligere næringslivsleder ble innrømmet fradrag for prosesskostnader som hadde betydning både for framtidig inntektsevne og omdømme).

### 2 Minstefradraget

Fradragsberettigede kostnader til juridisk bistand vil komme til fradrag i tillegg til eventuelt minstefradrag med mindre kostnaden må anses pådratt i tilknytning til inntekter som gir grunnlag for beregning av minstefradrag, se emnet «Minstefradrag».

### 3 Forskjellige spørsmål, alfabetisk ordnet

#### 3.1 Arbeidstvist, lønn mv.

En lønsmottakers kostnader til bistand i rettsvist 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 emnet «Skadeserstatning». Fradraget inngår i minstefradraget.

Dekker arbeidsgiveren arbeidstakerens sakskostnader fordi arbeidstakeren i rettskraftig dom er blitt tilkjent erstatning for sine sakskostnader fra arbeidsgiveren etter § 20-2 i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven), vil arbeidsgiverens dekning ikke anses som lønn. Det samme vil normalt gjelde dersom arbeidsgiver dekker arbeidstakerens sakskostnader i utenrettslig forlik eller avtale. arbeidstakeren vil

ikke få fradrag for kostnadene i den utstrekning de er dekket av arbeidsgiveren, da han ikke selv har oppofret dem.

### **3.2 Ekteskapstvist, underholdsbidrag, barnefordeling mv.**

Kostnader påløpt i tvist om underholdsbidrag i ekteskapsaker er ansett fradragsberettiget. Kostnader vedrørende ikke-skattepliktig/ikke-fradragsberettiget underholdsbidrag er ikke fradragsberettiget. For mottaker av skattepliktig underholdsbidrag går kostnaden inn i eventuelt minstefradrag. Fradraget inngår ikke i minstefradraget for bidragsyteren.

Om hvilke underholdsbidrag som er skattepliktig/fradragsberettiget, se emnet «**Underholdsbidrag**».

Fradragsrett foreligger ikke for kostnader ved tvist om separasjon eller skilsmisse, ved skiftetvister eller ved barnefordeling, jf. FIN 15. januar 1981 i Utv. 1981/337.

### **3.3 Endringssak/prosess om avgifter til folketrygden**

Kostnader til bistand til klage/rettssak vedrørende arbeidsgiveravgift er fradragsberettiget i samme utstrekning som arbeidsgiveravgiften er fradragsberettiget.

Kostnader til bistand til klage/rettssak om fastsetting av trygdeavgift til folketrygden, f.eks. fastsetting av personinntekt er fradragsberettiget i samme utstrekning som kostnader vedrørende skatt på formue og inntekt, se [pkt. 3.9](#).

### **3.4 Erstatningssøksmål i yrke**

Dersom et erstatningssøksmål mot en person er basert på at vedkommende har begått ansvarsbetingende handlinger eller unnlatelser i sitt yrke, anses prosesskostnader som vedkommende pådrar seg i anledning saken å ha en nær tilknytning til fradragsberettigede kostnader (erstatningsbetalinger). Prosesskostnadene vil da være fradragsberettiget. Det er ikke avgjørende for fradragsretten om vedkommende blir eller ikke blir idømt erstatningsansvar. Se Sivilombudsmannens uttalelse i Utv. 1994/1570. Fradraget inngår i eventuelt minstefradrag.

Har skattyter pådratt seg erstatningsansvar for forsettlig handling, foreligger ikke fradragsrett.

### **3.5 Fast eiendom**

Kostnader som kjøper pådrar seg ved tvist mellom kjøper og selger i forbindelse med erverv av eiendom eller rettighet skal aktiveres som en del av kostprisen. Se imidlertid SKD 8. juli 1999 i Utv. 1999/1555, hvor eieren av 1/3 ville erverve resten av eiendommen. Selgers kostnader er fradragsberettiget i den utstrekning gevinst/tap ved salget er skattepliktig/fradragsberettiget.

Ved andre tvister som gjelder fast eiendom, eller rettighet i fast eiendom, kan kostnadene kreves fratrukket ved inntektsligningen dersom skattyterens løpende skattepliktige inntekt må antas å bli direkte eller indirekte påvirket av utfallet av tvisten. Må for eksempel eier av forretningseiendom prosedere mot en leietaker for å få inn leien, har prosesskostnadene tilknytning til den løpende inntekt (leien), og er derfor fradragsberettiget. Fradragsretten omfatter også kostnader ved tvist om eiendomsskatt for regnskapslignet eiendom.

Det gis fradrag for kostnader til grensegangs- og jordskiftesaker når kostnadene har tilknytning til skattepliktig inntektsverv, se FIN 8. juli 1985 i Utv. 1985/400. Tilsvarende gjelder eierens prosesskostnader til forsvar mot odelsløsning, jf. FIN 18. april 1990 i Utv. 1990/544. Om kostnader til tvist om eiendomsrett for eiendeler i virksomhet, se HRD i Utv. 1956/442 (Rt. 1956/980) og LRD 12. september 1980 (Gulating) i Utv. 1980/451.

### **3.6 Imøtegåelse av påstander om regelbrudd mv.**

Kostnader til juridisk bistand mv. for å imøtegå påstander om regelbrudd eller lignende, kan være fradragsberettigede dersom kostnadene er pådratt for å opprettholde inntekt eller fremtidig inntektsevne. Det kan foreligge fradragsrett selv om det også er ikke-økonomiske motiver knyttet til kostnadene, se HRD i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794)

(Korsvold). Nærmere om kravet til tilknytning mellom kostnadene og inntektservervet, se emnet «Kostnader – allment om fradrag», pkt. 4.

### 3.7 Klagesaker/prosess om merverdiavgift

Kostnader til bistand til klage/rettssak vedrørende fastsetting av merverdiavgift er fradragsberettiget.

### 3.8 Oppkjøp mv. av foretak

Om kostnader, herunder til juridisk bistand, i forbindelse med erverv av foretak, se emnet «Transaksjonskostnader mv.».

### 3.9 Skatt på formue og inntekt

#### 3.9.1 Generelt

Kostnader til juridisk bistand er fradragsberettigede når de er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1.

Kostnader til ren skatteplanlegging er ikke fradragsberettiget.

Kostnader til utarbeidelse av ligningsoppgaver og bistand til avklaring av spørsmål under den ordinære ligningsbehandlingen, er fradragsberettiget når kostnadene har sammenheng med en skattepliktig inntekt eller inntektserverv, se HRD i Utv. 2005/1271 (Rt. 2005/1434) (Total E&P Norge AS m.fl.). Det samme gjelder kostnader til bistand ved endringssak tatt opp av ligningsmyndighetene etter eget tiltak, jf. lignl. § 9-5. Videre er det fradragsrett for bistand i forbindelse med ligningsundersøkelser.

Kostnader til bistand til klage/rettssak vedrørende ilignet inntekts- og/eller formueskatt er ikke fradragsberettiget. Det samme gjelder kostnader til bistand i saker hvor skattyter anmoder om endring av ligning, som ikke behandles etter reglene om klage.

Kostnader ved prosess vedrørende eiendomsskatt på regnskapslignet eiendom er fradragsberettiget.

Om dekning fra det offentlige av kostnader til juridisk bistand i forbindelse med endring av ligning til gunst for skattyter, se emnet «Endringssak – sakskostnader».

#### 3.9.2 Kostnader til boligtaksering

Om kostnader til boligtaksering, se emnet «Bolig – regnskapsligning», pkt. 3.10.

### 3.10 Straffesak

Det kan gis fradrag for prosesskostnader ved straffanklage, hvis den påståtte straffbare handlingen har en påregnelig og direkte tilknytning til skattepliktig inntektserverv. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor en som et ledd i et inntektserverv, har brutt eller anklages for å ha brutt, bestemmelser som har betydning for utøvelsen av dette inntektservervet. Dette gjelder for eksempel påstander om brudd på konkurranselovlovgivningen, valutalovlovgivningen, forurensningslovlovgivningen, taushetspliktsregler og påstander om korrupsjon. Ved denne typen straffbare handlinger, vil det som utgangspunkt ikke ha betydning for fradragsretten om en blir dømt eller frifunnet. Blir en dømt for forsettlig overtredelse, vil det som utgangspunkt ikke foreligge noen slik påregnelig tilknytning til inntektservervet, slik at fradragsrett dermed er avskåret. Er lovovertrедeren en ansatt som ikke kan identifiseres med arbeidsgiveren, kan fradragsrett likevel foreligge hos arbeidsgiveren, selv om den ansatte har handlet forsettlig. Se FIN i Utv. 2004/53.

Som utgangspunkt er tilknytningskravet ikke oppfylt for påståtte straffbare handlinger som ikke har noe med inntektservervet å gjøre, for eksempel ved anklager om vinningsforbrytelser, voldsforbrytelser m.v. Tilknytningskravet kan likevel være oppfylt hvis en fellende dom vil virke ødeleggende for fremtidige inntektserverv. Blir en kjent skyldig, vil det i alminnelighet ikke foreligge fradragsrett. Er det en ansatt som ikke kan identifiseres med arbeidsgiveren som blir kjent skyldig, kan det likevel foreligge fradragsrett hvis arbeidsgiveren har kostnader med å begrense skadevirkningene for foretaket.

Fradrag for prosesskostnader er ikke begrenset til prosesskostnader før domstolsbehandling.

Om et tilfelle hvor vilkårene for fradrag ikke var oppfylt, se LRD 27. mai 1983 i Utv. 1984/243.

Dersom det er tvil om vilkårene for fradrag er oppfylt, utsettes tidfestingen til dette er avklart. Dette er tilfelle hvor det foreligger siktelse eller tiltale for forsettlig handling. Fradragsrett vil da kun foreligge dersom skattyter blir frikjent eller siktelsen/tiltalen for forsett frafalles. I slike tilfeller må tidfestingen utsettes til saken er avklart, for eksempel ved frafallelse av siktelsen/tiltalen eller ved rettskraftig dom hvor vedkommende frifinnes for forsettlig overtredelse.

### 3.11 Trygdetvist

Kostnader til bistand for å oppnå høyere skattepliktige trygdeytelser, f.eks. uførepensjon, er fradragsberettiget. Fradraget inngår i minstefradraget.

# Klassefastsetting

- Sktl. § 2-12, § 2-15 og § 15-4.
- SSV § 2-1, § 2-3, § 3-1 og § 6-3.

## 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 klassefastsetting

#### 1.2.1 Formue

Fribeløpet ved beregningen av skatt på formue til kommunen er avhengig av om skattyter har rett på personfradrag etter sktl. § 15-4, jf. SSV § 2-3, dvs. at de har krav på klasse 1 eller 2. Om hvem som har krav på klasse 1 eller 2, se pkt. 3. Skattytere som lignes i klasse 0 skal ikke ha personfradrag og dermed heller ikke fribeløp ved formuesligningen.

Fribeløp ved beregning av skatt på formue til staten er ikke avhengig av klassen. Etter SSV § 2-1 har alle personlige skattytere og dødsbo krav på fribeløp.

Om størrelsen av fribeløp ved beregning av skatt på formue, se SSV § 2-1 og § 2-3, samt tabell i «Satser mv.» bak i boken under «Skatte- og avgiftssatser».

#### 1.2.2 Alminnelig inntekt

Personfradrag som gis på grunnlag av skatteklasse 1 og 2 er ikke et fradragsbeløp ved inntektsfastsettingen, men et fribeløp i inntekten ved beregningen av skatt på alminnelig inntekt. Personfradraget blir automatisk tatt hensyn til ved utregningen av skatten. Personfradraget kan ikke føre til negativ inntekt, og dermed heller ikke gi fremførbart underskudd.

Er vilkårene for personfradrag bare oppfylt en del av året, gis forholdsmessig personfradrag (tolvtedels fradrag), se pkt. 3.3. Det gis ikke personfradrag i klasse 0.

Om personfradragets størrelse, se SSV § 6-3 og tabell i «Satser mv.» bak i boken under «Skatte- og avgiftssatser».

#### 1.2.3 Toppskatt

Fribeløpet i personinntekt gis ved beregning av toppskatt (skatt på personinntekt). Fribeløpets størrelse og beregningen av toppskatten er uavhengig av klassefastsettingen.

Er vilkårene for fribeløpet bare oppfylt en del av året, gis forholdsmessig fribeløp (tolvtedels fradrag), se pkt. 3.3.

Om størrelsen av fribeløp i personinntekt ved beregning av toppskatt, se SSV § 3-1 og tabell i «Satser mv.» bak i boken under «Skatte- og avgiftssatser».

## 2 Hvem skal ha klasse 0

Alle personlige skattytere som ikke lignes i klasse 1 eller klasse 2, se nedenfor, settes i skattekasse 0, jf. sktl. § 15-4 (9).

Dødsbo settes alltid i skattekasse 0 for inntektsår etter dødsåret. Om fastsetting av klassen i dødsåret, se [pkt. 7.4](#).

## 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
- dødsbo i dødsåret.

For dødsbo gjelder dette bare såfremt avdøde ville blitt satt i klasse 1 eller 2 vedkommende inntektsår.

Personlige skattytere må være

- skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett (sktl. § 2-1 (1))
- bosatt i utlandet, men lignet for lønnsinntekt her under midlertidig opphold i Norge (sktl. § 2-3 (1) bokstav d, g og h, samt (2))
- skattepliktig etter petroleumsskatteloven, eller
- bosatt i utlandet, men som mottar lønn fra den norske stat

Spørsmål om klassefastsetting vedrørende

- personer bosatt i utlandet med lønn fra den norske stat, se emnet «[Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet](#)»
- personer med opphold på Svalbard og Jan Mayen, se emnene «[Svalbard](#)» og «[Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis](#)»

Personer som ikke omfattes av fellesvilkårene, gis klasse 0, jf. sktl. § 15-4 (9). Dette vil omfatte utenlandsboende personer som er skattepliktig til Norge bare etter sktl. § 2-3 (1) bokstav a, b, c, e og f. For eksempel skal personlig næringsdrivende som hovedregel ikke ha personfradrag når vedkommende er begrenset skattepliktig for inntekt fra fast driftssted i Norge, men skal ha forholdsmessig andel av fribeløp i toppskatt. Om unntak, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)», [pkt. 4](#).

### 3.2 Person skattepliktig som bosatt i Norge hele året med opphold utenfor Norge

For en skattyter som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett for hele inntektsåret, innvirker ikke opphold utenfor Norge på klassefastsettingen. Dette gjelder selv om skattyteren har hatt opphold i utlandet hele inntektsåret og selv om skattyteren anses skatteavtalemessig bosatt i utlandet etter skatteavtalen med vedkommende land.

Nærmere om når skattyteren anses bosatt i Norge ved inn- og utflytning og ved midlertidig opphold i Norge eller utlandet, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemme-hørende](#)».

### 3.3 Person som er bosatt eller har opphold i Norge bare en del av året

#### 3.3.1 Generelt

Dersom skattyteren etter skatteloven

- anses skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett bare en del av året (fordi skatteplikten inntrer eller opphører i løpet av året, jf. sktl. § 2-1 (2) og (3)), eller
- anses bosatt i utlandet hele året etter norsk intern rett, 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 anses bosatt her eller skattepliktig under det midlertidige oppholdet. Klassefastsettingen gis forholdsmessig virkning ved beregning av skatt på inntekt. Om tilfeller der avkorting ikke skal gjennomføres for skattyter med begrenset skatteplikt til Norge, se emnet «[Utland – standardfradrag](#),



merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt», pkt. 4. Fribe løp i formue reduseres ikke.

Personfradraget ved beregning av skatt på alminnelig inntekt, jf. sktl. § 15-4 (8), og fribe løpet ved beregning av toppskatt, jf. SSV § 3-1 (3), settes da til antall tolvtedeler av fullt personfradrag/fribe løp etter hvor mange hele og påbegynte måneder (30-dagersperioder) skattyteren har vært bosatt/oppholdt seg i riket i inntektsåret.

#### Eksempel 1

*Har skattyter f.eks. oppholdt seg i Norge fra 12. mai til 8. juni, har han opphold her under 30 dager og skal ha 1/12 personfradrag/fribe løp.*

*Har han derimot oppholdt seg i Norge fra og med 12. mai til og med 13. juni, har han opphold her 33 dager, dvs. en hel og en påbegynt måned, og har følgelig krav på 2/12 personfradrag/fribe løp.*

For skattyter som i løpet av inntektsåret har flere arbeidsopphold i Norge uten å være skattepliktig som 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.

#### Eksempel 2

*Skattyteren har bodd/oppholdt seg i Norge fra 12. mai til 19. juni, samt fra 15. november til 30. april i året etter. Han har da oppholdt seg (39+47) 86 dager i år 1 og 121 dager i år 2, i alt 207 dager i en tolv månedersperiode. Han er da begrenset skattepliktig i år 1, og skattepliktig som bosatt i år 2. (86 dager delt på 30 gir en kvotient på 2,866.) Han skal da i år 1 ha 3/12 personfradrag/fribe løp og fullt personfradrag/fribe løp i år 2.*

#### 3.3.2 *Spesielt om beregning av antall dager ved midlertidig opphold i Norge*

For skattytere som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett, 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.

### 3.4 **Hvem skal ha klasse 2**

#### 3.4.1 *Inntektslikningen*

Følgende personer som omfattes av fellesvilkårene for klasse 1 og 2, som nevnt ovenfor, settes i klasse 2 ved inntektslikningen

- ektefeller som ligned under ett (med eller uten fordeling av skattene), se pkt. 4
- enslige forsørgere, se pkt. 5

Om klassefastsetting for ektefeller ved særskilt ligning, se pkt. 4.1.

Om klassefastsetting når en av ektefellene er bosatt i Norge og den andre i utlandet, se pkt. 4.4.

Om klassefastsettingen for dødsbo, se pkt. 7.4. Om ligningen av dødsbo for øvrig, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 7.

### **Nytt for 2013**

Fra og med inntektsåret 2013 skal enslige forsørgere ikke settes i klasse 2 ved inntektslikningen, jf. opphevelsen av sktl. 15-4 (2) bokstav b. Klasse 2 for enslige forsørgere er erstattet av et nytt særfradrag for enslig forsørger, se nærmere emnet «Særfradrag – enslig forsørger».

### 3.4.2 *Formuesligningen*

Sondringen mellom klasse 1 og klasse 2 er uten betydning i forhold til formuesligningen. Om en har krav på fribeløp reguleres i SSV § 2-1 og § 2-3, jf. sktl. § 15-4, se [pkt. 1.2.1](#).

Om klassefastsetting når en av ektefellene er bosatt i Norge og den andre i utlandet, se [pkt. 4.4](#).

Om klassefastsettingen for dødsbo, se [pkt. 7.4](#). Om ligningen av dødsbo for øvrig, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», [pkt. 7](#).

### 3.5 *Hvem skal ha klasse 1*

I klasse 1 settes personer som omfattes av fellesvilkårene for klasse 1 og 2, se ovenfor, men som ikke skal settes i klasse 2.

I klasse 1 settes også dødsbo for det år dødsfallet fant sted dersom avdøde ville fått klasse 1 om vedkommende hadde levd. Om klasse for dødsbo for øvrig, se [pkt. 7.4](#). Om ligningen av dødsbo for øvrig, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», [pkt. 7](#).

Om klassefastsetting for ektefeller ved særskilt ligning, se [pkt. 4.1](#).

## 4 *Spesielt om ektefeller*

### 4.1 *Generelt*

Ektefeller som lignes under ett for begge samlede inntekter, lignes i klasse 2 ved beregning av skatt på alminnelig inntekt og personinntekt.

Ektefeller som lignes særskilt, lignes separat i klasse 1 ved beregning av skatt på alminnelig inntekt og personinntekt. Ektefellenes formue lignes alltid under ett. Det betyr at det skal foretas en samlet skatteberegning av ektefellenes formue. Har begge ektefeller formue blir formueskatten, og dermed fribeløpet i formue, fordelt forholdsmessig mellom ektefellene.

Når ektefellene til stadighet lever atskilt og lignes hver for seg (sktl. § 2-12 bokstav b), lignes hver av dem i klasse 1. Om atskilt ligning, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

Om klassefastsetting når den ene ektefelle dør i løpet av inntektsåret, se [pkt. 7.1](#).

### 4.2 *Samlivsbrudd, skilsmisse, formell separasjon eller faktisk separasjon*

Når samlivsbrudd har funnet sted før utgangen av inntektsåret, lignes ektefellene hver for seg (atskilt) i klasse 1, eventuelt klasse 2 som enslig forsørger. (Dersom begge etter reglene må anses som enslige forsørgere, lignes hver av ektefellene 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 at forsørgelsen av den annen ektefelle ikke er uvesentlig, se LRD i Utv. 1985/656. Retten til fradrag for bidrag til ektefellen faller da bort.

Er separerte ektefeller flyttet sammen igjen innen utgangen av inntektsåret, skal klasse fastsettes som for ektefeller.

Flytter skilte ektefeller sammen uten å inngå nytt ekteskap, er de ikke gift, men samboere. Er de meldepliktige samboere lignes de som ektefeller. Er de ikke meldepliktige samboere blir det fastsatt klasse 1 for hver (atskilt). Om eventuell klasse 2 for enslig forsørger, se [pkt. 6](#).

### 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, jf. sktl. § 2-12 bokstav a første punktum. Om ligning i klasse 2 som enslig forsørger, se nedenfor.

Den ektefelle som har lavest alminnelig inntekt, kan kreve å bli lignet under ett med den andre ektefelle i dennes bostedskommune forutsatt at felles hjem er etablert før utløpet av inntektsåret, jf. sktl. § 2-12 bokstav a annet punktum. Det foretas da en samlet skatteberegning av formuene og ektefellenes inntekter lignes sammen i klasse 2. Dette gjelder også skilte personer som gifter seg på nytt med samme person.

#### 4.4 Utland

Er den ene ektefelle skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett 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 30. august 1972 i Utv. 1972/513. Tilsvarende gjelder for skattyter med begrenset skatteplikt til Norge ved midlertidig arbeidsopphold her etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d og (2).

Ved krav om klasse 2 på grunn av at skattyter forsørger ektefelle bosatt i utlandet, bør skattyter dokumentere

- familietilknytningen med vigselsattest, og
- felles bostedsadresse i utlandet

Når skattyter er registrert som bosatt i Norge på grunnlag av en internordisk flyttemelding, er det ikke mulig å dokumentere felles bostedsadresse i utlandet. I slike tilfeller må det aksepteres at skattyter på annen måte sannsynliggjør at han forsørger ektefelle bosatt i annet nordisk land.

Det kan også etter de nærmere forhold være behov for å få fremlagt dokumentasjon fra offentlig myndighet om ektefellenes inntektsforhold. Normalt må det legges til grunn at det foreligger faktisk forsørgelse der ektefelle i utlandet har en inntekt som ikke overstiger halvparten av gjennomsnittlig grunnbeløp (for inntektsåret 2012 utgjør dette kr 40 576). Eventuelle skattefrie inntekter og fradrag uten betydning for evnen til selvforsørgelse tillegges inntekten, se [pkt. 5.3.2](#).

Har den ene eller begge ektefeller bare bodd eller oppholdt seg deler av året i Norge, slik at det blir spørsmål om redusert personfradrag/fribeløp for en eller begge ektefeller, se [pkt. 3.3](#), skal dette avgjøres

- individuelt for hver av dem når de lignes særskilt eller hver for seg (atskilt), eller
- etter hvilken av ektefellene som har bodd eller oppholdt seg lengst i Norge i inntektsåret hvis de lignes sammen i klasse 2

### 5 Enslig forsørger

#### 5.1 Definisjoner

##### 5.1.1 Enslig forsørger

Med enslig forsørger menes her en person som

- alene har omsorgen for barn som er 17 år eller yngre, eller
  - er alene om forsørgelsen av barn som er 18 år eller eldre
- se nedenfor.

- Følgende personer kan, når vilkårene ellers er oppfylt, 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
- 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 lignes hver for seg (atskilt). Se for øvrig emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)». Dette gjelder selv om de bare har særkullsbarn. Unntak gjelder når den ene ektefellen er i varig forpleining i institusjon. Den av ektefellene som har omsorgen og eventuelt forsørgelsen av barna, kan da bli ansett som enslig forsørger, se emnet «[Pasienter/beboere i alders- og sykehjem \(pleiehjem\) mv.](#)».

Når to personer ved inntektsårets utgang lever sammen og har felles barn, kan ingen av dem anses som enslig forsørger. Dette gjelder selv om felles barn ikke lenger bor hjemme og uavhengig av barnas alder. Situasjonen ved årets utgang legges til grunn. Dette gjelder også om en av dem eller begge i tillegg har særkullsbarn. Se URD 8. november 1982 (Namsos byrett) 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 forhold til skattereglene for enslige forsørgere.

## 5.2 **Klasse 2 pga. omsorg for barn som er 17 år eller yngre**

### 5.2.1 *Generelt*

Enslig forsørger 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, imidlertid bør det kreves fødselsattest. 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 tilfeller 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 hjemme fra 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 fordelingen av barna med hensyn til omsorgsfunksjonen har varig karakter.

Overføres eneomsorgen i løpet av inntektsåret, lignedes 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 lignedes som enslig forsørger i klasse 2, selv om gjenlevende har omsorgen ved utgangen av inntektsåret og eventuelt skal lignedes i klasse 2.

### 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. Det er ingen automatikk i ligningssystemet for skifte av klasse annethvert år. Det er skattyter som må gjøre skattekontoret oppmerksom på dette. Rettingen må gjennomføres manuelt av skattekontoret.

## 5.3 Klasse 2 pga. forsørgelse av barn som er 18 år eller eldre

### 5.3.1 Krav om virkelig forsørgelse

Den enslige forsørgeren kan settes i klasse 2 selv om 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. For øvrig vises det til pkt. 5.2.

### 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 kan normalt anses å foreligge når barnets beregnede inntekt ikke overstiger halvparten av gjennomsnittlig grunnbeløp (for inntektsåret 2012 utgjør dette kr 40 576) i inntektsåret. For å beregne dette inntektsbeløpet tas det utgangspunkt i barnets alminnelige inntekt og gjøres fradrag for eventuelle særfradrag (dette kan bli en negativ størrelse). Enkelte fradrag i alminnelig inntekt påvirker normalt ikke evnen til selvforsørgelse og skal tillegges inntektsbeløpet. Det skal også gjøres tillegg for skattefrie barnebidrag. Skjematisk vil utregningen bli som følger:

Alminnelig inntekt fratrukket særfradrag (kan bli en negativ størrelse)

+	faktisk gitt minstefradrag (i lønn og barnepensjon)
+	særskilt inntektsfradrag i barnepensjon etter sktl. § 6-49
+	fradrag for innbetaling til pensjonsordninger etter sktl. § 6-47
+	fradragført underskudd fra tidligere år
+	fradrag for tilskudd og gaver etter sktl. § 6-42 og § 6-50
+	skattefrie barnebidrag
+	særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk etter sktl. § 6-60
+	særskilt fradrag for sjøfolk etter sktl. § 6-61
+	jordbruksfradrag etter sktl. § 8-1
=	barnets beregnede inntekt

Barn som mer enn halve inntektsåret har avtjent førstegangstjeneste kan normalt ikke anses forsørget selv om barnets beregnede inntekt er under halvparten av gjennomsnittlig grunnbeløp (for inntektsåret 2012 utgjør dette kr 40 576). Det samme gjelder dersom barnets inntekt, sammenholdt med eventuelt mottatt stipend/lån fra Lånekassen uten behovsprøving mot foreldreinntekt, overstiger dette beløpet. Elever som tar videregående opplæring som vedkommende har rett til etter opplæringslova § 3-1, får ikke lån/stipend

uten behovsprøving mot forsørgers inntekt og formue. I slike tilfeller skal et eventuelt lån/stipend ikke medregnes i barnet inntekt.

Dersom forsørgerbyrden er særlig stor for eksempel på grunn av funksjonshemming, kan virkelig forsørgelse foreligge selv om barnets inntekt, sammenholdt med eventuelt mottatt lån/stipend fra Lånekassen uten behovsprøving mot foreldreinntekt, er over halvparten av gjennomsnittlig grunnbeløp (for inntektsåret 2012 utgjør dette kr 40 576). For å avgjøre om virkelig forsørgelse foreligger i slike tilfeller, må det gjøres en helhetsvurdering, hvor alle skattefrie ytelser/gaver og øvrige låneopptak tas med i vurderingen.

### 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. Ikke-meldepliktig samboer som bare har særkullsbarn lignes i klasse 2 som enslig forsørger hvis vilkårene for øvrig er oppfylt.

Det gis ikke klasse 2 når samboere har felles barn, selv om de i tillegg har særkullsbarn. Begge de ikke-meldepliktige samboerne skal i slike tilfelle lignes i klasse 1 fra og med det år fellesbarnet er født, se URD 8. november 1982 (Namsos byrett) i Utv. 1983/30.

## 7 Dødsfall

### 7.1 *Gjenlevende ektefelle*

Dør den ene ektefellen i løpet av inntektsåret og gjenlevende ektefelle overtar boet udelt (uskiftet bo), lignes avdøde og gjenlevende som ektefeller i dødsåret, jf. sktl. § 2-15 (2). I utgangspunktet lignes inntektene til gjenlevende og avdøde under ett og gjenlevende ektefelle skal ha personfradrag i klasse 2. Ved særskilt ligning av inntekten settes avdøde i klasse 1 og gjenlevende i klasse 1, eventuelt klasse 2 som enslig forsørger. Gjenlevende ektefelle lignes for hele uskifteboet og får som følge av fellesligningen dobbelt formuesfradrag i dødsåret. Ved formuesligningen settes gjenlevende ektefelle i uskiftet bo alltid i klasse 2 i dødsåret.

Overtar ikke gjenlevende ektefelle boet i uskifte, settes gjenlevende fra og med dødsåret i sin egen klasse uavhengig av avdøde og dødsbo, dvs. klasse 1, eventuelt klasse 2 som enslig forsørger. Om dødsboets klasse, se [pkt. 7.4](#).

### 7.2 *Gjenlevende samboer i uskifte*

Gjenlevende samboer i uskifte likestilles med gjenlevende ektefelle, jf. sktl. § 15-4 (5) syvende punktum. Om klassefastsetting i slike tilfeller, se [pkt. 7.1](#).

### 7.3 *Enearving*

Overtar enearving boet udelt, lignes arving og avdøde under ett i den klasse arvingen etter vanlige regler har krav på. Arvingen kan imidlertid kreve sin og avdødes inntekt lignet hver for seg. Se sktl. § 2-15 (1). 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.

## 7.4 *Dødsbo*

### 7.4.1 *I dødsåret*

Når boet ikke overtas udelt av gjenlevende ektefelle, samboer eller enearvingen, vil dødsboet være eget skattesubjekt. I dødsåret lignes avdøde og dødsboet under ett, jf. sktl. § 2-15 (1).

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.

Klassefastsettingen for dødsbo er uten betydning ved klassefastsettingen for gjenlevende ektefelle/samboer, jf. ovenfor.

#### 7.4.2 År etter dødsåret

I år etter dødsåret lignedes dødsbo i klasse 0, jf. sktl. § 15-4 (9).

## 8 Gjennomføring

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 emnet «[Fordelingsfradrag](#)». For ektefeller som blir lignet under ett med fordeling eller særskilt, foretas fordelingen av personfradraget mellom kommunene særskilt for hver av dem.

# Konkurs

– Sktl. § 2-2 (1) bokstav h nr. 2, § 2-33 (1), § 2-36 (2), § 3-2, § 5-42 bokstav d, § 9-2 (3) bokstav h og § 14-6 (3).

## 1 Generelt

Konkurs innebærer et samlet oppgjør av en insolvent konkursdebitors gjeld så langt formuen rekker. Avvikling av virksomhet, salg av formuesobjekter og betaling av gjeld mv. forestås av et konkursbo under medvirkning av tingretten. Ved konkursbehandling ettergis ikke noen del av gjelden. Se for øvrig lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven), og lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven).

## 2 Skillet konkursbo/konkursdebitor

Konkursboet er eget skattesubjekt, atskilt fra konkursdebitor. Dette gjelder fra konkursens åpning frem til boets slutning. Se sktl. § 2-2 (1) bokstav h nr. 2.

I utgangspunktet inngår hele konkursdebitors formue og gjeld i konkursboet ved konkursåpningen og all formue som konkursdebitor erverver etter konkursåpningen. Imidlertid kan inntekt av konkursdebitors arbeid etter konkursåpning bare overføres til boet i den utstrekning inntekten overstiger det som er nødvendig til underhold av konkursdebitor og hans husstand.

Formuesobjekter som er pantsatt til høyere beløp enn omsetningsverdien kan etter konkursboets valg holdes utenfor bobehandlingen eller, dersom de er trukket inn, tilbakeleveres (abandoneres). De tilhører da konkursdebitor.

Formue og gjeld tilhørende konkursdebitors ektefelle og barn, trekkes ikke inn i bobehandlingen med mindre også ektefelle og barn slås konkurs, se likevel lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavers dekningsrett (dekningsloven) § 5-2 om omstøtelse.

En konkurs kan omfatte deltakerlignet selskap (som ikke er eget skattesubjekt) uten å omfatte deltakerne. I alminnelighet vil imidlertid også en eller flere av deltakerne bli slått konkurs i slike tilfeller.

## 3 Ligning av konkursboet

### 3.1 Skattepliktens omfang

#### 3.1.1 Generelt

Konkursboet kan ikke ilignes formuesskatt. Konkursboet er bare skattepliktig for nettoinntekt av virksomhet som drives for boets regning, og ikke for andre inntekter. Se sktl. § 2-33 (1).

#### 3.1.2 Avgrensning av virksomhet for boets regning

Fortsetter ikke boet driften av konkursdebitors virksomhet, men avviker virksomheten på hurtigste måte, kan det ikke anses å drive virksomhet for egen regning. I dette tilfelle vil

boet ikke bli skattepliktig verken for inntekter eller gevinster som fremkommer under avviklingen. Sml. HRD i Utv. II/453 og 463. Dette vil f.eks. gjelde når konkursboet realiserer formuesobjekter herunder varer, driftsmidler og aksjer selv om konkursdebitor ville vært skattepliktig. Videre gjelder skattefritaket for mer passiv avkastning av boets midler, f.eks. renter av bankinnskudd, utbytte av aksjer, leieinntekt av fast eiendom og festeavgifter. Det samme gjelder for andre inntekter som inngår i boet som f.eks. livrenter og arbeidsinntekt for konkursdebitor.

Driver boet på den annen side virksomhet for egen regning, vil boet bli skattepliktig for denne virksomheten.

Fortsetter boet driften i begrenset utstrekning må det vurderes konkret om dette kan anses som et ledd i avviklingen eller om boet må anses å drive virksomhet for egen regning. Ved denne vurderingen legges det vekt på hvor stor innsats det skal til, hvor lang tid driften varer og hvor stort tapet ville vært ved å avslutte med en gang. Slik vurdering må bl.a. foretas når boet fullfører påbegynt produksjon av varer eller av arbeid under utførelse, fortsetter virksomhet i de ansattes oppsigelsestid eller fortsetter driften av skip for å fullføre et certeparti.

Påtar boet seg nye oppdrag, vil dette som hovedregel anses som virksomhet for boets regning.

### 3.1.3 *Fastsetting av boets inntekt av virksomhet*

Driver boet virksomhet for egen regning, skal alle bruttoinntekter i denne virksomheten føres til inntekt. Dette vil f.eks. gjelde inntekter av vanlig omsetning, sml. HRD i Utv. II/463 og URD i Utv. III/984, innskuddsrenter av driftskapital i bank, sml. FIN i Utv. II/46. Det samme gjelder gevinster ved salg av driftsmidler brukt i virksomhet som vil være skattepliktig for boet. Gevinsten må beregnes med utgangspunkt i driftsmidlenes inngangsverdi for boet. Om boets inngangsverdi, se nedenfor.

Boet skal ha fradrag for alle kostnader som knytter seg til de inntekter som blir skattlagt på boets hånd, herunder avskrivning på driftsmidler og nedskrivning på kundefordringer. Kostnader som knytter seg til både skattepliktig inntekt og til den ikke skattepliktige del av boets avvikling, må fordeles skjønsmessig.

Boet kan nedskrive egne salgsvederlag på saldo og føre gevinst/tap på sin egen gevinst- og tapskonto når betingelsene for øvrig er oppfylt.

### 3.1.4 *Konkursomkostninger*

Konkursomkostninger kan ikke fradras inntekten.

### 3.1.5 *Underholdsbidrag til konkursdebitor*

Underholdsbidrag til konkursdebitor kommer fullt ut til fradrag i boets skattepliktige inntekt av virksomhet, jf. sktl. § 2-33 (1).

### 3.1.6 *Inngangsverdi for boet*

Inngangsverdi for de eiendeler boet har overtatt fra konkursdebitor og som inngår i boets virksomhet, fastsettes skjønsmessig til omsetningsverdien ved konkursåpning i den utstrekning dette har betydning for saldoverdier og beregning av gevinst/tap ved salg. Dette gjelder også for omsetningsaktiva. (Umiddelbart etter konkursåpningen blir det holdt registreringsforretning hvor alle boets eiendeler blir verdsatt, se konkursloven § 80.)

### 3.1.7 *Underskudd*

Konkursboets underskudd i virksomhet som er drevet for boets regning, kan fremføres mot senere overskudd i boets virksomhet, men ikke mot inntekt hos konkursdebitor. Underskudd hos konkursdebitor kan heller ikke fradras i boets inntekt. Dette gjelder så vel underskudd til fremføring som årets underskudd. Se for øvrig emnet «Underskudd», pkt. 5.10.



### 3.1.8 *Konkursdebitors avsetninger mv.*

Boet kan ikke nedskrive konkursdebitors salgsvederlag vedrørende driftsmidler på boets saldoer, før disse på boets gevinst- og tapskonto, eller inntektsføre vedkommendes negative saldoer. Boet overtar ikke konkursdebitors gevinst- og tapskonto.

### 3.2 *Skatteklasser*

Boet lignes i klasse 0, jf. sktl. § 15-4 (9).

### 3.3 *Formelle regler*

#### 3.3.1 *Selvangivelse*

Boet har plikt til å levere selvangivelse for eventuell skattepliktig virksomhet etter de vanlige regler og frister, se emnet «[Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister](#)».

#### 3.3.2 *Forhåndsligning*

Om forhåndsligning, se lignl. § 4-7 nr. 8 og emnet «[Forhåndsligning](#)».

## 4 *Ligning av konkursdebitor*

### 4.1 *Formue*

Under konkursbehandling skal konkursdebitor lignedes for eiendeler som ikke inndras i boet. Konkursdebitor skal ikke ha fradrag for gjeld som er anmeldt og blir godkjent i konkursboet.

### 4.2 *Inntekt*

#### 4.2.1 *Generelt*

Konkursdebitor skal lignedes for følgende

- inntekt/underskudd i tidligere år og i det år konkurs åpnes frem til konkursåpningen
- inntekt som han har etter konkursåpningen og som ikke trekkes inn i konkursboet, se FIN 3. februar 1984 i Utv. 1984/51
- underholdsbidrag utbetalt fra konkursboet, jf. sktl. § 2-33 (1)

Konkursdebitor skal ikke lignedes for inntekter av virksomhet som drives for boets regning. Om hvilke inntekter dette er, se [pkt. 3.1.2](#). Det samme gjelder boets salg av formuesobjekter, herunder omsetningsaktiva og driftsmidler.

Overføring av formuesobjekter fra konkursdebitor til konkursboet, behandles ikke som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 (3) bokstav h.

#### 4.2.2 *Betinget avsatte gevinster mv.*

Konkursdebitor må gjøre opp for betinget avsatte gevinster som ikke var benyttet ved konkursåpning. Dette kan gjøres enten ved å oppfylle betingelsene eller å bli skattlagt, eventuelt ved endring av ligning. Se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

#### 4.2.3 *Formuesobjekter som ikke inndras i boet eller som tilbakeleveres (abandoneres) fra boet*

Ved realisasjon av gjenstander som ikke inngår i boet eller tilbakeleveres av boet, f.eks. fordi de er overbeheftet, vil konkursdebitor formelt stå som selger. Konkursdebitor beholder sin inngangsverdi på slike gjenstander. Gevinst/tap ved realisasjon vil i utgangspunktet være skattepliktig/fradragsberettiget hos konkursdebitor. Dette gjelder selv om hele eller deler av salgssummen går til dekning av pantekreditorenes tilgodehavende eller inndras i boet. Om et tilfelle hvor gevinst likevel ble ansett å være skattefri, se LRD 17. juni 1982 (Agder) i Utv. 1982/490.

#### 4.2.4 *Konkursomkostninger*

Konkursomkostninger kan ikke fradras i konkursdebitors inntekt.

#### 4.2.5 *Spesielt om virksomhet som trekkes inn i boet*

Konkursåpning regnes som opphør av virksomhet for konkursdebitor når virksomheten trekkes inn i konkursboet. Konkursdebitor skal levere næringsoppgave for virksomheten som viser konkursdebitors inntekt/underskudd i konkursåret frem til konkursåpning.

Ved dette oppgjøret kan personlig konkursdebitor (når betingelsene for øvrig er oppfylt) avsette til tap på utestående fordringer som ikke er innbetalt til boet ved årets utgang, se emnet «**Fordringer**».

Når konkursdebitor er et aksjeselskap, vil det bare kunne tas hensyn til verdireduksjoner som allerede er inntrådt ved konkursåpningen, som tap på utestående fordringer.

Om behandling av negative saldoer, tomme positive saldoer og gevinst- og tapskonto på personlig konkursdebitors hånd, se emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**». Aksjeselskap som går konkurs anses likvidert ved konkursåpningen. Om behandling av skatteposisjoner ved likvidasjon av selskap, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo**», pkt. 13.

- Ved oppgjøret for det år konkursen ble åpnet kan konkursdebitor ikke
- avskrive driftsmidler som trekkes inn i boet
  - avsette til 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) uavhengig av når i inntektsåret konkursen ble åpnet. Underskudd i konkursboet er ikke fradagsberettiget for konkursdebitor.

#### 4.3.2 Tilbakeføring av underskudd

Konkursåpning anses som opphør av konkursdebitors virksomhet dersom virksomheten trekkes inn i konkursboet. Om tilbakeføring av underskudd i virksomhet, se emnet «**Underskudd**», pkt. 6.

#### 4.3.3 Framføring av underskudd

Om begrensning av framføring av konkursdebitors underskudd oppstått i konkursåret eller i tidligere år, se sktl. § 14-6 (3) og emnet «**Underskudd**», pkt. 5.10.

Konkursdebitors underskudd oppstått etter konkursåret, kan framføres til fradrag i senere år.

Om underskuddsfremføring i deltakerlignede selskaper ved konkurs, se emnet «**Underskudd**», pkt. 5.10.2.

### 5 Ligning av aksjonærer og deltakere i selskap som går konkurs

Når selskapet går konkurs anses selskapet likvidert på tidspunktet for konkursåpning. Dette gjelder både for aksjeselskap og deltakerlignede selskap. Om ligning av aksjonærene, se emnet «**Aksjer – realisasjon**». Om ligning av deltaker i deltakerlignet selskap, se emnet «**Deltakerlignet selskap – oppløsning**».

### 6 Ligningen av konkurskreditorene

Om betingelser og tidspunktet for kreditorenes fradrag for tap i forbindelse med konkursen, se emnene «**Tap**» og «**Fordringer**».

### 7 Skattestedet

Konkursboer betaler kun statsskatt, jf. sktl. § 3-2 og § 2-36 (2).

# Kontingenter

– Sktl. § 6-1, § 6-18 til § 6-20.

## 1 Generelt

### 1.1 Oversikt over fradragsretten

Foreningskontingenter er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-18.

Kontingenter kan likevel være fradragsberettigede etter

- sktl. § 6-19 og § 6-20. Dette vil gjelde, innenfor visse begrensninger, for kontingenter betalt til
  - arbeidstakerorganisasjon, se [pkt. 2](#)
  - Norges Fiskarlag, se [pkt. 3](#)
  - arbeidsgiverforening, se [pkt. 4](#)
  - yrkes- og næringsorganisasjon, se [pkt. 5](#)
- sktl. § 6-1 (1). Dette vil gjelde kontingenter betalt til serviceorganisasjon for næringslivet. Nærmere om kontingenter som etter en konkret vurdering kan være fradragsberettigede som driftskostnad etter sktl. § 6-1 (1), se [pkt. 6](#)

Om behandling av arbeidstaker når arbeidsgiver dekker arbeidstakers kontingent, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

### 1.2 Fradragsrett ved kontingent til organisasjon som faller inn under flere kategorier

En forening kan falle inn under flere av kategoriene ovenfor. Det skal da gis fradrag etter det gunstigste alternativ. Selv om en forening ikke er godkjent som serviceorganisasjon etter listen som ligger på [skattetaten.no/serviceorganisasjoner](http://skattetaten.no/serviceorganisasjoner), kan det likevel være fradragsrett for kontingenten etter andre kategorier.

### 1.3 Fradragsrett ved kontingent til flere typer organisasjoner

Det gis ikke samtidig fradrag for kontingent til arbeidstakerorganisasjon, Norges Fiskarlag og/eller kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon. Skattyter kan selv velge hvilken kontingent han krever fradrag for.

Krever skattyter fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening og kontingent til næringsorganisasjon, kan den samlede kontingent ikke overstige 2 promille av samlet utbetalt lønn i året forut for inntektsåret.

Krever skattyter fradrag for kontingent til organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes virksomhet (serviceorganisasjon), får dette ingen betydning for vedkommendes krav på fradrag for andre kontingenter.

## 2 Arbeidstakerorganisasjon

### 2.1 Betingelser for fradragsrett

Lønnstakere kan etter sktl. § 6-20 kreve fradrag for kontingent til arbeidstakerorganisasjon (fagforening) når følgende vilkår er oppfylt

- arbeidstakerorganisasjonen må vesentlig ta seg av medlemmenes lønns- og arbeidsvilkår (ved lønnsforhandlinger, tariffavtaler mv.)
- organisasjonen må være landsomfattende og normalt organisere lønnstakere fra flere enn én bedrift. Kontingent til foreninger som bare har medlemmer innenfor en bestemt bedrift eller et enkelt konsern, vil ikke være fradragsberettiget. Om dispensasjon fra kravet om å være landsomfattende, se [pkt. 2.2](#)
- for andre enn statsansatte må foreningen ha inngått tariffavtale på vegne av medlemmene. Er arbeidstakerorganisasjonen opprettet etter 1. juli 1977 er det et ytterligere vilkår at organisasjonen står tilsluttet en hovedsammenslutning. Om dispensasjon fra kravet om å være tilsluttet en hovedsammenslutning, se [pkt. 2.3](#)
- for statsansatte må foreningen ha forhandlingsrett etter lov 18. juli 1958 nr. 2 om offentlige tjenestetvister. Dette omfatter foreninger organisert gjennom følgende hovedsammenslutninger
  - LO Stat

- Akademikerne
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS)
- Unio
- Forhandlingsrett for statsansatte har foruten hovedsammenslutningene også
  - Norges ingeniørorganisasjon (NITO)
  - Norges Farmaceutiske Forening (NFF)
  - Skipskontrollens Forening (SKF)
- lønnstakeren må være i lønnet arbeid i inntektsåret. Pensjonister og andre som ikke har vært yrkesaktive i noen del av inntektsåret, vil ikke få fradrag selv om de betaler kontingent. Lønnstakere som i perioder av inntektsåret ikke er yrkesaktive, vil likevel få fradrag for all kontingent som er betalt i året innenfor fradragrammen.

## 2.2 *Dispensasjon fra kravet om å være landsomfattende*

FIN kan bestemme at kontingent til enkelte organisasjoner skal kunne fratrekkes inntekten selv om vedkommende organisasjon ikke er landsomfattende, jf. sktl. § 6-19 (2) siste punktum.

Det er gitt dispensasjon for følgende organisasjoner

- Helgedagsbetjeningens forening (Oslo Sporveier)
- Veritas funksjonærforening.

## 2.3 *Dispensasjon fra kravet om å være tilknyttet en hovedsammenslutning*

FIN kan bestemme at kontingent til enkelte organisasjoner skal kunne fratrekkes inntekten selv om organisasjonen er opprettet etter 1. juli 1977 og ikke er tilsluttet en hovedsammenslutning, jf. sktl. § 6-20 (3) annet punktum.

## 2.4 *Utenlandsk arbeidstakerorganisasjon*

Det gis fradrag for kontingent betalt til landsomfattende arbeidstakerorganisasjon i annen EØS-stat som har inngått tariffavtale på vegne av medlemmene, så fremt vilkårene for øvrig er oppfylt. Se FIN 30. oktober 2008 i Utv. 2009/1279.

## 2.5 *Fradragsbegrensning*

Fradrag for kontingent er begrenset til kr 3 750 per år sammenlagt for delen til forbund og til lokal forening. Er kontingent bare betalt for en del av året, reduseres maksimumsbeløpet forholdsmessig.

Den del av kontingenten som dekker ytelser (varer og tjenester) som ligger utenfor virksomheten som fagforening, er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget som kontingent. Det gis likevel fradrag for premie til kollektiv forsikring som inngår i fagforeningskontingenten, jf. sktl. § 6-20 (5). Samlet fradrag kan ikke overstige beløpsgrensen for fradrag for fagforeningskontingent. Se emnet «[Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring](#)».

Ektefeller kan bare kreve fradrag for egen kontingent. Har begge ektefeller krav på fradrag, gjelder maksimalbeløpet særskilt for hver av dem.

Dersom lønnstakeren betaler kontingent til to foreninger, og medlemskap i hver enkelt gir fradragsrett, begrenses det samlede fradrag til kr 3 750 (tillegg nr. 2 til Riksskattestyrets rundskriv nr. 568/avd. I, Utv. 1977/434).

Om fradrag når forsikringspremie er inkludert i kontingenten, se pkt. 5.3 og emnet «[Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring](#)».

### Nytt for 2013

Beløpsgrensen for fradrag for fagforeningskontingent er fra og med inntektsåret 2013 endret til kr 3 850.

## 2.6 *Minstefradrag*

Fradrag for kontingenten inngår ikke i et eventuelt minstefradrag.

## 2.7 Dokumentasjon av innbetalt kontingent

### 2.7.1 Kontingenten er innberettet

Etter lignl. § 6-2 nr. 3 plikter arbeidsgiveren å innberette den innbetalte fagforeningskontingenten på lønns- og trekkoppgaven kode 311. Dette gjelder uansett om kontingenten er trukket i lønnen eller betalt direkte av lønnskakeren til foreningen. I sistnevnte tilfelle skal lønnskakeren levere en attestert oppgave fra fagforeningskassereren til sin siste arbeidsgiver. Betales kontingent til både lokalforening og forbund/hovedforening, skal begge fagforeningskasserere sende oppgave til arbeidsgiveren (via lønnskakeren).

### 2.7.2 Kontingenten er ikke innberettet

I noen tilfeller vil skattyteren i selvangivelsen kreve fradrag for fagforeningskontingent som ikke fremgår av lønns- og trekkoppgavens kode 311. Fradragsretten faller ikke av denne grunn bort, men skattyter må kunne dokumentere fradraget.

Dersom lønns- og trekkoppgaven ikke er utfylt på dette punktet, men skattyteren har vedlagt «Arbeidsgiverens eksemplar» av blankett RF-1166 som dokumentasjon, gis fradrag.

## 3 Norges Fiskarlag

Norges Fiskarlag organiserer både arbeidstakere og arbeidsgivere innen fiske, og er i tillegg en yrkes- og næringsorganisasjon.

Fiskere som mottar mannskapslott og/eller hyre kan få fradrag for personlig medlemskontingent etter samme regler som for kontingent til arbeidstakerorganisasjoner, se pkt. 2.

Næringsdrivende skattytere vil kunne få fradrag for betalt personlig medlemskontingent, tariffavgift og fartøyskontingent til Norges Fiskarlag med inntil kr 3 750 eller 2 promille av samlet utbetalt lønn i året forut for inntektsåret dersom dette gir høyere fradrag. Mannskapslott kan ikke likestilles med utbetalt lønn ved beregningen av den fradragsberettigede kontingentens størrelse.

Om vilkår for øvrig, se nedenfor.

## 4 Arbeidsgiverforening

### 4.1 Betingelse for fradrag

#### 4.1.1 Generelt

Arbeidsgivere kan etter sktl. § 6-19 kreve fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening.

Med arbeidsgiverforening menes enhver sammenslutning av arbeidsgivere eller arbeidsgiverforeninger, som har til formål å ivareta arbeidsgivernes interesser overfor deres arbeidstakere. Næringsorganisasjoner, dvs. organisasjoner som primært ivaretar medlemmenes næringsøkonomiske og næringspolitiske interesser, omfattes ikke av denne bestemmelsen. Om eventuell fradragsrett for kontingent til slike organisasjoner, se pkt. 5.

Kontingent til forening med blandet funksjon vil bare komme til fradrag etter denne regel med en forholdsmessig del, basert på omfanget av arbeidsgivervirksomheten sammenlignet med virksomheten totalt.

Dersom en arbeidsgiver nekter å inngå tariffavtale med en ansatt som er organisert, bortfaller fradragsretten for kontingent til arbeidsgiverforening i sin helhet.

#### 4.1.2 Særkontingent

SKD kan etter konkret vurdering gi samtykke til helt eller delvis fradrag for særkontingent til bransjeforening eller landssammenslutning som er tilsluttet en arbeidsgiverforening.

#### 4.1.3 Arbeidsgiverforening i annen EØS-stat

Kontingent betalt til tilsvarende arbeidsgiverorganisasjon i annen EØS-stat er fradragsberettiget, så fremt vilkårene for øvrig i sktl. § 6-19 er oppfylt. Se FIN 30. oktober 2008 i Utv. 2009/1279.

#### 4.1.4 Fradragsbegrensning

Frdraget for kontingent til arbeidsgiverforening er begrenset oppad til 2 promille av medlemsbedriftens samlede lønnsutbetaling i året forut for inntektsåret.

Med samlet utbetalt lønn menes kontantlønn, skattepliktige naturalytelser og trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser. Også lønn ytet for arbeid utført i utlandet, skal inngå i utbetalt lønn i denne sammenheng.

Dersom skattyteren er medlem i flere foreninger mv. gjelder fradragsbegrensningen for den samlede kontingent, herunder kontingent til yrkes- og næringsorganisasjoner.

## 5 Yrkes- og næringsorganisasjoner

### 5.1 Betingelser for fradragsrett

#### 5.1.1 Generelt

Frdrag for kontingent til yrkes- og næringsorganisasjoner kan kreves når

- skattyteren er næringsdrivende
- organisasjonen har til hovedformål å ivareta de økonomiske interesser for den virksomhet (yrke) skattyteren deltar i
- organisasjonen er landsomfattende, slik at den er åpen for alle yrkesutøvere/næringsdrivende innen en viss kategori. Forening tilsluttet en hovedsammenslutning regnes som landsomfattende.

#### 5.1.2 Bortforpaktning/utleie

Skattyter som bortforpakter gårdsbruk og næringsdrivende som midlertidig leier ut virksomheten, har krav på frdrag for kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon.

#### 5.1.3 Tvilstilfelle

Er det tvil om en sammenslutning skal regnes som en yrkes- eller næringsorganisasjon, avgjøres spørsmålet av SKD.

#### 5.1.4 Dispensasjon

Når særlige grunner foreligger, kan SKD avgjøre at kontingent til yrkes- og næringsorganisasjoner skal være fradragsberettiget selv om den ikke er landsomfattende.

#### 5.1.5 Næringsråd

Kontingent til næringsråd er ikke fradragsberettiget som kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon, jf. FIN 27. november 1985 i Utv. 1985/677.

#### 5.1.6 Yrkes- og næringsorganisasjon i annen EØS-stat

Kontingent betalt til tilsvarende organisasjon i annen EØS-stat er fradragsberettiget, så fremt vilkårene for øvrig i sktl. § 6-19 er oppfylt. Se FIN 30. oktober 2008 i Utv. 2009/1279.

### 5.2 Fradragsbegrensning

#### 5.2.1 Generelt

Frdrag for betalt kontingent kan ikke gis med høyere beløp enn

- kr 3 750, eller
- 2 promille av samlet utbetalt lønn i året forut for inntektsåret, dersom dette gir et høyere frdrag, jf. § 6-19 (2) fjerde punktum.

#### Nytt for 2013

Beløpsgrensen i sktl § 6-19 (2) er endret til kr 3 850 for inntektsåret 2013.

Med samlet utbetalt lønn menes kontantlønn, skattepliktige naturalytelser og trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser. Også lønn ytet for arbeid utført i utlandet, skal inngå i utbetalt lønn i denne sammenheng.

Dersom skattyteren er medlem i flere organisasjoner, gjelder fradragsbegrensningen for den samlede kontingent, herunder kontingent til arbeidsgiverforening mv.

### 5.2.2 *Flere næringer*

Dersom skattyter deltar i flere næringer, er det bare lønnsutbetalinger i næringer som det er betalt fradragsberettiget kontingent for, som skal tas med ved beregning av fradragsbegrensningen.

### 5.2.3 *Ektefeller*

For næringsdrivende ektefeller gjelder fradragsbegrensningen for hver av dem.

Dette gjelder også for felles bedrift. Utbetalt lønn som beregningsgrunnlag for maksimal fradragsrett, må i så fall fordeles mellom ektefellene i samme forhold som virksomhetsinntekten er fordelt.

### 5.3 *Ikke fradragsberettiget del av kontingent*

Den del av kontingenten som går til dekning av forsikringspremie eller til andre formål utenfor virksomheten som næringsorganisasjon, er ikke fradragsberettiget som kontingent.

### 5.4 *Flere kommuner*

Forskuddspliktige gis fradrag for kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon i næringskommunen(e).

## 6 **Organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes virksomhet (serviceorganisasjon)**

### 6.1 *Generelt*

Kontingent betalt til organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes virksomhet (serviceorganisasjon) vil være fradragsberettiget som driftskostnad etter sktl. § 6-1. Dette gjelder dersom organisasjonen utelukkende fungerer som et ledd i medlemmenes virksomhet, i den forstand at medlemmene gjennom kontingent bare belastes for kostnader som ville vært fradragsberettigede dersom de var utredet direkte av vedkommende medlem. Dette vil f.eks. gjelde kontingent til regnskapslag i jordbruket, visse serviceforeninger mv.

Det er ikke noen beløpsmessig begrensning i fradragsretten for disse kontingentene.

### 6.2 *Kombinert forenings- og servicevirksomhet*

#### 6.2.1 *Generelt*

Driver en organisasjon både servicevirksomhet og regulær foreningsvirksomhet, anses den ikke lenger som serviceorganisasjon. Dette gjelder selv om den regulære foreningsvirksomhet er liten. Organisasjonen kan eventuelt være en yrkes- og næringsorganisasjon hvor kontingentene er fradragsberettigede, jf. pkt. 5.

#### 6.2.2 *Utskilt servicevirksomhet*

Dersom det ved siden av ordinær foreningsvirksomhet ytes bistand av rent teknisk, regnskapsmessig eller lignende art, er kontingent til dekning av kostnadene i denne virksomheten fradragsberettiget som en ordinær driftskostnad så fremt denne virksomheten både forretnings- og regnskapsmessig er organisert som en egen avdeling. Denne avdelingen må faktisk (administrativt og regnskapsmessig) være utskilt fra foreningen med f.eks. egne ansatte og egne lokaler mv. Det er imidlertid ikke noe krav at servicevirksomheten er organisert som en egen juridisk enhet.

### 6.3 *Oversikt over avgjørelser etter sktl. § 6-1 (1)*

En oversikt over avgjørelser om fradrag etter sktl. § 6-1 (1) for kontingent til en del serviceorganisasjoner er tatt inn på skatteetaten.no/serviceorganisasjoner.

Det er i denne oversikten ikke tatt stilling til en eventuell fradragsrett etter sktl. § 6-19 og § 6-20 for kontingent til arbeidsgiverforening, arbeidstakerorganisasjon (fagforening)

eller yrkes- og næringsorganisasjon. Om eventuell fradragsrett etter sktl. § 6-19 og § 6-20, se pkt. 4 og pkt. 2.

# Kostnader – allment om fradrag

- Sktl. kap. 6.
- FSVIN § 6-51-1

## 1 Generelt

Sktl. § 6-1 (1) er hovedregelen for fradrag i alminnelig inntekt. Denne bestemmelsen gir rett til fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. En rekke særregler om fradragsrett fremgår av sktl. § 6-10 til § 6-32. Disse reglene kan presisere, innskrenke eller utvide den fradragsretten som ellers ville følge av § 6-1 (1). I § 6-51 er det oppstilt en særregel som begrenser fradragsrett for kostnader over kr 10 000 til de tilfeller hvor betalingen skjer via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling. Videre er det i §§ 6-40 flg. en del særregler som gir rett til fradrag uten at kostnaden knytter seg til erverv av skattepliktig inntekt. Nærmere regler om fradragsretten er også gitt i FSVIN og FSSKD. Skattedirektoratets takseringsregler inneholder bestemmelser som standardiserer fradragsretten på en del områder.

Mange av særreglene om fradrag er behandlet andre steder i Lignings-ABC. I dette emnet behandles den generelle fradragsregelen i § 6-1 (1).

## 2 Forholdet til minstefradraget

Skattytere som har lønnsinntekt, pensjonsinntekt mv. som omfattes av sktl. § 6-31, kan kreve minstefradrag i stedet for fradrag for faktiske kostnader. Minstefradrag gis uavhengig av om skattyter faktisk har hatt kostnader. Kreves minstefradrag, kan kostnader som inngår i minstefradraget ikke fradragsføres i tillegg til minstefradraget. Om hvilke kostnader som inngår i minstefradraget, se emnet «Minstefradrag», pkt. 4.2.

## 3 Kostnad må være pådratt (oppfret)

### 3.1 Generelt

For at det skal foreligge fradragsrett må det være pådratt en kostnad. Kostnader i skatteleuens forstand forutsetter at det foreligger en oppofrelse eller en reduksjon i skattyters formuesstilling. En oppofrelse vil foreligge når kostnaden er forbrukt, for eksempel når den leieperiode det er betalt leie for er utløpt eller den periode det er betalt lønn for er utløpt. Erverv av et formuesobjekt innebærer en investering og ved ervervet skjer det da som utgangspunkt bare en ombytting av verdier. En slik ombytting innebærer ingen oppofrelse. Inngangsverdien må normalt aktiveres og fradragsføring skjer på et senere tidspunkt når oppofrelse anses å finne sted. For driftsmidler i inntektsgivende aktivitet som kan avskrives, anses oppofrelse å ha skjedd ved at eiendelen anses å tape seg i verdi som følge av slit eller elde. Investeringen kan da fradragsføres etter reglene om avskrivninger, se sktl. § 6-10 jf. §§ 14-30 flg.

I noen tilfeller kan fradragsføring skje før det har skjedd en endelig oppofrelse. Eksempelvis kan fysiske driftsmidler med inngangsverdi mindre enn kr 15 000 eller som har en brukstid på mindre enn tre år fradragsføres direkte uavhengig av om inngangsverdien er oppfret, jf. sktl. § 14-40 (2). Om hva som skal aktiveres ved kjøp av driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi». Se også emnet «Inngangsverdi». Om behandling av kostnader i forbindelse med oppkjøp av foretak, se emnet «Transaksjonskostnader mv.». Videre er det regler om fradragsføring av urealisert valutatap på langsiktige fordringer og gjeld i fremmed valuta, se sktl. § 14-5 (5) og emnet «Valutagevinst/-tap».

For verdinedgang som kan gjenopprettes ved vedlikehold, anses oppofrelse å ha skjedd ved pådragelsen av vedlikeholdskostnadene, jf. sktl. § 6-11, se emnet «Vedlikehold».



Verdinedgang som ikke kommer til fradrag på disse måter, kan eventuelt fradragsføres som tap ved realisasjon av objektet, se sktl. § 6-2, jf. § 9-4 og § 14-44.

### 3.2 Særlig om overføringer til fond for ansatte mv.

For at en kostnad skal være pådratt, må skattyter med endelig virkning ha gitt fra seg disposisjonsretten over midlene. En avsetning som skal dekke kostnader som vil påløpe i fremtiden, er som utgangspunkt ikke fradragsberettiget. Kostnaden vil være pådratt hvis skattyter med endelig virkning reelt har gitt fra seg disposisjonsretten over midlene, for eksempel hvor de er overført til en stiftelse eller en annen selvstendig juridisk person hvor skattyter ikke har innflytelse over hvordan den juridiske personen skal disponere midlene. Som eksempler se:

- Utv. 1984/181 (Rt. 1983/1462) (Braathen SAFE) (Fradragsrett forelå for et selskap som overførte et større beløp til fond for de ansatte. Fondets formål var etterutdanning og omskolering, tiltak for billig ferie og rekreasjon og økonomisk støtte for ansatte og deres familier. Fondet skulle ha eget styre og være et eget rettssubjekt.)
- Utv. 1998/948 (URD) (Kværner ASA) (Midler ble overført fra et selskap til en stiftelse i form av grunnkapital og driftskapital. Overføringen var ikke fradragsberettiget, da selskapet i realiteten hadde den fulle og hele kontroll over hvordan stiftelsens midler skulle nyttes uten at stiftelsens styre kunne gripe inn.)
- BFU 20/2011 (En stiftelse var fullt ut kontrollert av konsernet ved at arbeidsgivers morselskap på vegne av hele konsernet utnevnte både styre og revisor i stiftelsen. Styret i stiftelsen hadde heller ikke fullmakt til å endre vedtektene uten forhåndsgodkjennelse fra styret i morselskapet. SKD kom til at arbeidsgiver reelt sett ikke ga fra seg råderetten over midlene ved innbetaling til stiftelsen.)
- BFU 1/2012 (En stiftelse skulle motta innskudd fra arbeidsgiverselskapet. Arbeidsgiverselskapet skulle ha kontroll over stiftelsen, og bestemme hvordan midlene skulle disponeres/investeres. Stiftelsens styre skulle ha myndighet til å foreta vedtektsendringer, men endringene måtte godkjennes av konsernledelsen. Stiftelsens styre ville bestå kun av ansatte fra et selskap i konsernet. SKD kom til at det ikke forelå fradragsrett ved overføringen, da arbeidsgiverselskapet ikke ville gi fra seg eier- eller disposisjonsretten på de overførte midlene til stiftelsen.)

### 3.3 Forholdet mellom kostnad og tap

Sktl. § 6-2 (1), jf. kap. 9, har særregler om tap ved realisasjon av formuesobjekt i og utenfor virksomhet. § 6-2 (2) har regler om tap på utestående fordringer og annet tap i virksomhet. I andre tilfeller kan et formuestap være fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 (1) som en kostnad pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Se nærmere

- HRD i Utv. 2008/1 (Rt. 2007/1822) (DSC). (Det forelå fradragsrett for tap etter sktl. § 6-1 ved at skattyter som følge av svindel aldri mottok de aksjene han hadde betalt for) og
- HRD i Utv. 2009/1467 (Rt. 2009/1473) (Samdal). (Det forelå fradragsrett for tap som oppsto ved at en investering i forbindelse med et utbyggingsprosjekt i Spania gikk tapt på grunn av svindel.)

Om tap, se for øvrig emnet «Tap».

### 3.4 Forholdet til det regnskapsmessige kostnadsbegrepet

Etter Norsk Standard for regnskapsterminologi (NS 4101 fra 2007) er

- «utgift» definert som anskaffelse av varer og tjenester som medfører betalingsforpliktelse

- «kostnad» definert som forbruk av varer og tjenester, vurdert i penger

I skatteloven er ordet kostnad brukt som et gjennomgående begrep uavhengig av om det etter regnskapsterminologien foreligger en utgift eller en kostnad. Skatteloven sonderer ikke mellom utgift og kostnad på samme måte som regnskapsreglene, se Ot.prp. nr. 86 (1997-98) pkt. 2.3.3.6 (side 24).

I Lignings-ABC er ordet kostnad også brukt i forbindelse med aktiveringspliktige utgifter/inngangsverdi.

## 4 Tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektsserverv

### 4.1 Generelt

For at det skal foreligge fradragsrett, må det være en tilknytning mellom kostnaden og en skattepliktig inntekt eller en inntektsgivende aktivitet.

Den skattepliktige inntekten kan være en fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet, se sktl. § 5-1 (1), ev. gevinst ved realisasjon av formuesobjekt, se sktl. § 5-1 (2). Kostnader som har tilknytning til selve investeringen, må imidlertid aktiveres som en del av kostprisen for formuesobjektet, se emnet «[Inngangsverdi](#)».

Inntekten må som utgangspunkt være skattepliktig etter norsk internrett hos den som krever fradrag for kostnadene. Private kostnader, herunder kostnader som knytter seg til ikke-skattepliktige fritidsaktiviteter mv. er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-1 (2). Det foreligger heller ikke fradragsrett for kostnader som har karakter av gaver, med mindre de særlige reglene om fradragsrett for gaver får anvendelse. Om fradragsrett for gaver, se emnene «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)» og «[Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold](#)».

Om kostnader som knytter seg til selve skatteplikten, se emnet «[Juridisk bistand/prosesskostnader](#)», pkt. 3.9.

### 4.2 Formålet med pådragelsen av kostnaden

#### 4.2.1 Generelt

Ved vurderingen av om det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom kostnaden og den skattepliktige inntekten må det tas stilling til om skattyters formål med å pådra seg kostnaden har vært å erverve skattepliktig inntekt. Andre formål med å pådra seg kostnaden enn å erverve skattepliktig inntekt kan for eksempel være personlig forbruk, herunder fritidsaktiviteter eller et ønske om å yte støtte eller på annen måte berike mottakeren. Spørsmålet om skattyters formål har vært å erverve inntekt kan ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag, men ut fra hvorvidt de objektive kjensgjerningene rundt investeringen tilsier at det har vært skattyters intensjon å skape inntekt.

Som eksempler fra rettspraksis se:

- HRD i Utv. 1956/529 (Rt. 1956/1188 (Anth. B. Nilsen)). (Kostnader til annonsekampanje som inneholdt kritikk av myndighetenes politikk var fradragsberettiget, da annonse utad fremstod som reklame for firmaets forretningsvirksomhet.)
- HRD i Utv. 2009/1467 (Rt. 2009/1473) (Samdal). (Det forelå fradragsrett for tap som oppsto ved at en investering i forbindelse med et utbyggingsprosjekt i Spania gikk tapt på grunn av svindel. Investeringen ble gjort med sikte på å oppnå fortjeneste ved videre salg. De objektive kjensgjerningene rundt investeringen var å skape inntekt.)
- HRD i Utv. 2012/1046 (Rt. 2012/744) (Skagen AS) (Et forvaltningsselskap krevde fradrag for pengebeløp overført til veldedige organisasjoner. I avtalene og ved faktureringen var den største delen av sponsorbeløpet kalt «prosjektstøtte/prosjektbidrag», mens en mindre del var kalt «sponsoravgift/markedsførings- og eksponeringsrettigheter». Det ble bare innrømmet fradragsrett for den sistnevnte del, mens det resterende ble behandlet som ikke fradragsberettiget gave. Ut i fra de ytre, objektive fakta som begrepsbruk, avgiftsmessig håndtering og omtale var formålet med denne ytelsen å forære organisasjonene midler uten motytelse. Organisasjonene skulle ikke prestere noe i tilknytning til prosjektbidraget som kunne gi selskapet grunnlag for inntekt. Tilknytningen mellom dette bidraget og en eventuell inntekt av den assosiasjonsverdien sponsoratet kunne ha for forvaltningsselskapet, ble ansett som for løs til at det kunne gi grunnlag for fradragsrett.)

Har skattyters formål med å pådra seg kostnaden utelukkende vært å innvinne skattepliktige inntekter er kostnaden fradragsberettiget i sin helhet. Bortsett fra i rene unntakstilfeller må dette gjelde selv om kostnaden objektivt sett ikke er egnet til å innvinne inntekt. Skattemyndighetene skal ikke sensurere forretningskjønnet til den som gjennomfører en investering eller pådrar seg en kostnad. Som eksempler, se

- HRD i Utv. 1981/169 (Rt. 1981/256) (Bjerke Pedersen). (Assurandør krevde fradrag for honorar som gjaldt forberedelse til mulig deltakelse i virksomhet på kontinental-sokkelen. Fradrag kunne ikke nektes med den begrunnelse at kostnaden ikke var egnet til å realisere formålet) og
- HRD i Utv. 2009/1467 (Rt. 2009/1473) (Samdal). (Referert ovenfor. Det forelå fradragsrett for tap som oppsto ved at en investering i forbindelse med et utbyggingsprosjekt i Spania gikk tapt på grunn av svindel. Investeringen skjedde ikke i en så spesiell situasjon at tapet måtte nektes fordi det falt innenfor de rene unntakstilfellene.)

#### 4.2.2 Unødvendige kostnader

Hvis hensynet til inntektsservervet har vært hovedformålet med å pådra seg kostnaden, foreligger det som utgangspunkt fradragsrett selv om kostnaden fremstår som unødvendig eller at kostnadene er uforholdsmessig høye. Som eksempler, se

- HRD i Utv. 1992/15 (Rt. 1992/1182) (Brenden). (Lærer i ungdomsskolen med fagkretsen historie, geografi og samfunnsfag hadde fradragsrett for kostnader til en 10 dagers studietur til Egypt, selv om deltakelsen verken medførte høyere lønn eller var nødvendig for at skattyteren skulle beholde sin lønn.)
- HRD i Utv. 2005/1271 (Rt. 2005/1434) (Total E & P). (Fradrag for kostnader i forbindelse med klagesaker og rettsaker om ilignet skatt ble nektet, bl.a. ut fra fast ligningspraksis, men det ble uttalt at det ikke er et absolutt vilkår for fradragsrett at kostnaden er egnet til å påvirke en skattepliktig inntektsstrøm direkte.)

Spørsmålet om kostnaden har vært nødvendig eller unødvendig stor kan imidlertid få betydning ved vurderingen av hva som har vært hovedformålet med å pådra seg kostnaden, se [pkt. 4.2.3](#).

#### 4.2.3 Flere formål

Dersom en kostnad er pådratt med flere formål for øye, er det som utgangspunkt avgjørende for fradragsretten hvilket hovedformål som må antas å ha vært avgjørende.

Fradragsrett er betinget av at tilknytningen til inntektsservervet er det vesentligste formålet, se bl.a. HRD i Utv. 1956/529 (Rt. 1956/1188) (Anth. B. Nilsen), Utv. 1965/456 (Rt. 1964/954) (Kosmos), HRD i Utv. 1992/15 (Rt. 1991/1182) (Brenden) og Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold) (Tidligere næringslivsleder ble innrømmet fradrag for prosesskostnader som hadde betydning både for framtidig inntektsevne og omdømme). Ved vurderingen av hovedformålet skal de objektivt konstaterbare omstendigheter som foreligger legges til grunn.

Er de ulike formålene innbyrdes avhengige av hverandre, vil det ikke nødvendigvis være avgjørende hvilket av disse formålene som kan betegnes som hovedformål. Det avgjørende vil da være om kostnadene er nødvendige og egnede til å fremme skattepliktig inntekt, se HRD i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold).

I noen tilfeller vil forskjellige formål knytte seg til forskjellige deler av en kostnadspost, for eksempel at et objekt benyttes dels i inntektsgivende aktivitet og dels privat, se for eksempel sktl. § 6-12. Tilsvarende gjelder for eksempel for personer som er på tjenestereiser men som forlenger oppholdet av private grunner. Bare kostnader som knytter seg til den inntektsgivende aktiviteten er da fradragsberettiget. Se også HRD i Utv. 2012/1046 (Rt. 2012/744) (Skagen AS) (Referert under [pkt. 4.2.1](#). I avtaleverket var det foretatt en oppdeling av kostnadene som var godtatt av ligningsmyndighetene. Hovedformåls læren var da ikke relevant for løsningen.)

#### 4.3 Kostnad i form av tilskudd til fremme av egen virksomhet

Tilskudd uten vederlag er fradragsberettiget når tilskuddet er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1 (1), og tilskuddet ikke fremstår som en gavetransaksjon, se for eksempel BFU 23/2010. (Tilskudd til bygging av en bro var fradragsberettiget fordi tilskuddet var av sentral betydning for virksomheten og det var tilstrekkelig nær sammenheng mellom tilskuddet og virksomheten. Tilskuddet var nødvendig for prosjektets gjennomføring.)

#### 4.4 *Kostnader til ikke inntektsgivende bolig*

Kostnader som knytter seg til fritakslignet bolig er ikke fradragsberettiget. Om fradragsrett for kostnader til boligeiendom som delvis brukes eller har vært brukt som egen bolig, se emnet «*Bolig – regnskapsligning*», pkt. 3. Det er heller ikke fradragsrett hvor andre bruker bolig vederlagsfritt, selv om brukeren blir beskattet for vederlagsfri bruk, se f.eks. URD (Dalane tingrett) 29. september 2004 i Utv. 2005/294.

#### 4.5 *Kostnader til aksjer mv. som faller inn under fritaksmetoden*

Om fradrag for kostnader som knytter seg til aksjer og andeler mv. som er omfattet av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 og sktl. § 10-41 (2), se emnet «*Aksjeselskap mv. – allment*», pkt. 8.5.

#### 4.6 *Kostnader til erverv av tilfeldige gevinster*

Kostnader som knytter seg til erverv av tilfeldige gevinster etter sktl. § 5-50 er ikke fradragsberettiget etter sktl. § 6-1. Dette gjelder både hvor gevinsten er skattepliktig og hvor den er skattefri. Om fradragsrett for kostnader ved gevinstberegningen, se emnet «*Tilfeldige gevinster/inntekter*», pkt. 10.

#### 4.7 *Tidsmessig tilknytning*

##### 4.7.1 *Generelt*

Det er ikke et vilkår for fradrag at kostnadene knytter seg til skattepliktige inntekter som oppstår i det år kostnaden pådras. Kostnadene kan være fradragsberettiget selv om de kun knytter seg til fremtidige inntektsmuligheter, se HRD i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold). (Referert under pkt. 4.2.3). På tilsvarende måte vil det være fradragsrett for kostnader pådratt i forbindelse med konferanse/intervju om en ny stilling, selv om man ikke får stillingen. Om kostnader til juridisk bistand for sikring av fremtidig inntekt, se emnet «*Juridisk bistand/prosesskostnader*», pkt. 3.10.

##### 4.7.2 *Spesielt om arbeid for eget selskap*

I tilfeller der skattyter arbeider i eget selskap vil kostnader i forbindelse med arbeidsforholdet være fradragsberettiget på vanlig måte. Fradragsrett foreligger selv om vedkommende ikke tar ut lønn/arbeidsgodtgjørelse.

### 5 *Betaling via bank som vilkår for fradragsrett*

#### 5.1 *Generelt*

Det foreligger ikke fradragsrett for kostnader som ikke er betalt via bank, hvis beløpet er kr 10 000 eller mer jf. sktl. § 6-51.

Det er et vilkår for fradragsrett at betaling skjer via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling. Vilkåret gjelder likevel ikke dersom man gjør opp et mellomværende ved motregning.

#### 5.2 *Hva anses som betaling via bank*

Med betaling via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling menes

- betaling fra konto til konto eller betaling på annen måte til mottakerens konto i bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling
- betaling via utenlandsk bank eller foretak som har tillatelse til å drive betalingsformidling,

se FSFIN § 6-51-1.

Betaling til mottakers konto i bank omfatter også betaling med krysset sjekk eller krysset bankremisse som bare kan heves ved å føre beløpet inn på mottakers bankkonto. Det samme gjelder hvor betaling foretas kontant til mottakers konto i bank.

#### 5.3 *For hvilke transaksjoner gjelder bestemmelsen*

Vilkåret om betaling via bank gjelder alle transaksjoner som danner grunnlag for fradragsrett etter kapittel 6 i skatteloven, herunder fradrag for avskrivninger og/eller fradrag for tap. Dette innebærer blant annet at beløp som foretas ved kontant betaling i strid med

bestemmelsen i sktl. § 6-51 ikke skal inngå i avskrivningsgrunnlag og inngangsverdier. Vilkåret gjelder uavhengig av om kostnaden er pådratt i eller utenfor virksomhet eller om betaling skjer til mottaker i Norge eller utlandet.

Det er ikke gjort noen unntak for arter av kostnader. Dette innebærer at også lønns-kostnader er omfattet, herunder lønnskostnader til utenlandske sesongarbeidere.

#### **5.4 Beløpsgrensen på kr 10 000**

Vilkåret om betaling via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling gjelder bare for beløp på kr 10 000 eller mer.

Flere betalinger innenfor samme kalenderår for samme leveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende skal vurderes som én betaling ved anvendelse av beløpsgrensen. Dette innebærer også at alle betalinger for enkelte periodiske og løpende ytelser, for eksempel avtaler om telefoni, lisenser, husleie, vedlikeholdsavtaler, vakthold, revisjon og regnskapsføring skal ses på som én transaksjon ved anvendelsen av beløpsgrensen. Tilsvarende gjelder andre avtaler hvor leveringsfrekvensen er avtalt på forhånd, for eksempel avtaler om fast ukentlig søppeltømming eller fast ukentlig rengjøring basert på forhåndsavtale om dette, se SKD 26. august 2011 i Utv. 2011/1242.

Dersom betaling for en vare eller tjeneste deles opp, slik at den delvis foretas via bank, og delvis på annen måte, vil det bare foreligge fradragsrett for den delen som betales via bank. Den delen av totalbeløpet som er betalt på annen måte vil ikke være fradragsberettiget. Dette gjelder uavhengig av om dette beløpet er over eller under kr 10 000, så lenge det samlede beløpet er kr 10 000 eller mer, se uttalelse fra Finansministeren 30. mars 2011 i Stortingets spørretime.

Er det utbetalt lønnsinntekt kontant og det er foretatt skattetrekk av lønnsutbetalingen som innbetales til skatteoppkrever, regnes skattetrekket ikke med i beløpsgrensen på kr 10 000.

#### **5.5 Reversering av fradrag**

På grunn av tidfestingsregelen i sktl. § 14-2 (2), vil skattyter kunne ha fått fradrag for en kostnad før betaling har skjedd. Hvis vilkårene for fradragsrett ikke er oppfylt, for eksempel fordi betaling ikke er foretatt via bank, skal tidligere fradragsført beløp tas til inntekt det år betalingen skjer.

### **6 Tilordning av fradrag**

#### **6.1 Generelt**

Kostnader skal tilordnes (fradras hos) den skattyter som har pådratt seg kostnaden og som etter det underliggende forhold var forpliktet til å bære kostnaden. F.eks. skal fradraget for renter gis hos de(n) som har pådratt seg gjelden og var ansvarlig(e) for den i den perioden rentene påløp.

Om hvem av ektefellene som kan kreve fradrag for kostnader pådratt av en av dem, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 12.2.

#### **6.2 Flere er forpliktet**

Hvis flere er forpliktet overfor kreditor, kan den enkelte debitor bare kreve fradrag for den andel av kostnadene som vedkommende etter det underliggende forhold skal dekke. Dette gjelder både hvor debitorerne hefter solidarisk og hvor de hefter pro rata. Den som er ansvarlig vil normalt ha rett til fradrag for sin andel, selv om denne dekkes av en av de andre og tilbakebetalingskravet ettergis som følge av manglende betalingsevne.

Om fradrag for renter av gjeld hvor flere er ansvarlige, herunder særreglene for ektefeller, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 2.4.

#### **6.3 Kostnaden dekkes av andre**

##### **6.3.1 Generelt**

Hvis en kostnad dekkes av andre enn den som er forpliktet overfor kreditor, må det vurderes om den ansvarlige likevel skal anses å ha oppofret kostnaden. Dette er aktuelt både hvor skattyteren har fått midler av andre til å dekke kostnaden og hvor kostnaden betales

direkte av andre. Spørsmålet er bare aktuelt hvor det ikke foreligger plikt for skattyteren til å refundere beløpet. Tilsvarende spørsmål oppstår ved fastsetting av en inngangsverdi for formuesobjekter som vedkommende mottar vederlagsfritt fra andre.

#### 6.3.2 *Kostnadsdekningen er skattepliktig for mottakeren*

Hvis kostnadsdekningen (ytelsen) er skattepliktig for mottakeren, vil mottakerens kostnad være fradragsberettiget dersom vilkårene for øvrig er oppfylt. Dette gjelder for eksempel hvor en arbeidsgiver dekker arbeidstakerens renter på lån som arbeidstakeren har tatt opp.

#### 6.3.3 *Kostnadsdekningen skjer som gave, understøttelse mv.*

Hvis ytelsen anses som en ikke-skattepliktig gave, vil mottakeren ha fradragsrett hvis de øvrige vilkårene er oppfylt. (Gaven kan etter omstendighetene medføre plikt til å svare arveavgift.)

#### Eksempel

*Hans og Grete er ikke-meldepliktige samboere. Betaler Hans med gavehensikt direkte til banken renter på et lån som bare Grete står ansvarlig for, vil Hans ikke ha krav på fradrag. Betalingen av rentebeløpet vil ikke være skattepliktig inntekt for Grete. Grete har likevel fradragsrett for beløpet som rente.*

Selv om kostnadsdekningen ikke skjer i gavehensikt, vil mottakeren normalt ha fradragsrett hvis kostnaden dekkes av en annen og tilbakebetalingsplikten ettergis som følge av manglende betalingsevne.

Om fradrag for bruk av lånt bil til yrkeskjøring, se emnet «**Bil – fradrag for bilkostnader**», pkt. 4.2.

Dekkes en kostnad av andre uten at dette kan karakteriseres som gave og mottakelsen av midlene ikke medfører tilbakebetalingsplikt og heller ikke skatteplikt for skattyteren, må det vurderes konkret om mottakeren har fradragsrett.

#### 6.3.4 *Kostnader som dekkes av forsikringsselskap*

Kostnader som skattyter får dekket av forsikringsselskap anses ikke som oppofret, og vil dermed ikke være fradragsberettiget.

#### 6.3.5 *Kostnader som inngår i særfradraget*

Om særfradrag for sykdomskostnader hvor skattyteren har fått erstatning fra forsikringsselskap eller skadevolder, se emnet «**Særfradrag – sykdom eller svakhet**», pkt. 10.3.5.

#### 6.3.6 *Kostnader dekket ved tilskudd fra det offentlige*

Om vurdering av fradragsrett der kostnadene er dekket ved diverse tilskudd fra det offentlige, se emnet «**Tilskudd – offentlige tilskudd**».

#### 6.3.7 *Arbeidsgivers dekning av kostnader til erverv av skattefrie inntekter*

Er kostnaden dekket av arbeidsgiver i tilfelle hvor det foreligger skattefritak, f.eks. etter FSFIN § 5-15, vil det ikke være fradragsrett for kostnaden hos arbeidstakeren.

#### 6.3.8 *Avskrivninger hvor eieren ikke har overtatt risiko for verdireduksjon*

Eieren av driftsmiddel har ikke rett til fradrag for avskrivning når vedkommende ikke har risiko for verdireduksjonen på driftsmidlet, se nærmere emnet «**Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi**», pkt. 4.1.2.

#### 6.3.9 *Fradragsretten hos skattyter som ikke har pådratt seg kostnaden, men som betaler/dekker den*

Det vil ikke foreligge fradragsrett for kostnaden som sådan hos en annen enn den som har pådratt seg kostnaden og som skal tilordnes kostnadsfradraget. Dette gjelder selv om den

andre betaler/dekker kostnaden. Yter f.eks. en aksjonær midler til aksjeselskapet til dekning av kostnad som er påløpt i selskapet, vil aksjonæren ikke ha fradragrett for kostnaden som sådan.

Om når en kausjonist får fradrag for påløpte renter, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.15.

## 7 Tidfesting av kostnadsfradraget

Om tidfesting av fradrag for kostnader, se emnene om tidfesting.

# Kraftforetak

- Sktl. § 2-2 (1) bokstav g, § 2-5, § 2-38, § 9-3 (7) § 10-40 (2), § 14-41 (1) bokstav g og kap. 18.
- FSVIN § 2-5 og kap. 18.
- Instruks om fordeling av vedtaksmyndighet mv. mellom skattekontorene for 2008 fastsatt av Skattedirektoratet 4. januar 2008 § 2-1-3 punkt d.
- Lignl. § 8-11.
- Esktl. § 8.

## 1 Generelt

I dette emnet behandles særreglene i skatteloven som gjelder i følgende tilfeller

- produksjon av kraft i vannkraftanlegg
- omsetning, overføring og distribusjon av elektrisk kraft

En del av disse særreglene står i sktl. kap. 18, men det er også enkelte særregler andre steder i skatteloven. I tillegg beskrives hvordan en del av skattelovens alminnelige regler skal anvendes for kraftforetak.

Særreglene i sktl. kap. 18 gjelder bare for skattlegging av inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft, jf. sktl. § 18-1. Produksjon av elektrisk kraft med annet enn vannkraft, f.eks. vindkraftverk og gasskraftverk behandles derfor ikke i dette emnet.

Kraftforetak får fastsatt alminnelig inntekt på tilsvarende måte som andre foretak. Beregningen av alminnelig inntekt for kraftforetak følger i utgangspunktet de ordinære regler i skatteloven, men kraftvirksomhetens særtrekk har medført noen særregler ved fastsetting av alminnelig inntekt, se pkt. 8.5.

Skatteloven § 18-5 har regler om beregningen av formuesverdi for kraftanlegg. Reglene er forskjellige for formue i kraftanlegg med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA og hvor merkeytelsen er 10 000 kVA eller høyere.

Ligningsmyndighetenes formuesverdsetting legges til grunn ved beregning av kommunal eiendomsskatt, jf. esktl. § 8.

Av produksjon i kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse på 5 500 kVA eller mer skal det svares naturresursskatt til kommunen og fylkeskommunen etter sktl. § 18-2 og grunnrenteskatt til staten etter sktl. § 18-3.

Skattytere som er eier eller deleier i minst ett kraftverk som i inntektsåret har generatorer med en samlet påstemplet merkeytelse på 5500 kVA eller mer, lignes ved Sentral-skattekontoret for storbedrifter (SFS), Skatt øst.

## 2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

Kommunale- og fylkeskommunale forvaltningsbedrifter har årsregnskapsplikt etter kommuneloven 25. september 1992 nr. 107.

### 3 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

Kommunale- og fylkeskommunale forvaltningsbedrifter har revisjonsplikt etter kommuneloven 25. september 1992 nr. 107 § 60 og Forskrift om revisjon av 13. januar 1993 nr. 4045 § 4.

## 4 Definisjoner

### 4.1 Generelt

Nedenfor følger noen definisjoner av sentrale begreper som er brukt i dette emnet.

### 4.2 Kraftforetak

Med kraftforetak menes bedrift som driver produksjon, omsetning, overføring og/eller distribusjon av vannkraft, jf. sktl. § 18-1 (2) bokstav d.

### 4.3 Kraftanlegg

Med kraftanlegg menes kraftstasjonen med tilhørende reguleringsanlegg eller andel i slike formuesobjekter, men unntatt anlegg for overføring og distribusjon av kraft (fjernledninger og fordelingsanlegg), jf. sktl. § 18-1 (2) bokstav a. Slike anlegg er underlagt Norges vassdrags- og energidirektorats (NVE) monopolkontroll. Begrepet kraftanlegg har i prinsippet ingen nedre grense, og omfatter også mikro-, mini- og småkraftverk. Eier skattyter flere kraftstasjoner, behandles hver kraftstasjon med eventuelt reguleringsanlegg som et eget kraftanlegg. Om hva som er flere kraftstasjoner/kraftverk, se [pkt. 4.4.2](#).

Kraftanlegg omfatter reguleringsanlegg og/eller produksjonsutstyr samt rettigheter i slike anlegg, herunder f.eks. fallretter, damanlegg, pumpeverk, inntaksdam, atkomst til kraftanlegg fra offentlig vei, tilløpstunnel, og kraftstasjon med turbin og generatorer frem til undervannet fra kraftstasjonen der dette faller ut i vassdrag eller sjø. Videre omfattes transformatorer som oppstilles i eller ved kraftstasjonen for opptransformering fra maskinspenning til overføringsspenning og dertil hørende brytere (forutsatt at transformatorstasjonen ikke er underlagt NVEs monopolkontroll). Begrepet kraftanlegg, slik det er benyttet i sktl. § 18-1 (2) bokstav a, vil normalt ikke omfatte reservedeler, administrasjonsbygg, tjenesteboliger mv.

## 4.4 Kraftverkkraftstasjon

### 4.4.1 Generelt

Med begrepet kraftverk og begrepet kraftstasjon menes det samme, jf. sktl. § 18-1 (2) bokstav b.

Kraftverk/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 turbiner og generatorer frem til undervannet fra kraftstasjonen der dette faller ut i vassdrag eller sjø. Videre omfattes transformatorer som oppstilles i eller ved kraftstasjonen for opptransformering fra maskinspenning til overføringsspenning og dertil hørende brytere (forutsatt at transformatorstasjonen ikke er underlagt NVEs monopolkontroll).

### 4.4.2 Ett eller flere kraftverk/kraftstasjon(er)

Eier en person eller et selskap flere generatorer, må det i visse tilfelle tas standpunkt til om noen av disse sammen utgjør ett kraftverk eller flere atskilte kraftverk. Dette har særlig betydning for

- hvilken bestemmelse for verdsetting av kraftanlegg som kommer til anvendelse, jf. sktl. § 18-5 både ift. grensen på 10.000 kVA i første til fjerde ledd og ift. kraftanlegg under bygging i sjettede ledd
- vurderingen av om terskelen for særbeskatning av det enkelte kraftverk er overskredet, jf. sktl. § 18-2 (2), jf. § 18-3 tiende ledd
- samordningsforbudet for negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2006 eller tidligere, jf. sktl. § 18-3 (4).



Generatorer som er tilkoblet turbiner som har inntak i vassdraget på samme sted og utløp i vassdrag, sjø mv. på samme sted, slik at samme vannfall utnyttes, regnes å tilhøre ett kraftverk, jf. FSVIN § 18-2-3 (2), § 18-3-3 (2) og § 18-5-2 (2). Dette gjelder selv om generatorene skulle stå i forskjellige bygninger/fjellhaller. Regelen gjelder også for selskap som skal deltakerlignes, selv om deltakerligningen foretas etter bruttometoden.

Er vilkårene ovenfor ikke oppfylt, regnes generatorene å tilhøre forskjellige kraftverk. Dette gjelder selv om de har samme eiere og står i samme bygning/fjellhall.

Som eksempler fra praksis, se avgjørelse fra skatteklagenemnda ved SFS i Utv. 2009/430 pkt. 2.2.3 (En kraftstasjon bygget som erstatning for to eksisterende kraftverk (magasinkraftverk) beliggende etter hverandre i en vannstreng ble ansett som ett nytt kraftverk.) Se også avgjørelse fra skatteklagenemnda ved SFS i Utv. 2009/431 pkt. 2.2.4 (En nybygget kraftstasjon ble ansett som investering i det eksisterende elvekraftverk).

#### **4.5 Reguleringsanlegg**

Med reguleringsanlegg menes anlegg for regulering av vannføringen i et vassdrag med tilhørende rettigheter, jf. sktl. § 18-1 (2) bokstav c. Driftsmidler i reguleringsanlegg vil bl.a. være dammer, vannveier (tunneler, sjakter, kanaler og rør), luker, tverrslagsporter og pumpestasjoner.

#### **4.6 Særskilte driftsmidler i kraftanlegg**

Begrepet særskilte driftsmidler i kraftanlegg er definert i forskrift 20. januar 1997 nr. 79 om fastsetting av skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar 1997 for særskilte driftsmidler i kraftforetak § 1-1 annet ledd. Det fremgår her at begrepet omfatter driftsmidler i kraftanlegg som skal avskrives lineært i medhold av sktl. § 18-6 og elektroteknisk utrustning som nevnt i sktl. § 14-41 bokstav g. Derimot inngår ikke driftsmidler så langt disse brukes i virksomhet underlagt NVEs monopolkontroll av overførings- og distribusjonstjenester. Det samme gjelder anleggsveier, kaianlegg, broer, taubaner og lignende som nevnt i forskriftens § 1-1 tredje ledd.

#### **4.7 Elektroteknisk utrustning i kraftforetak**

Elektroteknisk utrustning i kraftforetak vil omfatte driftsmidler både i kraftanlegg og i fordelingsnett (sktl. § 14-41 (1) bokstav g), så som transformatorer, koblingsanlegg, kabler i kraftverk og overførings- og distribusjonslinjer, jord- og sjøkabler. De enkelte nettene inndelt i sentral-, regional- og distribusjonsnettet anses hver for seg å utgjøre ett driftsmiddel.

#### **4.8 Konesjonskraft**

Konesjonskraft er kraft som tas ut av andre enn kraftanleggets eier(e) i henhold til vilkårene for konesjonen. Vilkårene for konesjon gis i medhold av henholdsvis lov 14. desember 1917 nr. 16 om erverv av vannfall, bergverk og annen fast eiendom mv. (industrikonesjonsloven) og lov 14. desember 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. Eventuelt kan konesjonsvilkår som leveringsmengde og pris mv. endres ved avtale mellom partene. Hensikten er å gi kraftanleggskommunene kompensasjon for de inngrep utbyggingen av kraftverket med reguleringsanlegg har medført.

#### **4.9 Betegnelser**

Bransjebetegnelser for kraftverk etter installert merkeytelse er

- mikrokraftverk: under 100 kVA
- minikraftverk: 100 – 1000 kVA
- småkraftverk: 1 000 – 10 000 kVA.

## 5 Særregler for offentlig eide kraftforetak

### 5.1 Kommunale og fylkeskommunale kraftforetak

#### 5.1.1 Formue

Fylkeskommuner og kommuner er ikke skattepliktige for formue i kraftforetak for eiendommer mv. som ligger innenfor (fylkes-) kommunens område, se sktl. § 2-30 (1) bokstav c jf. § 2-5 (1) bokstav d og (2) bokstav b. Dette gjelder enten foretaket er eid direkte eller som andel i et deltakerlignet selskap.

For eiendommer mv. som ligger utenfor (fylkes-) kommunens område, vil det foreligge skatteplikt såfremt eiendommen mv. er direkte eid eller eid som andel i et selskap som deltakerlignes. (Interkommunale selskaper med delt ansvar, jf. lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, deltakerlignes ikke.)

#### 5.1.2 Inntekt

Fylkeskommuner og kommuner er skattepliktig for inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av elektrisk kraft utover omsetning av konsesjonskraft, se sktl. § 2-5 (1) bokstav a og (2) bokstav a. Dette gjelder enten foretaket er eid direkte eller som andel i et deltakerlignet selskap. Videre gjelder det selv om kraftforetaket ligger helt eller delvis innen kommunens område. Om skatteplikt for gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel](#)».

### 5.2 Statsforetak

Statsforetak skal skattlegges på samme måte som aksjeselskap eid av det offentlige, se nedenfor.

### 5.3 Offentlig eide aksjeselskap mv.

#### 5.3.1 Formue

Formue i aksjer/andeler i aksjeselskaper eller likestilte selskaper, herunder interkommunale selskaper, er ikke skattepliktig for stat, fylkeskommune eller kommuner, jf. sktl. § 2-30 (1) bokstav b og c. Aksjeselskaper som direkte eller indirekte er heleid av offentlig eier som nevnt, er fritatt fra plikten til å fylle ut rubrikkene om verdsetting av selskapets aksjer på selvangivelsen (RF-1028) side 4, jf. FSFIN § 4-12-5 (1) siste punktum.

#### 5.3.2 Inntekt

Inntekt av virksomhet drevet av aksjeselskaper og likestilte selskaper hvor aksjene eller andelene helt eller delvis er eid av det offentlige, skattlegges i utgangspunktet som andre aksjeselskap. Dette gjelder også for interkommunale selskaper organisert i samsvar med lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, jf. sktl. § 2-2 (1) bokstav g.

Kommuners og fylkeskommuners inntekter av aksjer mv. omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 2-5 (3), jf. sktl. § 2-38. Se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

## 6 Ligningsmåten for ansvarlige selskap mv.

### 6.1 Hovedregel

Ansvarlige selskap (ANS og DA), kommandittselskap og indre selskap, skal som hovedregel deltakerlignes etter nettometoden.

### 6.2 Deltakerne selger kraft hver for seg

Ansvarlige selskap (ANS og DA), kommandittselskap og indre selskap som driver kraftproduksjon, men hvor deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis, skal deltakerlignes etter bruttometoden og ikke etter nettometoden, dvs. at sktl. § 10-40 til § 10-45 ikke gjelder for slike selskap, jf. sktl. § 10-40 (2). Om ligning etter bruttometoden, se emnet «[Sameie – ligning etter bruttometoden](#)». Dette vil gjelde selv om selskapet også driver omsetning og/eller overføring og/eller distribusjon av kraft i tillegg til produksjonen. Derimot vil det ikke gjelde for interkommunale ansvarlige selskap, jf. lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper. Disse skal lignes som eget skatteobjekt. Som eksempel fra praksis, se forhåndsuttalelse fra SFS i Utv. 2009/403 pkt. 1.2.2.

### 6.3 Interkommunale ansvarlige selskap

Ansvarlige selskap som er dannet av fylkeskommuner og/eller kommuner til fremme av økonomiske fellesinteresser, jf. lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, skal lignedes som aksjeselskaper, jf. sktl. § 10-1 (1) og § 2-2 (1) bokstav g. Dette gjelder også for interkommunale selskaper organisert som DA etter selskapsloven, og som er organisert i henhold til lov om interkommunale selskaper.

## 7 Formue

### 7.1 Generelt

Verdsetting av kraftanlegg er regulert i sktl. § 18-5 med tilhørende forskrifter. Disse reglene gjelder formue i kraftanlegg som i inntektsåret har generatorer med en påstemplet merkeytelse på minst 10 000 kVA, jf. sktl. § 18-5 (5). Etter disse reglene skal verdien av kraftanleggsformuen fastsettes ved nåverdiberegning av fremtidige inntekter og kostnader over ubegrenset tid, jf. sktl. § 18-5 (1) til (4), samt FSFIN § 18-5.

Formuesverdien i kraftanlegg hvor generatorene har en samlet påstemplet merkeytelse på mindre enn 10 000 kVA, fastsettes etter de vanlige regler, dvs. til skattemessige formuesverdier per 1. januar i ligningsåret, jf. sktl. § 18-5 (5).

Verdsetting etter de vanlige reglene gjelder også for formue som ikke er en del av selve kraftanlegget, jf. pkt. 7.4.8.

- Sktl. § 18-5 om verdsetting av kraftanlegg har betydning for
- fastsettingen av formuesskattegrunnlaget for skattytere som er skattepliktige for formue i kraftanlegg
  - fordelingen av inntekten fra kraftverk mellom kommuner, jf. sktl. § 18-7 (7)
  - fordelingen av formue og naturressursskatt mellom kommuner, jf. sktl. § 18-7 (1), jf. sktl. § 18-2 (1)
  - utskrivning av eiendomsskatt etter eiendomsskatteoven § 8
- Fastsetting av formuesverdien etter disse reglene skal foretas selv om den ikke får betydning for utligning av formuesskatt for kraftforetaket eller dets eiere, siden formuesverdien vil ha betydning for fastsettingen av eiendomsskattegrunnlaget, jf. lignl. § 8-11.

### 7.2 Beregningsenhet

Det enkelte kraftanlegg er beregningsenhet for formuesverdien i kraftanlegget, jf. FSFIN § 18-5-2.

For selskap som selskapslignes og selskap som deltakerlignes etter nettometoden skal formuen fastsettes under ett på selskapets hånd. For kraftproduserende selskap som deltakerlignes etter bruttometoden, skal formuen fastsettes særskilt for hver deltaker, jf. sktl. § 18-5 (7).

### 7.3 Nærmere om grensen på 10 000 kVA

Ved vurderingen av om grensen på 10 000 kVA er overskredet, er det avgjørende om de aktuelle generatorene inngår i ett kraftanlegg. Eier skattytere flere atskilte kraftanlegg, skal grensen på 10 000 kVA vurderes separat for hvert kraftanlegg. Om hva som anses som ett kraftanlegg, se pkt. 4.4.2.

I selskap som deltakerlignes, skal grensen vurderes for hvert kraftanlegg i selskapet. Dette gjelder uavhengig av om selskapet lignes etter brutto- eller nettometoden.

Nyanskaffet generator som er satt i drift i løpet av året regnes med ved vurdering av om generatorene overstiger grensen på 10 000 kVA. Dette gjelder selv om generatoren bare har vært i drift i kort tid. 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.

Ved vurderingen av om kraftanlegget har en samlet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer, skal det ikke tas hensyn til generatorer som permanent er satt ut av drift pr. 1. januar i ligningsåret. En generator anses for å være satt ut av drift hvis røret til generatoren er permanent fysisk frakoblet, jf. FSFIN § 18-5-2 (3).

Som utgangspunkt skal generatorer som midlertidig er satt ut av drift regnes med ved vurderingen av om kraftanlegget har en samlet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer. Har

røret til generatoren vært midlertidig fysisk frakoblet mer enn halve inntektsåret, dvs. mer enn 6 mnd, skal imidlertid vedkommende generators merkeytelse ikke regnes med, jf. FSFIN § 18-5-2 (3) annet punktum. Dette gjelder også om generatoren er den eneste generatoren i vedkommende kraftanlegg.

#### 7.4 Formuesverdi for kraftanlegg med påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer

##### 7.4.1 Generelt

Nåverdien av fremtidige inntekter og kostnader for kraftanlegg som har en samlet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer beregnes som følger, jf. sktl. § 18-5

	Gjennomsnittlig indeksregulert brutto salgsinntekter siste fem inntektsår
-	Gjennomsnittet av visse indeksregulerte driftskostnader for de siste fem årene som inngår i beregningen av grunnrenteskatt
-	Gjennomsnittlig pliktig indeksregulert grunnrenteskatt for de siste fem år
=	Netto inntektsstrøm

Netto inntektsstrøm skal så kapitaliseres over uendelig tid. Ved nåverdiberegningen brukes en diskonteringsrente som hvert år fastsettes av departementet ved forskrift. For inntektsåret 2011 er den fastsatt til 4,5 prosent, jf. FSFIN § 18-8-4.

Når en har beregnet nåverdien for netto inntektsstrøm, skal en fra dette beløpet trekke nåverdien av fremtidige utskiftningskostnader, jf. sktl. § 18-5 (1) tredje punktum. Nåverdiberegningen for fremtidige utskiftningskostnader beregnes på eget skjema, RF-1161.

##### 7.4.2 Nærmere om beregning av fremtidige salgsinntekter

Brutto beregnet salgsinntekt for det aktuelle inntektsåret fastsettes til gjennomsnittet av summen av inntektsårets og de fire foregående års beregnede salgsinntekter, jf. sktl. § 18-5 (2). Har kraftanlegget vært omfattet av reglene om fastsetting av formuesverdi for kraftverk med merkeytelse på 10 000 kVA i mindre enn fem år, legges gjennomsnittet for disse årene til grunn, jf. sktl. § 18-5 (2) annet punktum.

Beregnet salgsinntekt for hvert av årene settes til spotmarkedsprisen per time multiplisert med faktisk produksjon i de tilhørende tidsavsnittene, jf. sktl. § 18-5 (2). Salgsinntekter av konsesjonskraft fastsettes likevel etter faktisk oppnådde priser.

Hvis konsesjonskraften leveres fra flere kraftverk, skal salgsinntekten fordeles mellom kommunene etter sktl. § 18-7 (6), jf. § 18-3 (2).

Salgsinntekten for de foregående år skal justeres med den årlige gjennomsnittsendringen i konsumprisindeksen til og med inntektsåret, jf. sktl. § 18-5 (2) siste punktum.

Dersom kraftverkets midlere produksjonsevne er varig redusert med 10 % eller mer, nedsettes beregningsgrunnlaget for brutto salgsinntekter tilsvarende, jf. FSFIN § 18-5-7. Midlere produksjon gir uttrykk for hvilken gjennomsnittlig årlig produksjon man kan forvente fra et kraftverk, og da som regel gjennomsnittet for en lang periode, typisk 60 år. Brutto salgsinntekter i alle år som inngår i grunnlagsperioden før produksjonen er redusert, reduseres prosentvis like mye som reduksjonen i midlere produksjonsevne. For at ligningsmyndighetene skal godkjenne slik reduksjon i midlere produksjonsevne, må det innhentes sakkyndig uttalelse fra Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE), jf. FSFIN § 18-5-7 siste punktum.

Dersom et kraftverk disponerer vannfall som helt eller delvis ble disponert av et annet kraftverk i grunnlagsperioden og beregningsgrunnlaget for dette kraftverket i grunnlagsperioden har blitt nedsatt som nevnt i forrige avsnitt, skal det førstnevnte kraftverket videreføre det andre kraftverkets beregningsgrunnlag for brutto salgsinntekter, jf. FSFIN § 18-5-6.

Ved beregningen av årlige brutto salgsinntekter som grunnlag for formuesverdssettingen, gjelder reglene om fastsetting av brutto salgsinntekter ved fastsettingen av grunnrenteskatt i sktl. § 18-3 (2) bokstav a og FSFIN § 18-3 tilsvarende, jf. FSFIN § 18-5-5. Se pkt. 10. Kontraktsprisalternativet er ikke aktuelt ved formuesverdssettingen.

#### 7.4.3 *Nærmere om beregningen av gjennomsnittlige driftskostnader*

Kostnader som skal gå til fradrag ved beregningen av brutto salgsinntekt utgjør i følge sktl. § 18-5 (3) første punktum, gjennomsnittet av summen av inntektsårets og de fire foregående års kostnader i kraftverket som fradras ved beregningen av grunnrenteinntekten etter sktl. § 18-3 (3) bokstav a nr. 1 og 2. Se nærmere pkt. 10.18. De kostnader som omfattes er driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen, herunder kostnader til pumping og tap ved realisasjon av driftsmidler, konsesjonsavgift og eiendomsskatt. Avskrivninger som er knyttet til kraftproduksjon skal imidlertid ikke trekkes fra.

Har kraftverket vært omfattet av reglene om fastsetting av formuesverdi for kraftverk med merkeytelse på 10 000 KVA i mindre enn fem år, legges gjennomsnittet for disse årene til grunn, jf. sktl. § 18-5 (3) annet punktum.

Kostnadene justeres med den årlige gjennomsnittlige endringen i konsumprisindeksen til og med inntektsåret, jf. sktl. § 18-5 (3) siste punktum.

#### 7.4.4 *Nærmere om fradrag for grunnrenteskatt*

I beregningsgrunnlaget gjøres fradrag for gjennomsnittet av summen av inntektsårets og de fire foregående års pliktige grunnrenteskatt for kraftverket, se sktl. § 18-5 (1) jf. (3). Det er den beregnede positive grunnrenteinntekten som i samsvar med sktl. § 18-3 (6) annet punktum er fordelt på det enkelte kraftverk som skal legges til grunn, se sktl. § 18-5 (3) annet punktum.

Har kraftverket vært omfattet av reglene om grunnrenteskatt i mindre enn fem år, legges gjennomsnittet for disse årene til grunn, jf. sktl. § 18-5 (3) første punktum.

Grunnrenteskatten fra årene før inntektsåret skal justeres med den årlige gjennomsnittlige endring i konsumprisindeksen til og med inntektsåret, se sktl. § 18-5 (3) siste punktum.

#### 7.4.5 *Nærmere om nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler*

I beregningsgrunnlaget skal det gjøres fradrag for nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler som utgjør en del av kraftanlegget og som i henhold til skattemessige avskrivningsregler anses å ha begrenset levetid, se sktl. § 18-5 (4) og FSFIN § 18-5-8. Dette gjelder både for driftsmidler som avskrives etter saldometoden og driftsmidler som skal avskrives lineært. Ved beregningen av nåverdien av fremtidige utskiftingskostnader for driftsmidler vil investeringskostnad, skattemessig levetid, gjenstående levetid og diskonteringsrente (realrenten) inngå som faktorer ved beregningen. Fradrag for fremtidige utskiftingskostnader gis i stedet for fradrag for avskrivninger.

Investeringskostnad ved fremtidig utskifting av driftsmidler settes lik sist observerte historiske anskaffelseskostnader for det aktuelle driftsmiddel på beregningstidspunktet, dvs. den 1. januar i takseringsåret, se sktl. jf. FSFIN § 18-5-9 (1), jf. sktl. § 18-5-3 (4). Ved utskifting av fast teknisk installasjon i bygning som faller inn under saldogruppe j, skal investeringskostnaden reduseres med kostpris for den nye tekniske installasjonen, jf. FSFIN § 18-5-9 (3). Kroneverdien oppjusteres med konsumprisindeksen fra anskaffelsesåret til utgangen av inntektsåret.

For driftsmidler som er ervervet før 1. januar 1997, settes investeringskostnaden til den verdi som er lagt til grunn for vedkommende driftsmiddel i den skattemessige åpningsbalansen per 1. januar 1997, jf. FSFIN § 18-5-9 (2). Ved utskifting av fast teknisk installasjon i bygning som faller inn under saldogruppe j, skal investeringskostnaden reduseres med kostpris for den nye tekniske installasjonen, jf. FSFIN § 18-5-9 (3). Det skal ikke tas hensyn til beregnede avskrivninger fra driftsmidlets anskaffelsestidspunkt og frem til 1. januar 1997. Kroneverdien oppjusteres med endringer i konsumprisindeksen fra 1. januar 1997 til 1. januar i takseringsåret.

Gjenstående levetid for driftsmidler som er i bruk, settes i utgangspunktet til den gjenstående skattemessige levetiden for driftsmidlet. Gjenstående skattemessig levetid tilsvarer den lovforutsatte skattemessige levetiden for det enkelte driftsmidlet, fratrukket driftsmidlets alder, se FSFIN § 18-5-10 (1), jf. § 18-5-11 (2), (3) og (5).

Lovforutsatt skattemessig levetid for driftsmidler som avskrives lineært etter sktl. § 18-6 (1) bokstav a, dvs. dammer, tunneler, rørgater og kraftstasjoner, er 67 år. For driftsmidler som avskrives etter sktl. § 18-6 (1) bokstav b, dvs. maskinteknisk utrustning i kraftstasjon, generatorer, rør, foring i sjakt/tunnel, luker etc., er skattemessig levetid 40 år.

For driftsmidler som avskrives lineært etter sktl. § 18-6 kan gjenstående skattemessige levetid ikke settes lavere enn 40 år for avskrivningsgruppe a og 15 år for avskrivningsgruppe b, se sktl. § 18-5 (4) fjerde punktum.

For driftsmidler som saldoavskrives er lovforutsatt skattemessig levetid i de ulike avskrivningsgruppene som følger, jf. FSFIN § 18-5-11 (3)

- avskrivningsgruppe a: 5 år
- avskrivningsgruppe c: 7 år
- avskrivningsgruppe d og e: 8 år
- avskrivningsgruppe f: 14 år
- avskrivningsgruppe g: 31 år
- avskrivningsgruppe h: 38 år
- avskrivningsgruppe i: 67 år
- avskrivningsgruppe j: 20 år

Driftsmidler i avskrivningsgruppe a, c og d kan vurderes under ett med en gjennomsnittlig skattemessig levetid på 7 år, jf. FSFIN § 18-5-11 (4). Dette forutsetter at driftsmidlene i disse gruppene kan anses som en del av kraftanlegget.

Driftsmidler som kan henføres til saldogruppe j, bedømmes under ett sammen med bygget ved beregning av fremtidige utskiftningskostnader. Dette gjelder når driftsmidlet er ervervet før 1. januar 2010. Tilsvarende gjelder påkostninger foretatt før 1. januar 2010 på slike driftsmidler. Se FSFIN § 18-5-11 (5).

Gjenstående levetid fastsatt med utgangspunkt i avskrivningsreglene, kan fravikes dersom ligningsmyndighetene finner grunn til det etter en befarung, se sktl. § 18-5 (4) tredje punktum og FSFIN § 18-5-10 (2) og § 18-5-13. Skattekontoret kan engasjere sakkyndig bistand når det skal foretas befarung, jf. lignl. § 2-9 nr. 2. Som hovedregel skal det benyttes et særskilt takstutvalg oppnevnt av Skattedirektoratet i medhold av lignl. § 7-3.

For driftsmidler som saldoavskrives i saldogruppe g eller i, kan gjenstående skattemessige levetid ikke settes lavere enn 10 år, jf. sktl. § 18-5 (4) siste punktum.

For eiendomsskatteformål er det innført en minimums- og maksimumsverdi, jf. esktl. § 8 fjerde ledd. Verdien av kraftanlegg skal ikke settes lavere enn kr 0,95, og ikke høyere enn kr 2,35 pr. kWh av 1/7 av grunnlaget for anleggets samlede produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og de seks forutgående år, sml. sktl. § 18-2 (2). Har anlegget vært i drift i færre en syv år, legges gjennomsnittet for disse årene til grunn for beregningen.

#### 7.4.6 Kraftanlegg som ikke er satt i drift

Formuesverdien i kraftanlegg som ikke er satt i drift, settes lik investert kapital ved utgangen av inntektsåret, se sktl. § 18-5 (6). Ved oppgradering av eksisterende kraftverk skal formuen verdsettes etter reglene i sktl. § 18-5 (1) til (4). Det skal ikke i tillegg fastsettes formuesverdi for nye anleggsdeler etter bestemmelsen i sktl. 18-5 (6), se FIN 7. mai 2008.

#### 7.4.7 Overføringsnett og distribusjonsnett

Formue i anlegg for overføring og/eller distribusjon av kraft, settes alltid til skattemessig verdi ved inntektsårets utgang, se sktl. 18-5 (8).

Esktl. § 8 er ikke satt i kraft for overføringsnett og distribusjonsnett, og driftsmidlene takseres for eiendomsskatteformål av kommunen etter de alminnelige regler, jf. esktl. § 33 annet ledd.

#### 7.4.8 *Annen formue*

Formue for øvrig i kraftforetak verdsettes etter de vanlige regler, se emnet «**Formue**». Dette vil for eksempel 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 for immaterielle verdier.

#### 7.5 *Gjeld*

Det er ikke særregler for gjeldsfradrag i kraftforetak. Om gjeldsfradrag, se emnet «**Gjeld**». Om fradrag for gjeld i fylkeskommunale eller kommunale foretak, se sktl. § 4-53 (1).

#### 7.6 *Mer-/mindreinntekt av nettvirksomhet*

Mer-/mindreinntekt, se [pkt. 8.2.2](#), anses ikke som henholdsvis gjeld eller fordring, og får dermed ikke betydning ved formuesligningen.

### 8 **Alminnelig inntekt**

#### 8.1 *Generelt*

Alminnelig inntekt i kraftforetak fastsettes og skattlegges etter samme regler som for andre virksomheter/selskap. Det gjelder imidlertid særregler om lineær avskrivning for særskilte driftsmidler i kraftanlegg, se nedenfor.

Om kommuners og fylkeskommuners videresalg av mottatt konsesjonskraft, se [pkt. 8.9.4](#).

Eiendomsskatt er fradragsberettiget i alminnelig inntekt, jf. sktl. § 6-15.

Om behandling av reservedeler, se emnet «**Varebeholdning**».

Ved fastsetting av alminnelig inntekt, gjelder reglene om underskuddsoverføring og underskuddsfremføring fullt ut, se emnet «**Underskudd**». Således vil f.eks. en kommunes fradragsberettigede underskudd på andel i deltakerlignet selskap kunne trekkes fra i kommunens skattepliktige overskudd fra et heleid kraftforetak.

Om fradrag for gjeldsrenter i fylkeskommunale eller kommunale foretak, se sktl. § 6-40 (4).

#### 8.2 *Tidfesting av inntekter og kostnader*

##### 8.2.1 *Generelt*

Tidfesting av inntekter og kostnader skal som hovedregel skje etter realisasjonsprinsippet, se emnet «**Tidfesting – realisasjonsprinsippet**».

##### 8.2.2 *Mer-/mindreinntekt i nettvirksomhet*

Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) regulerer hvor store inntekter netteier (foretak) kan kreve som vederlag i monopolvirksomheten. Reguleringen skjer med hjemmel i forskrift 11. mars 1999 nr. 302 om økonomisk og teknisk rapportering, inntektsramme for nettvirksomheten og tariffer (tarifforskriften).

I henhold til tarifforskriftens § 7-2 fastsetter NVE ved enkeltvedtak årlig tillatt inntektsramme for nettvirksomheten etter utgangen av det enkelte år. Videre fastsetter NVE ved enkeltvedtak årlig mer- eller mindreinntekt for virksomheten, se tarifforskriften § 7-5.

Merinntekt er en positiv differanse mellom faktiske inntekter fratrukket tillatte inntekter. Merinntekten inkludert renter skal tilbakeføres til kundene gjennom beregningen av tariffene.

Mindreinntekt er en negativ differanse mellom faktiske inntekter fratrukket tillatte inntekter. Mindreinntekten inkludert renter kan hentes inn fra kundene gjennom beregning av tariffene.

Nettvirksomheten skal håndtere merinntekt og mindreinntekt slik at saldo over tid går mot null. Korreksjonen skjer gjennom å øke eller senke tariffen for senere år (selskapet har ikke rett til å tilleggsfakturere kunden for mindreinntekten), og tilsvarende har kunden ikke krav på å få utbetalt merinntekten direkte fra selskapet).

Det er de faktiske inntektene fra nettvirksomheten det enkelte inntektsår som skal legges til grunn for tidfestingen, ikke inntektsrammen.

Merinntekt tas til beskatning det inntektsår merinntekten oppstår. Selskapet anses å ha fått en ubetinget rett til merinntekten det året nettjenesten er levert, det vil si det år strømmen faktisk leveres, jf. sktl. § 14-2.

Mindreinntekt tas ikke til beskatning i det inntektsår mindreinntekten oppstår. Selskapet anses ikke å ha fått en ubetinget rett til mindreinntekten dette året, jf. sktl. § 14-2. Mindreinntekten hentes inn gjennom tariffing av fremtidige ytelser av nettjenester, dvs. gjennom fremtidig levering av strøm.

### 8.3 Driftsmidler, generelt

Kraftforetak skal i utgangspunktet avskrive driftsmidler etter de vanlige regler, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**». Det er egne regler for avskrivning av visse driftsmidler som er særskilte i kraftproduksjonen, se nedenfor.

Fallretter er immaterielle driftsmidler. Normalt er rettigheten stettevarig. Om stettevarige rettigheter, se emnet «**Rettigheter i fast eiendom**». Rettigheten kan da ikke avskrives lineært, men kan etter sktl. § 6-10 (3) eventuelt avskrives skjønnsmessig såfremt verdifallet er åpenbart, se emnet «**Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel**». Er rettigheten tidsbegrenset eller er kraftanlegget undergitt hjemfallsrett, skal kostprisen avskrives med like store årlige fradrag over tiden frem til rettigheten opphører/tidspunkt for hjemfall.

Hvorvidt atkomstveier er avskrivbare må vurderes etter de alminnelige reglene, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**».

### 8.4 Driftsmidler, særskilt om nettvirksomhet

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 %. Hvert driftsmiddel skal inn på egen saldo. Disse reglene gjelder også for små-, mini- og mikrokraftverk.

Elektroteknisk utrustning vil omfatte slike driftsmidler både i kraftanlegg og i fordelingsnett, så som transformatorer, koblingsanlegg, kabler i kraftverk og overførings- og distribusjonslinjer, jord- og sjøkabler, transformatorer og koblingsanlegg i overførings- og distribusjonsnett.

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.

### 8.5 Driftsmidler, visse særskilte driftsmidler i produksjon av kraft

#### 8.5.1 Generelt

Visse særskilte driftsmidler i produksjon av kraft skal avskrives lineært. Dette gjelder også for små-, mini- og mikrokraftverk. Reglene omfatter følgende driftsmidler delt etter avskrivningssatser, jf. sktl. § 18-6 (1)

- 1,5 % for damanlegg, tunneler, kraftstasjonsbygninger, kraftstasjonsanlegg i fjellet inklusiv atkomsttunnel, og rørgater (men ikke selve rørene, se strekpunktet nedenfor)
- 2,5 % for maskinteknisk utrustning i kraftstasjoner herunder generatorer og rør, foring i sjakt og/eller tunneler, luker, rister, pumpestasjon i reguleringsanlegg etc.

Hvert driftsmiddel skal avskrives separat. Om separat avskrivning av påkostninger, se nedenfor.

Grunnlaget som den årlige avskrivningen beregnes av, er den historiske kostpris. For kraftforetak som fikk fastsatt inngangsverdi per 1. januar 1997 etter overgangsreglene, er avskrivningsgrunnlaget den valgte verdi før fradrag for beregnede avskrivninger frem til 1997 (gjenanskaffelsesverdi per 1. januar 1997 eller historisk kostpris inklusive påkostninger) som skal legges til grunn, se sktl. § 18-8.



Om gjennomføring av lineære avskrivninger, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

Det er ikke anledning til å forhøye den maksimale avskrivningssatsen med den begrunnelse at man har unnlatt å foreta full avskrivning et tidligere år.

Det er ikke anledning til å ta igjen forsømte avskrivninger ved en forlengelse av avskrivningsperioden utover hhv. 67 og 40 år.

#### 8.5.2 Påkostning på særskilte driftsmidler i kraftanlegg

Påkostning på de særskilte driftsmidler i kraftanlegg som skal avskrives lineært, skal avskrives separat og med samme sats som for driftsmidlet. Påkostningen vil ha like lang avskrivningsperiode, og vil således utløpe på et senere tidspunkt enn for selve driftsmidlet. Dette gjelder også for små-, mini- og mikrokraftverk.

### 8.6 Driftsmidler, kraftanlegg påheftet hjemfallsrett

#### 8.6.1 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. § 14-50 og § 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.

#### 8.6.2 Hjemfall

Hjemfall er ikke en realisasjon av de driftsmidler som hjemfaller vederlagsfritt til staten. Eventuelt tap vil være fradragberettiget etter reglene om tap i virksomhet. Om opphør av skatteposisjoner, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

### 8.7 Driftsmidler, realisasjon

#### 8.7.1 Generelt

Gevinst eller tap ved et kraftforetaks realisasjon av driftsmidler skal i utgangspunktet behandles fullt ut etter de vanlige regler, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

Ved realisasjon av driftsmidler som er særskilte for kraftanlegg og som avskrives lineært, kan salgssummen helt eller delvis inntektsføres i salgsåret. Gevinst eller tap, etter eventuell inntektsføring av salgssum, skal overføres til gevinst- og tapskonto, se emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)».

#### 8.7.2 Skattefritak for gevinst ved realisasjon

Gevinst ved samlet realisasjon av særskilte driftsmidler i kraftanlegg som nevnt i sktl. § 18-6 (1) og fallrettigheter eller andel av slike, er unntatt fra skatteplikt dersom overtaker viderefører de skattemessige verdiene og ervervstidspunktet for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres, jf. sktl. § 9-3 (7). Dersom det ved slik samlet skattefri realisasjon ytes aksjer som vederlag, skal inngangsverdien på vederlagsaksjene fastsettes etter hovedregelen i sktl. § 10-32 (2). Etter denne bestemmelsen skal inngangsverdien på aksjer i utgangspunktet settes til det beløp skattyter har betalt for aksjene dersom ikke annet er bestemt. «Det beløp skattyter har betalt for aksjene» vil her være den virkelige verdi (netto) av tingsinnskuddet. Om et tilfelle hvor salg av fallrettighet, samtidig med opphør av leieavtalen knyttet til fallet og bortfall av retten til å kjøpe kraftverket til teknisk takst eller å kreve kraftverket fjernet fra en gitt dato, ikke ble ansett å falle inn under skattefritaket, se BFU 08/2011. Det uttales at skattefritak for gevinst kun kan oppnås dersom de særskilte driftsmidlene som utgjør et kraftanlegg og tilhørende fallrettighet overdras sammen.

### 8.8 Driftsmidler, inngangsverdi for driftsmidler ervervet etter 1. januar 1997

Inngangsverdien for driftsmidler ervervet etter 1. januar 1997 settes til kostpris. Ved erverv av et kraftforetak, må kostprisen for foretaket fordeles på de enkelte driftsmidler i

den utstrekning dette har betydning for skattleggingen. Se for øvrig emnet «**Inngangsverdi**».

## **8.9 Særregler for kraftforetak som direkte eller indirekte eies av det offentlige**

### **8.9.1 Avgrensning av skatteplikt/fradragsrett for offentlig eide kraftforetak**

Kommune og fylkeskommune, nedenfor kalt den offentlige eier, har begrenset skatteplikt. Inntekter knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av elektrisk kraft er som hovedregel skattepliktig, med unntak av omsetning av konsesjonskraft, jf. sktl. § 2-5 (1) og (2). Den offentlige eier kan i tillegg til å drive virksomhet med skattepliktig omsetning av kraft også selge konsesjonskraft som er skattefri og/eller drive annen virksomhet som er unntatt fra skatteplikt. Butikk- og installasjonsvirksomhet anses ikke som virksomhet knyttet til produksjon, overføring, distribusjon eller omsetning av elektrisk kraft. Dersom butikk- og installasjonsvirksomheten er organisert som en offentlig forvaltningsbedrift innen kommunens/fylkeskommunens område, vil offentlig eier være fritatt for inntektsskatt, jf. sktl. § 2-30 (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 virksomheten fra den offentlige eiers øvrige virksomhet og økonomi. En må derfor fordele bruttoinntekter og kostnader mellom skattepliktig omsetning av annen kraft og eventuell skattefri virksomhet, herunder omsetning av konsesjonskraft. Om fordeling av bruttoinntekter ved omsetning av kraft på den skattefrie omsetning av konsesjonskraft og skattepliktige omsetning av annen kraft, se nedenfor.

Kostnader kommer bare til fradrag i den skattepliktige omsetning av kraft i den utstrekning den offentlige eier dokumenterer at vedkommende kostnad faktisk knytter seg til den skattepliktige omsetningen av kraft. Kostnader som er felles for omsetning av kraft og for annen kommunal virksomhet må fordeles skjønnsmessig. Om fordeling av kostnadene ved omsetning av kraft på den skattefrie omsetning av konsesjonskraft og skattepliktige omsetning av annen kraft, se nedenfor.

### **8.9.2 Fradrag for finanskostnader, renter av gjeld til eierkommunen**

I de tilfeller en kommune/fylke eier et kraftforetak organisert som kommunal forvaltningsbedrift etter reglene i kommuneloven, vil kommunen og kraftforetaket være samme retts- og skattesubjekt. I utgangspunktet kan derfor disposisjoner mellom kommunen og forvaltningsbedriften ikke tillegges skattemessig virkning. Fra dette utgangspunktet er det i sktl. § 18-4 gjort et unntak for låneforhold mellom kraftforetak eid av kommune/fylkeskommune og eierkommunen. Slike låneforhold skal tillegges selvstendig betydning når låneforholdet er vedtatt av kommunestyret. (Låneforholdet kan ikke vedtas av annet organ enn kommunestyret, se URD 12. februar 2010 (Eiker, Modum og Sigdal tingrett) i Utv. 2010/612.) Det samme gjelder for kraftforetak som er eid av selskap eller sameie som skal deltakerlignes etter bruttometoden, for så vidt angår renter på gjeld til deltaker som er en kommune/et fylke. Derimot vil selskapet i slike tilfeller ikke kunne kreve fradrag for renter av gjeld til deltaker som ikke er kommune/fylke.

Kommuner og fylkeskommuner er ikke skattepliktige for renteinntekter, se sktl. § 2-5 (1) bokstav d og (2) bokstav b. For kraftforetaket vil rentekostnaden være en fradragsberettiget kostnad som vil redusere det skattepliktige overskuddet. Armlengdes prising kreves, dvs. at den renten uavhengige kontraktsparter ville satt skal legges til grunn, se sktl. § 13-1 og emnet «**Tilsidesettelse**», pkt. 7.

### **8.9.3 Konsernbidrag**

Aksjeselskap mv. som driver produksjon, overføring og/eller salg av kraft, kan yte konsernbidrag etter de vanlige regler. Dette gjelder også for selskap som er eid av det offentlige.

#### 8.9.4 *Salg av konsesjonskraft, generelt*

Fylkeskommuner og kommuner, nedenfor kalt offentlige eiere, er ikke skattepliktig for sitt eventuelle videresalg av mottatt konsesjonskraft, jf. sktl. § 2-5 (1) bokstav a og (2) bokstav a. Inntekt av nettleie ved distribusjon av konsesjonskraften omfattes av skattefritaket. Salg av annen innkjøpt kraft og egenprodusert kraft omfattes ikke av skattefritaket.

Når omsetning av konsesjonskraft skjer for den offentlige eiers regning og risiko gjennom eget selskap, skal inntekter og kostnader knyttet til videresalget, skattemessig tilordnes den offentlige eier direkte.

#### 8.9.5 *Salg av konsesjonskraft, fordeling av bruttoinntekt på salg av konsesjonskraft og annen kraft*

Omsetter offentlige eiere både konsesjonskraft og annen kraft, egenprodusert eller innkjøpt, skal brutto salgsinntekter knyttet til omsetning av kraft, fordeles mellom det skattefrie salg av konsesjonskraft og skattepliktige salg av annen kraft etter forholdet mellom omsatt kvantum av slik kraft i løpet av inntektsåret. På samme måte må vederlag for nettleie fordeles mellom den skattefrie og skattepliktige del. Ved denne fordelingen holdes levering av fri strøm til grunneiere utenfor.

#### 8.9.6 *Salg av konsesjonskraft, fordeling av kostnader på salg av konsesjonskraft og annen kraft*

Kostnader som utelukkende knytter seg til den skattepliktige omsetning av kraft, og ikke for noen del til skattefri omsetning av konsesjonskraft, kommer fullt ut til fradrag i den skattepliktige inntekt. Dette vil f.eks. omfatte kostnader ved kjøp av annen kraft og kostnader ved egenproduksjon av kraft. Kostnadene som er felles for omsetning av konsesjonskraft og annen kraft fordeles forholdsvis mellom det skattefrie salg av konsesjonskraft og skattepliktige salg av annen kraft etter forholdet mellom omsatt kvantum av slik kraft i løpet av inntektsåret. Dette vil bl.a. omfatte kostnader til administrasjon i forbindelse med salg av kraft og kostnader til overføring og distribusjon av kraft.

Skattyter som omsetter konsesjonskraft i tillegg til annen kraft, skal i vedlegg til selvangivelsen levere en spesifikasjon for omsetning av konsesjonskraften.

### 8.10 **Realisasjon av enkeltpersonforetak**

Om skatteplikt og beregning av gevinst/tap ved realisasjon av kraftforetak organisert som enkeltpersonforetak, se emnet «[Enkeltpersonforetak – realisasjon ved salg](#)». Disse reglene gjelder også ved det offentliges realisasjon av heleide kraftforetak.

### 8.11 **Realisasjon av andel i deltakerlignet selskap eller sameie**

#### 8.11.1 *Deltakerligning etter nettometoden*

Om skatteplikt og beregning av gevinst/tap ved salg av andel i selskap som deltakerlignes etter nettometoden, se emnet «[Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel](#)».

#### 8.11.2 *Deltakerligning etter bruttometoden*

Realisasjon av andel i selskap eller sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, anses i prinsippet som salg av en forholdsmessig andel i hvert enkelt formuesobjekt. Gevinst vil være skattepliktig og tap vil være fradragsberettiget. Dette gjelder også for fylkeskommuner og kommuner. Se for øvrig emnet «[Sameie – ligning etter bruttometoden](#)».

### 8.12 **Realisasjon av aksjerlandeler i aksjeselskap mv.**

#### 8.12.1 *Generelt*

Gevinst og tap ved realisasjon av aksjer i aksjeselskap som driver produksjon, omsetning, overføring og/eller distribusjon av elektrisk kraft er skattepliktig/fradragsberettiget etter de vanlige regler, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)». Det samme gjelder for realisasjon av andeler i likestilte selskap, herunder interkommunale selskap.

Fritaksmetoden medfører at aksjeselskap mv. og kommuner og fylkeskommuner ikke skal skattlegges for gevinster eller få fradrag for tap ved salg av aksjer mv. i selskap som driver produksjon, omsetning, overføring og/eller distribusjon av elektrisk kraft. For

kommuner og fylkeskommuner, se sktl. § 2-5 (3), jf. sktl. § 2-38. Det skal likevel inntektsføres 3 % av utbytte som faller inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (6) og emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.

## 9 Personinntekt

Det er ikke særregler for fastsetting av beregnet personinntekt i kraftforetak. Fastsetting av personinntekt vil kunne være aktuelt i f.eks. små-/mini-/mikrokraftverk som drives som enkeltpersonforetak, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)».

## 10 Grunnrenteinntekt

### 10.1 Generelt

Eier av kraftverk i Norge over en viss størrelse, skal svare grunnrenteskatt til staten på grunnlag av en grunnrenteinntekt beregnet ved det enkelte kraftverk etter reglene i sktl. § 18-3.

Reglene om grunnrenteinntekt gjelder for kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse på minst 5 500 kVA, jf. sktl. § 18-3 (10). Ved vurderingen av om grensen på 5 500 kVA er overskredet, er det avgjørende hva som er ett kraftverk. Om dette, se [pkt. 4.4.2](#).

Grunnrenteinntekten for det enkelte kraftverket settes i følge sktl. § 18-3 (2) og (3) til

	Beregnet brutto salgsinntekt
+	Gevinst ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen
+	Driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft
+	Inntekt fra utstedte el-sertifikater
=	Brutto grunnrenteinntekt
-	Driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen
-	Eiendomsskatt
-	Konsesjonsavgift
-	Skattemessige avskrivninger av driftsmidler tilknyttet kraftproduksjonen
-	Tap ved realisasjon av driftsmidler
-	Beregnet friinntekt
=	Årets grunnrenteinntekt (før fradrag for tidligere års negative grunnrenteinntekt)

Underskudd eller tap fastsatt etter reglene for alminnelig inntekt, kan ikke trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt. Naturressursskatt kan ikke trekkes fra i grunnrenteinntekt eller grunnrenteskatt.

Siden friinntekt etter sktl. § 18-3 (3) bokstav b første punktum skal beregnes fra det tidspunktet det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden, jf. annet punktum, kan det beregnes (negativ) grunnrenteinntekt fra dette tidspunktet, dvs. før kraftverket er satt i drift. Se nærmere i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 8.

Negativ grunnrenteinntekt fra ett kraftverk skal trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt fra et annet kraftverk som skattyter eier. For negativ grunnrenteinntekt som ikke kan utnyttes på denne måten, skal skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten utbetales ved skatteoppgjøret, jf. sktl. § 18-3 (5) annet punktum og [pkt. 10.20.3](#). Negativ grunnrenteinntekt fra 2006 eller tidligere kan som hovedregel bare trekkes fra i senere års positive grunnrenteinntekt fra det samme kraftverket, jf. sktl. § 18-3 (4) og [pkt. 10.20.2](#).

Skattesatsen for grunnrenteinntekten fastsettes av Stortinget hvert år. For 2012 er den fastsatt til 30 %, jf. SSV § 3-4.

## 10.2 Beregningsenhet

Det enkelte kraftverk er beregningsenhet for grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 (1) og FSFIN § 18-3-3 (1). Om hva som er ett kraftverk, se [pkt. 4.4.2](#).

Grunnrenteinntekten skal fastsettes særskilt for hvert enkelt kraftverk, selv om flere kraftverk eies av samme eier, herunder samme aksjeselskap eller likestilt selskap. I selskap som deltakerlignes etter nettometoden, skal grunnrenteinntekten fastsettes på selskapets hånd, fordelt på hvert kraftverk. Deretter skal grunnrenteinntekten for hvert kraftverk fordeles på deltakerne. For selskap som deltakerlignes etter bruttometoden, fastsettes grunnrenteinntekten særskilt for hver deltakers andel i hvert kraftverk i selskapet, jf. sktl. 18-3 (11) og FSFIN § 18-3-3 (1) annet punktum.

## 10.3 Hvem som anses som eier av kraftverket

### 10.3.1 Generelt

Reglene om grunnrenteskatt gjelder for eiere av kraftverk, jf. sktl. § 18-3 (1) og FSFIN § 18-3-2. For selskaper som deltakerlignes etter bruttometoden beregnes det grunnrenteinntekt for den enkelte deltaker, jf. sktl. § 18-3 (11) og FSFIN § 18-3-3 (1) annet punktum.

### 10.3.2 Skattyter med rett til uttak av kraft

Skattyter som har rett til uttak av kraft, kan etter en konkret vurdering bli ansett som reell eier av kraftverket. Ved denne vurderingen vil det være avgjørende om den uttaksberettigede har de vesentligste eierbeføyelsene knyttet til kraftverket eller en andel av dette og den økonomiske risikoen. Følgende momenter vil være sentrale

- om rettighetshaveren har rett til å selge eller hindre salg av kraftverket/andelen
- om rettighetshaveren har rett til å pantsette kraftverket/andelen
- om rettighetshaveren har rett til å delta i videre utbygging
- om rettighetshaveren har rett til å bestemme produksjonsvolum og -tid
- om rettighetshaveren har rett til å bestemme uttaksprofil i detalj
- om rettighetshaveren har plikt til å dekke en forholdsmessig andel av investerings- og driftskostnadene
- kraftverkets restverdi ved utløpet av perioden

Det gjelder ikke noe krav om minstetid for uttaksrettighetens varighet. Det avgjørende er en samlet vurdering av hva som er avtalt om eierbeføyelser, finansiering og risiko. Se nærmere Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) kap. 10.8.5.

I HRD i Utv. 2005/473 (Rt. 2005/394) (Gloppen) ble en leietaker etter en kraftverk-sleieavtale ansett som skattesubjekt for grunnrenteskatten i leieperioden. Avtalen var inngått for en periode på 20 år mot et engangsvederlag, uten adgang til oppsigelse. Det ble lagt vekt på at utleieren hadde et perifert forhold til anlegget og at leietakeren bestemte over produksjonen og disponerte fullt ut verdien av dette, uten at dette ble reflektert i den leie som ble betalt.

I HRD i Utv. 2009/667 (Rt. 2009/441) hadde Nordkraft AS en rett til å disponere 17,5 % av kraften fra Kobbelv kraftverk. En avtale om overdragelse av 89 % (senere endret til 87 %) av Nordkrafts andel av kraften over en periode på 55 år mot engangsvederlag ble ansett som en overføring av eiendomsretten til en andel av kraftverket, jf. sktl. § 9-2. En etterfølgende heving av avtalen ble ansett som et tilbakekjøp. Det ble lagt vekt på at det i følge avtalen om overdragelse var kjøperen som skulle disponere all kraft og dermed bestemme produksjonsprofil. Kjøperen overtok også den vesentlige økonomiske risikoen. Dette gjaldt variasjon i markedspris, produksjonskostnader, renter og mulig driftstans ved feildisponeringer og hendelige uhell. Realiteten var at kjøperen hadde betalt et engangsvederlag uten annen sikkerhet for uttak av kraft enn det driften av Kobbelv kraftverk til enhver tid kunne tilby.

## 10.4 Endring av eierforholdet i løpet av året

Ved salg/ervert av kraftverk i løpet av året skal grunnrenteinntekten fastsettes særskilt for overdrager og erverver, på grunnlag av den enkeltes eiertid, jf. sktl. § 18-3 (9) bokstav d og [pkt. 10.23.4](#).

### 10.5 Nærmere om minstestørrelse for kraftverket

Ved vurderingen av om grensene på 5 500 kVA er overskredet, jf. sktl. § 18-3 (10), er det avgjørende om de aktuelle generatorene inngår i ett kraftverk. Eier skattytere flere atskilte kraftverk, skal grensen vurderes separat for hvert kraftverk. Om hva som anses som ett kraftverk, se pkt. 4.4.2.

I selskap som deltakerlignes, skal grensen vurderes for hvert kraftverk i selskapet. Dette gjelder uavhengig av om selskapet lignes etter brutto- eller nettometoden.

Nyanskaffede generatorer som er satt i drift i løpet av året regnes med ved vurdering av om generatorene overstiger grensen på 5 500 kVA. Dette gjelder selv om generatoren bare har vært i drift i kort tid. Kraftverk som starter opp i løpet av inntektsåret, skal således regnes med dersom de generatorene som er satt i drift i løpet av inntektsåret til sammen har en påstemplet merkeytelse som overstiger grensen.

Ved vurderingen skal det ikke tas hensyn til generatorer som permanent er satt ut av drift pr. 1. januar i ligningsåret. En generator anses for å være satt ut av drift hvis røret til generatoren er permanent fysisk frakoblet.

Som utgangspunkt skal turbiner som midlertidig er satt ut av drift regnes med ved vurderingen av om grensen på 5 500 kVA er overskredet. Har røret til generatoren vært midlertidig fysisk frakoblet mer enn halve inntektsåret, dvs. mer enn 6 mnd, skal imidlertid vedkommende generators merkeytelse ikke regnes med, jf. FSFIN § 18-3-3 (3). Dette gjelder også om generatoren er den eneste generatoren i vedkommende kraftanlegg.

### 10.6 Generelt om beregnet bruttoinntekt

Ved fastsettingen av grunnrenteinntekten tas det utgangspunkt i en beregnet bruttoinntekt som i følge sktl. § 18-3 (2) settes til summen av

- den faktiske produksjon av kraft ved kraftverket vedkommende inntektsår multiplisert med en kraftpris fastsatt etter § 18-3 (2) bokstav a
- gevinst ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen
- driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft
- inntekt fra utstedte el-sertifikater

### 10.7 Måling av kraftproduksjonen ved beregningen av bruttoinntekten

Faktisk produksjon i kraftverket i det aktuelle tidsavsnitt danner grunnlag for beregningen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 (2) bokstav a.

Skattyter har plikt til å måle faktisk kraftproduksjon, herunder kraft medgått til pumping, time for time i hvert kraftverk, jf. FSFIN § 18-3-8 (1) og § 18-3-9 første punktum. 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, jf. FSFIN § 18-3-8 (2) første punktum.

For kraftverk uten måling ved apparatanlegg for utgående ledninger, måles kraftproduksjonen ved generatorklemme, jf. FSFIN § 18-3-8 (2) annet punktum. Kraftproduksjonen skal i slike tilfeller reduseres med 1,5 %. Reduksjonen anses å dekke summen av forbruk i kraftverket og tap ved engangs opptransformering, jf. FSFIN § 18-3-8 (2) tredje punktum.

Egenprodusert kraft som er medgått til pumping av vann til ovenforliggende magasin (pumpekraft) skal også inngå i grunnlaget for grunnrenteinntekten. For pumper og pumpestasjoner med merkeytelse over 10 000 kVA skal medgått kraft til pumping måles time for time, jf. FSFIN § 18-3-9 første punktum. For andre pumper og pumpestasjoner legges det til grunn at pumpingen skjer jevnt i alle timer i de perioder pumpen faktisk har vært i drift, jf. FSFIN § 18-3-9 annet punktum. Kan det ikke dokumenteres hvilke perioder pumpen har vært i drift, fastsettes driftsperioden ved skjønn, jf. FSFIN § 18-3-9 tredje punktum.

Dersom produksjonstallene ikke kan dokumenteres eller sannsynliggjøres på tilfredsstillende måte, skal ligningsmyndighetene fastsette grunnlaget ved skjønn, jf. FSFIN § 18-3-8 (3). Ved skjønnet tas det hensyn til de opplysninger som er registrert hos Statnett

og til påstemplet merkeytelse omregnet til installert effekt, multiplisert med antall timer i det aktuelle tidsrom.

## **10.8 Generelt om prisfastsettingen ved beregningen av bruttoinntekten**

### **10.8.1 Hovedregel – spotmarkedspris**

Ved beregningen av bruttoinntekten skal prisen for levert kraft som hovedregel settes til spotmarkedsprisen vedkommende time uavhengig av oppnådd pris, jf. sktl. § 18-3 (2) bokstav a.

Spotmarkedspriser som ikke noteres i norske kroner, omregnes til norske kroner med dagskursen som gjelder det tilhørende døgnet, fastsatt av Nord Pool Spot AS, jf. FSFIN § 18-3-8 (4).

### **10.8.2 Unntak – faktisk oppnådd pris eller kontraktspris**

For visse leveranser av kraft skal faktisk oppnådd pris eller kontraktspris legges til grunn. Dette gjelder

- salg av konsesjonskraft, jf. sktl. § 18-3 (2) bokstav a nr. 1
- kraft levert i henhold til langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale med uavhengig kjøper inngått før 1. januar 1996, jf. sktl. § 18-3 (2) bokstav a nr. 2 første punktum
- kraft levert i henhold til kontrakt inngått etter 1. januar 1996 på stortingsbestemte vilkår med varighet på syv år eller mer, jf. sktl. § 18-3 (2) bokstav a nr. 2 annet punktum og FSFIN § 18-3-10 (1)
- kraft levert i henhold til kontrakt inngått etter 1. januar 1996 med samlet leveranse på minst 150 GWh og med varighet på syv år eller mer hvor kraften skal brukes i kjøpers industrielle virksomhet, jf. FSFIN § 18-3-10 (2)
- kraft levert i henhold til leieavtale på 15 år eller mer mellom uavhengige parter hvor kraften brukes i produksjonsvirksomhet eid av leietaker, jf. FSFIN § 18-3-11
- kraft som forbrukes i skattyters eller eiers produksjonsvirksomhet, jf. sktl. § 18-3 (2) bokstav a nr. 3

I de tilfeller oppnådd pris eller kontraktspris mv. skal legges til grunn, gjelder dette også for tidsperioder der spotmarkedsprisen ligger lavere enn oppnådd pris, kontraktspris mv., jf. FSFIN § 18-3-25.

### **10.8.3 Tilordning av leveranser til skattyters kraftverk**

FSFIN § 18-3-21 og § 18-3-22 har regler om hvordan leveranser som skal verdsettes til annen pris enn spotmarkedspris skal tilordnes til de enkelte kraftverk som skattyteren eier, se pkt. 10.9.2 og pkt. 10.10.2.

### **10.8.4 Uttaksprofil**

Er det levert kraft hvor faktisk pris eller kontraktspris skal legges til grunn, må det fastsettes i hvilket tidsavsnitt denne kraften skal anses tatt ut (uttaksprofil). Om uttaksprofilen for denne kraften, se FSFIN § 18-3 kap. V og beskrivelsen nedenfor. Uttaksprofilen har betydning for hvilken spotmarkedspris som skal benyttes for den resterende kraften.

### **10.8.5 Fradrag for kjøpskostnader**

Hvis samlede kraftleveranser som skal verdsettes til annet enn spotmarkedspris og som skal tilordnes et kraftverk i et tidsavsnitt overstiger faktisk produksjon ved dette kraftverket i samme tidsavsnitt, skal differansen anses dekket ved kraftkjøp til tilhørende spotmarkedspris og kommer til fradrag ved verdsettingen, jf. FSFIN § 18-3-24.

## **10.9 Prisfastsetting for konsesjonskraft**

### **10.9.1 Generelt**

Levert konsesjonskraft skal verdsettes til oppnådd pris, eksklusiv nettleie, jf. sktl. § 18-3 (2) bokstav a nr 1.

### 10.9.2 Tilordning til skattyters kraftverk

Påhviler plikten til å levere konsesjonskraft flere kraftverk samlet, skal forpliktelsen fordeles på de relevante kraftverk slik det er fastlagt i vilkårene for konsesjonen, jf. FSFIN § 18-3-21 (1).

Er fordelingen på de enkelte kraftverk ikke fastlagt i konsesjonen, skal forpliktelsen fordeles på de relevante kraftverk forholdsmessig etter den faktiske årsproduksjon, jf. FSFIN § 18-3-21 (2).

Kan skattyter dokumentere kraftverkets faktiske leveranse av konsesjonskraft, kan denne i stedet legges til grunn ved fordelingen, jf. FSFIN § 18-3-21 (3).

### 10.9.3 Uttaksprofil

Kan skattyter dokumentere den faktiske uttaksprofilen for konsesjonskraft (dvs. når kraften er tatt ut), skal denne uttaksprofilen legges til grunn ved beregningen av hvilken times spotmarkedspris som skal legges til grunn for den øvrige kraften som skal verdsettes til spotmarkedspris, jf. FSFIN § 18-3-18. Dokumentasjonen må foreligge enten i henhold til måling av faktisk uttak pr. time eller i henhold til anmeldt kvantum pr. time fra kunden.

Når faktisk uttaksprofil ikke kan dokumenteres, fastsettes uttaksprofilen for konsesjonskraften sjablongmessig ut fra normal forbruksprofil i alminnelig forsyning, jf. FSFIN § 18-3-18 annet punktum.

## 10.10 Prisfastsetting, kraft levert iht. langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale inngått før 1. januar 1996

### 10.10.1 Generelt

Kraft levert i henhold til langsiktig kjøpekontrakt eller leieavtale inngått før 1. januar 1996 med uavhengig kjøper eller leietaker og med varighet på 7 år eller mer på kontraktstidspunktet, verdsettes til kontraktsprisen, eksklusiv eventuell nettleie, jf. sktl. § 18-3 (2) bokstav a nr. 2 første punktum. Det er ikke noe krav om at mottakeren bruker kraften selv. Forutsetningen er at kontrakten er inngått mellom uavhengige parter, dvs. at det ikke består noe direkte eller indirekte interessefellesskap mellom dem, se FSFIN § 18-3-6, jf. sktl. § 13-1 og emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.

Forlenges kontraktsforholdet for en slik kjøpekontrakt eller leieavtale, regnes det som et fortsatt kontraktsforhold dersom forlengelsen skjer på grunnlag av kjøpers eller leietakers opsjon på forlengelsen, jf. FSFIN § 18-3-12. Dette innebærer at forlengelsen anses for å inngå i en kontrakt inngått før 1. januar 1996 med varighet på mer enn 7 år, selv om forlengelsen er under 7 år. I andre tilfeller anses en forlengelse som et nytt kontrakts-/leieforhold. Dette gjelder f.eks. om forlengelse skjer etter forhandlinger eller på grunnlag av opsjon fra selger eller utleier, jf. FSFIN § 18-3-12 annet punktum.

### 10.10.2 Tilordning til skattyters kraftverk

Leveranser som det skal tas hensyn til etter sktl. § 18-3 (2) a nr. 2 og 3 skal fordeles forholdsmessig etter kraftverkernes faktiske årsproduksjon på kraftverk som skattyter eller selskap i samme konsern eier, jf. FSFIN § 18-3-22 (1). Eies kraftverket gjennom en andel i et bruttolignet deltakerlignet selskap, skal kraftleveransen fordeles på denne andelen av kraftverkets faktiske årsproduksjon, jf. FSFIN § 18-3-22 (2) første punktum.

For kraftverksleieavtaler hvor utleier bare disponerer deler av kraftverkets produksjon, skal fordelingen skje i forhold til den kraft som utleieren disponerer for det utleide kraftverk, jf. FSFIN § 18-3-22 (2) annet punktum.

Leieinntekter skal i sin helhet anses tilordnet leietakers andel av produksjonen i det utleide kraftverk, jf. FSFIN § 18-3-22 (3).

### 10.10.3 Uttaksprofil

Kan skattyter dokumentere uttaksprofilen, enten ved målinger av faktisk uttak pr. time eller ved anmeldt kvantum pr. time fra kunden, skal dette legges til grunn ved fastsettningen av hvilken times spotmarkedspris som skal anvendes for kraft som skal verdsettes til spotmarkedspris, jf. FSFIN § 18-3-19 (1). Kan skattyter ikke dokumentere uttaksprofilen, legges det til grunn at leveransene er fordelt jevnt over alle timer i året.



For kontrakter som gjelder leveranser i deler av året, kan det legges til grunn at leveransene er jevnt fordelt over leveringsperioden, jf. FSFIN § 18-3-19 (2).

For kraftverksleieavtaler hvor utleier bare disponerer deler av kraftverkets produksjon, gjelder beskrivelsen i forrige avsnitt når det skal fastsettes hvilken times spotmarkedspris som skal anvendes for skattyters andel av produksjonen som skal verdsettes til spotmarkedspris, jf. FSFIN § 18-3-19 (3).

#### 10.10.4 *Partenes informasjonsplikt overfor hverandre*

Ved inngåelse av kontrakt eller leieavtale som skal verdsettes etter disse reglene, plikter kraftselger å informere kraftkjøper om at kraften er levert i henhold til slik kontrakt eller leieavtale, jf. FSFIN § 18-3-15. Kraftkjøper plikter på sin side ved inngåelse av slik kontrakt eller leieavtale å informere kraftselger om det samlede årlige kraftvolumet i eventuelle andre tilsvarende kontrakter som foretaket eller selskaper i samme konsern allerede har inngått med andre produsenter, og om samlet årlig kraftforbruk i egen produksjonsvirksomhet, jf. FSFIN § 18-3-16.

### 10.11 **Prisfastsettingen for kraft levert iht. langsiktig kontrakt på stortingsbestemte vilkår**

#### 10.11.1 *Generelt*

Kraft levert i henhold til kontrakt inngått 1. januar 1996 eller senere på stortingsbestemte vilkår med varighet på 7 år eller mer, verdsettes til kontraktsprisen, jf. sktl. § 18-3 (2) bokstav a nr. 2, annet punktum og FSFIN § 18-3-10 (1). Varigheten beregnes fra kontraktstidspunktet, eksklusiv eventuell rett til forlengelse. Det er ikke noe krav om at motakeren bruker kraften selv. Forutsetningen er at kontrakten er inngått mellom parter som det ikke består noe direkte eller indirekte interessefellesskap mellom, se FSFIN § 18-3-6, jf. sktl. § 13-1 og emnet «*Tilsidesettelse*», pkt. 7.

Forlenges kontraktsforholdet for slik kjøpekontrakt, regnes det som et fortsatt kontraktsforhold dersom forlengelsen skjer på grunnlag av kjøpers opsjon på forlengelsen, jf. FSFIN § 18-3-12. Dette innebærer at forlengelsen anses for å inngå i en kontrakt med varighet på 7 år, selv om forlengelsen er under 7 år. I andre tilfeller vil en forlengelse anses som et nytt kontraktsforhold, f.eks. om forlengelse skjer etter forhandlinger eller på grunnlag av opsjon fra selger, jf. FSFIN § 18-3-12 annet punktum.

#### 10.11.2 *Tilordning til skattyters kraftverk*

Om tilordning til skattyters kraftverk, se FSFIN § 18-3-22 og pkt. 10.10.2.

#### 10.11.3 *Uttaksprofil*

Om uttaksprofil, se FSFIN § 18-3-19 og pkt. 10.10.3.

#### 10.11.4 *Partenes informasjonsplikt overfor hverandre*

Om kraftselgers og kraftkjøpers informasjonsplikt overfor hverandres, se FSFIN § 18-3-15 og § 18-3-16 og pkt. 10.10.4.

### 10.12 **Prisfastsetting for kraft levert iht. langsiktig kontrakt på minst 7 år inngått 1. januar 1996 eller senere**

#### 10.12.1 *Generelt*

Kraft levert i henhold til kjøpekontrakt som ikke er inngått på stortingsbestemte vilkår men som er inngått 1. januar 1996 eller senere, skal i visse tilfeller verdsettes til kontraktsprisen eksklusiv nettleie, jf. sktl. § 18-3 (2) bokstav a nr. 2 annet punktum og FSFIN § 18-3-10 (2). Forutsetningen er at

- kontrakten er inngått med uavhengig kjøper
- kontrakten har en varighet på 7 år eller mer på kontraktstidspunktet regnet eksklusiv eventuell rett til forlengelse
- kontrakten omfatter en samlet leveranse på minst 150 GWh i kontraktsperioden, og
- kraften forbrukes hos kjøper til egen industriell virksomhet

Forlenges et kontraktsforhold for slik kjøpekontrakt, regnes det som et fortsatt kontraktsforhold, dersom forlengelsen skjer på grunnlag av kjøpers opsjon på forlengelsen, jf. FSFIN § 18-3-12. Dette innebærer at forlengelsen anses for å inngå i en kontrakt med varighet på 7 år eller mer, selv om forlengelsen er under 7 år. I andre tilfeller vil en forlengelse anses som et nytt kontraktsforhold, f.eks. om forlengelse skjer etter forhandlinger eller på grunnlag av opsjon fra selger, jf. FSFIN § 18-3-12 annet punktum.

Det er ikke til hinder for verdsetting til kontraktspris at kjøperen har organisert kraftkjøpsvirksomheten og produksjonsvirksomheten i selskaper som er adskilte skattesubjekter, jf. FSFIN § 18-3-10 (2) annet punktum.

Skattyter kan kreve at kraft som produseres eller forbrukes i egen produksjonsvirksomhet i selskap i samme konsern som kjøper, jf. sktl. § 10-4, likestilles med kraft som produseres i kjøpers egen produksjonsvirksomhet, jf. FSFIN § 18-3-5.

Det er en forutsetning for verdsetting til kontraktspris etter disse regler at kontrakten er inngått mellom uavhengige parter, dvs. at det ikke består noe direkte eller indirekte interessefelleskap mellom dem, se FSFIN § 18-3-6, jf. sktl. § 13-1 og emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.

#### 10.12.2 Nærmere om forbruk i produksjonsvirksomhet

Som forbruk i produksjonsvirksomhet regnes bare forbruk i industriell virksomhet som oppfyller vilkårene for registrering i Statistisk Sentralbyrås industristatistikk i NACE kode 20, 21, 24 og 27, slik disse var avgrenset pr. 1. januar 1997, jf. FSFIN § 18-3-4. Dette omfatter virksomhet som går ut på hhv. produksjon av trelast og varer av tre, kork, strå og flettemateriale, unntatt møbler (kode 20), produksjon av papirmasse, papir og papirvarer (kode 21), produksjon av kjemikalier og kjemiske produkter (kode 24) og produksjon av metaller (kode 27).

Også utenlandske produksjonsvirksomheter omfattes, dersom foretaket er registrert i tilsvarende NACE-kode i det land de er hjemmehørende, se uttalelse SKD av 19. april 2012 i Utv. 2012/489.

#### 10.12.3 Krafttilgangen overstiger forbruk i industriell virksomhet

Overstiger årets krafttilgang, verdsatt til kontraktspris, årets forbruk hos kjøperen, eventuelt i selskap i samme konsern til slik industriell virksomhet, verdsettes det overskytende til spotmarkedspris hos kraftprodusenten, jf. FSFIN § 18-3-17 (1).

Har kraftkjøper inngått slike kontrakter med flere produsenter og forbruket til industriell virksomhet ikke er tilstrekkelig til å dekke alle leveransene fullt ut, skal leveransene i henhold til kontraktene avregnes mot forbruket til industriell virksomhet etter tidspunktet for inngåelsen i kronologisk rekkefølge, jf. FSFIN § 18-3-17 (2). Eventuelt overskytende forbruk som dermed ikke anses å bli benyttet i industriell virksomhet, skal verdsettes til spotmarkedspris hos kraftprodusenten. Dette fører til at spotmarkedsprisen brukes på de nyeste kontraktene i den utstrekning kjøperens tilgang til kraft fra slike kontrakter er større enn forbruk til industrielle formål, jf. FSFIN § 18-3-17 (2) annet punktum.

#### 10.12.4 Tilordning til skattytters kraftverk

Om tilordning til skattytters kraftverk, se FSFIN § 18-3-22 og pkt. 10.10.2.

#### 10.12.5 Uttaksprofil

Om uttaksprofil, se FSFIN § 18-3-19 og pkt. 10.10.3.

#### 10.12.6 Partenes informasjonsplikt overfor hverandre

Om kraftselgers og kraftkjøpers informasjonsplikt overfor hverandres, se FSFIN § 18-3-15 og § 18-3-16 og pkt. 10.10.4.

### **10.13 Prisfastsetting, leieavtaler på minst 15 år inngått 1. januar 1996 eller senere**

#### **10.13.1 Generelt**

Kraft levert i henhold til leieavtale inngått 1. januar 1996 eller senere med uavhengige parter som har en varighet på 15 år eller mer på kontraktstidspunktet, verdsettes til kontraktsprisen, jf. sktl. § 18-3 (2) bokstav a nr. 2 annet punktum og FSFIN § 18-3-11. Forlengelse av en kontrakt vil alltid anses som ny kontrakt.

At kontrakten må være inngått mellom uavhengige parter innebærer at det ikke må bestå noe direkte eller indirekte interessefelleskap mellom dem, se FSFIN § 18-3-6 jf. sktl. § 13-1 og emnet «Tilsidesettelse», pkt. 7.

Det er videre et vilkår at kraften tas ut av leietaker og forbrukes i egen industriell virksomhet. Skattyter kan kreve at kraft som produseres eller forbrukes i skattyters egen produksjonsvirksomhet i selskap i samme konsern som skattyter, jf. sktl. § 10-4, likestilles med kraft som produseres i skattyters egen produksjonsvirksomhet, jf. FSFIN § 18-3-5.

Om hva som er forbruk i produksjonsvirksomhet, se FSFIN 18-3-4 og pkt. 10.12.2.

#### **10.13.2 Tilordning til skattyters kraftverk**

Kraftleieinntekter i henhold til slike kontrakter skal i sin helhet tilordnes leietakers andel av produksjonen i det utleide kraftverk, jf. FSFIN § 18-3-22 (3).

#### **10.13.3 Krafttilgangen overstiger forbruk i industriell virksomhet**

Overstiger årets krafttilgang, verdsatt til kontraktspris, årets forbruk hos kjøperen, eventuelt i selskap i samme konsern til slik industriell virksomhet, verdsettes det overskytende til spotmarkedspris hos kraftprodusenten, jf. FSFIN § 18-3-17 (1).

Har leietaker inngått slike leieavtaler med flere produsenter og forbruket til industriell virksomhet ikke er tilstrekkelig til å dekke alle leveransene fullt ut, skal leveransene i henhold til kontraktene avregnes mot forbruket til industriell virksomhet etter tidspunktet for inngåelsen i kronologisk rekkefølge, jf. FSFIN § 18-3-17 (2). Eventuelt overskytende forbruk, som dermed ikke anses å bli benyttet i industriell virksomhet, skal verdsettes til spotmarkedspris hos kraftprodusenten. Dette fører til at spotmarkedsprisen brukes på de nyeste kontraktene i den utstrekning leietakerens tilgang til kraft fra slike kontrakter er større enn forbruk til industrielle formål, jf. FSFIN § 18-3-17 (2) annet punktum.

#### **10.13.4 Uttaksprofil**

Om uttaksprofil, se FSFIN § 18-3-19 og beskrivelsen i pkt. 10.10.3.

#### **10.13.5 Partenes informasjonsplikt overfor hverandre**

Om partenes informasjonsplikt overfor hverandre, se FSFIN § 18-3-16 og pkt. 10.10.4

### **10.14 Prisfastsetting, kraft som forbrukes i skattyters eller eiers produksjonsvirksomhet**

#### **10.14.1 Generelt**

Kraft som forbrukes i skattyters egen produksjonsvirksomhet, skal verdsettes til prisen på kraft levert i henhold til Statkrafts 1976-kontrakter, jf. sktl. § 18-3 (2) bokstav a nr. 3. Det samme gjelder kraft som tas ut av eier og forbrukes i eierens produksjonsvirksomhet. Forbruk av kraft i produksjonsvirksomhet i selskap i samme konsern som skattyter/eier, likestilles med kraft som forbrukes i skattyters/eiers produksjonsvirksomhet.

Om hva som er forbruk i produksjonsvirksomhet, se FSFIN § 18-3-4 og pkt. 10.12.2.

Verdsetting i henhold til Statkrafts 1976-kontrakter gjelder for årets kraftproduksjon i skattyters egne kraftverk samt andel av kraftproduksjon som skattyter har rett til å disponere i kraftverk hvor han har eierandeler, jf. FSFIN § 18-3-14. Slik verdsetting kan likevel bare skje i den grad årets forbruk av kraft i skattyters produksjonsvirksomhet overstiger årets tilgang på kraft i henhold til kontrakter eller leieavtaler som verdsettes etter sktl. § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 2, dvs. kontrakter som nevnt under pkt. 10.10, pkt. 10.11 og pkt. 10.12.

Prisen på slik kraft settes til prisvilkårene fastsatt i henhold til Statkrafts 1976-kontrakter, fratrukket utmatingskostnader fra sentralnettet, jf. FSFIN § 18-3-23.

Prisvilkårene kunngjøres årlig av FIN på begynnelsen av året etter inntektsåret. For 2011 utgjør den 25,646 øre/kWh. Utmatingskostnadene settes sjablongmessig til 1 øre/kWh. Prisen utgjør dermed 24,646 øre/kWh.

Prisvilkårene fastsatt i Statkrafts 1976-kontrakter skal benyttes ved beregning av prisen på slik kraft, selv om de siste kontraktene bortfalt ved utgangen av 2010, jf. FIN 25. august 2010 i Utv. 2010/1239.

#### 10.14.2 *Tilordning til skattyters kraftverk*

Ved tilordning til skattyters kraftverk, skal leveransene fordeles forholdsmessig etter kraftverkernes faktiske årsproduksjon, jf. FSFIN § 18-3-22 (1).

Eies kraftverket gjennom en andel i et bruttolignet deltakerlignet selskap, skal kraftleveransen fordeles på denne andelen av kraftverkets faktiske årsproduksjon, jf. FSFIN § 18-3-22 (2) første punktum.

#### 10.14.3 *Uttaksprofil*

Ved beregningen av hvilken kraft som skal verdsettes til spotmarkedspris, skal kraft levert i henhold til Statkrafts 1976-kontrakter anses levert jevnt fordelt over alle timer i året, jf. FSFIN § 18-3-20.

#### 10.14.4 *Dokumentert oversikt*

Skattytere som har kraft som skal verdsettes etter disse reglene må framlegge en dokumentert oversikt for det enkelte inntektsår som viser årets forbruk av kraft i skattyters produksjonsvirksomhet og årets produksjon i skattyters egne kraftverk samt andel av kraftproduksjon som skattyter har rett til å disponere i kraftverk hvor han har eierandel, jf. FSFIN § 18-3-13.

### 10.15 *Gevinst ved realisasjon av driftsmidler*

Gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som benyttes i kraftproduksjonen skal tillegges brutto salgsinntekter ved fastsettingen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 (2) bokstav b. Dette gjelder både avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler. Hvis salgssummen helt eller delvis er inntektsført direkte, skal det inntektsførte beløp tillegges brutto salgsinntekter. Hvis gevinsten helt eller delvis er ført på gevinst- og tapskonto, skal inntektsført beløp fra gevinst- og tapskontoen tillegges. Det må føres egen gevinst- og tapskonto for hvert kraftverk. For saldogruppene a, b, d og j, skal eventuell inntektsført negativ saldo tillegges brutto salgsinntekter.

### 10.16 *Driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft*

Driftsstøtte til produksjon av ny vannkraft skal ifølge skatteloven tillegges brutto salgsinntekter ved fastsettingen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 (2) bokstav c. Støtteordningen ble imidlertid ikke etablert slik som forutsatt da bestemmelsen ble gitt, slik at det per dato ikke foreligger noen slik ordning.

### 10.17 *Inntekt fra utstedte el-sertifikater*

Inntekt fra utstedte el-sertifikater skal tillegges brutto salgsinntekter ved fastsettingen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 (2) bokstav d. Det er etablert et felles svensk-norsk el-sertifikatmarked fra 1. januar 2012.

### 10.18 *Kostnader som kommer til fradrag i grunnrenteinntekten*

#### 10.18.1 *Generelt*

Til fradrag i brutto salgsinntekter kommer følgende påløpte kostnader som har eller vil få sammenheng med produksjonen ved kraftverket, jf. sktl. § 18-3 (3) bokstav a:

- driftskostnader som regulært følger kraftproduksjonen
- konsesjonsavgift
- eiendomsskatt for kraftverket

- skattemessige avskrivninger av driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen med unntak av avskrivning av tidsbegrenset fallrettighet
- kostnader nevnt i de foregående strekpunkter, og som er pådratt i byggetiden fra og med inntektsåret 2008.

#### 10.18.2 *Generelt om driftskostnader som regulært følger kraftproduksjonen*

Driftskostnader som regulært følger kraftproduksjonen kommer til fradrag i brutto salgssinntekter, jf. sktl. § 18-3 (3) bokstav a nr. 1. Dette omfatter blant annet

- arbeidslønn og andre personalkostnader, men bare i den utstrekning den aktuelle personen er knyttet til kraftproduksjonen
- vedlikeholdskostnader
- forsikringskostnader
- administrasjonskostnader
- erstatning til grunneiere
- kostnader til pumping av vann til ovenforliggende vannmagasin
- tap ved realisasjon av driftsmidler som saldoavskrives
- innmatingsavgift
- andre produksjons- og reguleringskostnader som er henførbare til kraftverket

Følgende kostnader er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. 18-3 (3) bokstav a nr. 1 annet punktum

- kostnader vedrørende overføring eller distribusjon av kraft, markedsføring og salg
- finanskostnader, herunder gjeldsrenter

Det kan ikke kreves fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt for kostnader til leie av fallrettigheter, jf. sktl. § 18-3 (3) bokstav a nr. 1 sjette punktum. Se for øvrig Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 13.2.

Det gis videre ikke fradrag for premie til avbruddsforsikring i det kostnaden mangler den nødvendige tilknytning til den faktiske produksjonen ved kraftverket. Utbetalinger etter forsikringen er da heller ikke grunnrenteskattepliktig.

#### 10.18.3 *Nærmere om kostnader til pumping*

Kostnader til pumping av vann til ovenforliggende vannmagasin anses som driftskostnader som skal komme til fradrag ved fastsettingen av grunnrenteinntekten. Dette gjelder uavhengig av om pumpingen foretas med turbinene eller med egne pumper.

Kostnader for pumper og pumpestasjoner med merkeytelse 10 000 kVA eller mer, settes til medgått kraft i et tidsavsnitt basert på timesmåling multiplisert med tilhørende spotmarkedspris, jf. FSFIN § 18-3-26 (1) annet punktum. Skattyter har for slike pumper og pumpestasjoner plikt til å måle kraft medgått time for time, jf. FSFIN § 18-3-9 første punktum. For andre pumper eller pumpestasjoner, benyttes gjennomsnittlig spotmarkedspris for driftsperioden, se FSFIN § 18-3-26 (1) tredje punktum jf. § 18-3-9 annet punktum. For slike pumper og pumpestasjoner legges det til grunn at pumpingen skjer jevnt i de perioder pumpen faktisk har vært i drift. Hvis det ikke dokumenteres hvilke perioder pumpen har vært i drift, fastsettes driftsperioden skjønsmessig, jf. FSFIN § 18-3-9 tredje punktum. Dette gjelder også om kraften er produsert i et annet kraftverk som eies av samme eier.

Har pumping av vann til ovenforliggende magasin vært til nytte ved produksjonen i flere kraftverk som skattyteren har plikt til å svare grunnrenteskatt av, skal kraften som er medgått fordeles mellom de enkelte kraftverkene, jf. FSFIN § 18-3-26 (2) første punktum. Fordelingen skal skje på en måte som gir samsvar mellom andel av medgått pumpekraft og nytte for hvert kraftverk, beregnet etter forholdet mellom energiekvivalentene nedstrøms det magasin det pumpes til, jf. FSFIN § 18-3-26 (2) annet punktum.

#### 10.18.4 *Nærmere om innmatingsavgift*

Avgift som bæres av skattyteren ved innmating av kraft i sentralnettet kommer til fradrag i grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 (3) bokstav a nr. 1 tredje punktum og FSFIN § 18-3-27 (1). Tilsvarende gjelder kostnader som påløper ved å bringe kraften fra kraftverkets apparatanlegg fra utgående ledninger frem til innmatingspunktet i sentralnettet,

såfremt kraftleveransen skal verdsettes til spottmarkedspriser eller skattyteren godtgjør at en kontraktspris som legges til grunn for verdsetting av kraftleveransen inkluderer innmatingskostnadene til sentralnettet, jf. FSFIN § 18-3-27 (2) første punktum. Kostnader ved fysisk tap i tilknytning til innmatingen fastsettes sjablongmessig som en prosentvis andel av bruttoinntekten, se FSFIN § 18-3-27 (2) tredje punktum. Tapet beregnes ved at en tapsfaktor multipliseres med antall 100 meter linjelengde, der linjelengden avrundes oppover til nærmeste 100 meter, jf. FSFIN § 18-3-27 (2) tredje punktum. Følgende tapsfaktor skal brukes, jf. FSFIN § 18-3-27 (2) fjerde punktum

Spenningsnivå Linjetype	11 kV	22 kV	66 kV	132 kV	300 kV	420 kV
Luftledning	0,078	0,064	0,027	0,012	0,003	0,003
Kabel	0,078	0,04	0,018	0,003	0,003	0,003

#### 10.18.5 Nærmere om tap ved realisasjon av driftsmiddel

Tap ved realisasjon av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen anses som en driftskostnad som skal gå til fradrag i grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 (3) bokstav a nr. 1 første punktum. Dette gjelder både avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler. For driftsmidler som føres på saldogruppene a, c, d samt j, vil det være eventuelt fradragført beløp fra tom positiv saldo som skal komme til fradrag. For andre driftsmidler skal fradragført beløp fra gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-45 (4), redusere grunnrenteinntekten. Det må føres egen gevinst- og tapskonto for hvert kraftverk.

#### 10.18.6 Konesjonsavgift og eiendomsskatt

Konesjonsavgift og eiendomsskatt for kraftverket kommer til fradrag ved beregningen av grunnrenteinntekten, jf. FSFIN § 18-3 (3) bokstav a nr. 2.

#### 10.18.7 Skattemessige avskrivninger

Inntektsårets skattemessige avskrivninger i alminnelig inntekt på driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen kommer til fradrag ved beregningen av grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 (3) bokstav a nr. 3. Det gis ikke fradrag for avskrivning av tidsbegrenset fallrettighet i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt, jf. sktl. § 18-3 (3) bokstav a nr. 3 nytt annet punktum. Se for øvrig Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 13.2.

Eier skattyteren flere kraftverk, må avskrivningene fordeles mellom kraftverkene.

#### 10.18.8 Kostnader som delvis knytter seg til kraftproduksjonen

Kostnader som både er til nytte for kraftproduksjon og for annen næringsvirksomhet herunder overføring og salg av kraft, skal fordeles skjønnsmessig mellom kraftproduksjon og den andre næringsvirksomhet, jf. sktl. § 18-3 (3) nr. 1 siste punktum. I utgangspunktet skal fordeling foretas på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom omkostningsandel som faller på kraftproduksjonen og nytten for kraftproduksjonen. Som eksempler fra praksis, se avgjørelser referert i Utv. 2008/273 pkt. 2.2.6 og pkt. 2.2.7.

#### 10.18.9 Kostnader som er pådratt i byggetiden

Kostnader som omfattes av sktl. § 18-3 bokstav a (jf. ovenfor) og som er pådratt i byggeperioden, kan føres til fradrag i grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 (3) nr. 4. En forutsetning er at kostnadene er pådratt i inntektsåret 2008 eller senere. Fradrag kan tidligst kreves fra det tidspunkt skattyter aktiverer kostnader for beregning av friinntekt, jf. sktl. § 18-3 (3) bokstav b annet punktum. Dette vil være fra og med det tidspunkt det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden. Kostnadene må knytte seg til det aktuelle byggeprosjektet. Eksempler på kostnader som kommer til fradrag er eiendomsskatt som påløper i byggeperioden, lønnskostnader, administrasjonskostnader og forsikring. Det samme gjelder avskrivninger på driftsmidler som tas i bruk i byggeperioden, forutsatt at de alminnelige vilkår for avskrivninger er oppfylt.

Kostnader som skal aktiveres som en del av kostprisen på driftsmidlet kommer ikke til fradrag etter denne bestemmelsen. Dette gjelder for eksempel prosjekteringskostnader herunder utgifter til konsesjonsbehandlingen. Se Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 9.3.

### **10.19 Friinntekt, fradrag i grunnrenteinntekten**

Grunnrenteinntekten skal reduseres med en beregnet friinntekt, jf. sktl. § 18-3 (3) bokstav b. Formålet med friinntekten er å skjerme en vanlig normalavkastning fra grunnrenteskatten. Friinntekten kan føre til at grunnrenteinntekten blir negativ. Om fremføring av negativ grunnrenteinntekt, se [pkt. 10.20](#)

Friinntekten settes til gjennomsnittet av de samlede skattemessige inngangsverdier for driftsmidler i kraftverket ved inntektsårets begynnelse og slutt, multiplisert med en normerte fastsatt av FIN i januar året etter inntektsåret. Normrenten skal tilsvare den normerte risikofrie renten og skal for det enkelte inntektsår være årsgjennomsnittet av renten på statskasseveksler med 12 måneders gjenstående løpetid fra 2007, se FSFIN § 18-8-3 første punktum jf. § 18-8-1. For inntektsåret 2011 er rentesatsen fastsatt til 2,1 %, jf. vedtak 16. januar 2012 om fastsetting av renter for beskatning av kraftforetak. Driftsmidler omfatter alle fysiske driftsmidler knyttet til kraftproduksjonen, enten de er avskrivbare (saldo eller lineært) eller ikke-avskrivbare. Dette omfatter reguleringsanlegg, kraftstasjon med eventuelt eid grunn og med maskinelt utstyr, se ovenfor om definisjon av kraftanleggsformue. Videre omfattes immaterielle rettigheter som f.eks. goodwill. Negativ saldo settes til 0, selv om den inneholder driftsmidler. Tom positiv saldo og gevinst- og tapskonto skal ikke tas med.

Det ses bort fra fallrettigheter ved beregning av friinntekt etter bestemmelsen i sktl. § 18-3 (3) bokstav b tredje punktum. Både avskrivbare og ikke-avskrivbare fallrettigheter unntas fra beregningsgrunnlaget. Det skal imidlertid tas hensyn til ervervede fallrettigheter som før 5. oktober 2010 er tilknyttet utbygde kraftverk, jf. sktl. § 18-3 (3) bokstav b fjerde punktum. Se for øvrig Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 13.2.

Kostnader som skal anses som en del av kostprisen for driftsmidlet skal hensyntas fra og med det inntektsår det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden, jf. sktl. § 18-3 (3) bokstav b annet punktum. Dette gjelder både i forhold til eksisterende kraftverk og kraftverk under oppføring.

Beregningen av friinntekt påvirkes ikke av om kraftverket har hatt driftsstans i løpet av året eller at kraftverket starter opp eller legges ned.

### **10.20 Negativ grunnrenteinntekt**

#### *10.20.1 Generelt*

Grunnrenteinntekten kan bli negativ som følge av at de fradrag som gis ved beregningen av grunnrenteinntekt, overstiger verdien av årets kraftproduksjon. Reglene om anvendelse av negativ grunnrenteinntekt er forskjellig, ettersom den negative grunnrenteinntekten er beregnet for inntektsåret 2006 eller tidligere, eller den er beregnet for inntektsåret 2007 eller senere.

Om behandling av negativ grunnrenteinntekt i forbindelse med realisasjon av kraftverk, se [pkt. 10.23](#).

#### *10.20.2 Negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2006 eller tidligere*

Negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2006 eller tidligere kan fremføres mot positiv grunnrenteinntekt i senere år fra samme kraftverk, jf. sktl. § 18-3 (4). Negativ grunnrenteinntekt fremføres med rente. Rentesatsen fastsettes av FIN på begynnelsen av året etter inntektsåret. Ved fremføring av grunnrenteinntekt til inntektsåret 2012 skal en benytte den rentesatsen som er fastsatt for inntektsåret 2011 i vedtak 16. januar 2012. Rentesatsen er fastsatt til 3 %.

For inntektsåret 2008 og senere kan slik negativ grunnrenteinntekt (beregnet for 2006 eller tidligere) i tillegg trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt ved et annet kraftverk som skattyteren har en eierandel i, og som anses etablert som ledd i opprustning og utvidelse knyttet til det kraftverk den negative grunnrenteinntekt er beregnet ved, jf. sktl. § 18-3 (4) fjerde punktum. Fremføringsretten gjelder uavhengig av hvor stor eierandel skattyter har

i de to kraftverkene. Eierandelen trenger heller ikke å være lik i de to verkene. Fremføringsretten gjelder uavhengig av om skattyter har direkte eierskap i det ene eller begge de to kraftverkene, om det gjelder eierandeler i kraftforetak som deltakerlignes etter netto-metoden eller særskilt inntektsberegning og tilordning av eierandel i kraftforetak som deltakerlignes etter bruttometoden. Fremføringsretten gjelder i forhold til positiv grunnrenteinntekt som tilordnes fra det nye kraftverket, uavhengig av når eierandelen ble ervervet.

Fremføringsretten mot positiv grunnrenteinntekt fra et annet kraftverk gjelder fra det tidspunkt det er adgang til å aktivere kostnader for friinntektsgrunnlaget for det nye kraftverket, se sktl. § 18-3 (4) fjerde punktum jf. § 18-3 (3) bokstav b annet punktum. Dette vil være fra og med det inntektsår det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden.

Fremførbær 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.

### 10.20.3 *Negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2007 eller senere*

Negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2007 eller senere skal trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt beregnet fra et annet kraftverk som skattyteren eier (verksamordnet grunnrenteinntekt), jf. sktl. § 18-3 (5) første punktum. Verksamordning kan først skje etter at eventuell negativ grunnrenteinntekt beregnet for 2006 eller tidligere er hensyntatt, jf. § 18-3 (4) og pkt. 10.20.2. Dette innebærer at grunnrenten må beregnes pr. kraftverk før samordning. Er ett av skattyterens kraftverk overdratt eller hjemfalt til staten i løpet av inntektsåret, skal eventuell positiv grunnrenteinntekt inngå i den verksamordnede grunnrenteinntekten, jf. sktl. § 18-3 (9) bokstav a annet punktum. Eventuell negativ grunnrenteinntekt skal inngå etter reglene i sktl. § 18-3 (9) bokstav a tredje til femte punktum, se pkt. 10.23.2.

Hvis beregningen av grunnrenteinntekten etter slik samordning blir negativ, skal skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten som hovedregel utbetales fra staten i forbindelse med skatteavregningsoppgjøret for inntektsåret, jf. sktl. § 18-3 (5) annet punktum. Skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten utgjør den negative grunnrenteinntekten multiplisert med inntektsårets skattesats for grunnrenteinntekten (30 % for 2012, jf. SSV § 3-4).

Hvis skattyteren er et aksjeselskap eller et likestilt selskap som ved utgangen av inntektsåret tilhører et konsern, jf. sktl. § 10-4, kan skattyter i stedet velge å la den negative grunnrenteinntekten bli avregnet mot positiv verksamordnet grunnrenteinntekt fra et annet selskap i konsernet, jf. sktl. § 18-3 (5) tredje punktum. Samordningen kan ikke medføre at grunnrenteinntekten blir negativ for det selskap som har positiv verksamordnet grunnrenteinntekt. Dersom grunnrenteinntekten etter slik samordning fremdeles er negativ, skal skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten utbetales fra staten i forbindelse med skatteavregningsoppgjøret for inntektsåret, jf. sktl. § 18-3 (5) siste punktum.

Hvis det etter selskapsrettslige regler skal betales vederlag for skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten, jf. aksjelovene § 3-9, skal slikt vederlag ikke anses som alminnelig inntekt hos det mottakende selskap (Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 21.1.3.1 side 114).

### 10.21 *Fordeling av grunnrenteinntekt mellom de enkelte kraftverk*

Positiv grunnrenteinntekt som foreligger etter at det er foretatt samordning mellom de enkelte verk og på konsernnivå i samsvar med de reglene som er beskrevet ovenfor, skal fordeles forholdsmessig mellom de kraftverk som har fått beregnet positiv grunnrenteinntekt for inntektsåret, jf. sktl. § 18-3 (6). Ved denne fordelingen inngår også eventuell fremført grunnrenteinntekt fra 2006 eller tidligere. Videre inngår positiv grunnrenteinntekt fra deltakerlignede eierandeler i kraftforetak.

Fordelingen skal foretas i forhold til størrelsen av den positive grunnrenteinntekten for det enkelte verk, etter eventuell fremføring av negativ grunnrenteinntekt fra 2006 eller tidligere. Tilordnet positiv grunnrenteinntekt fra deltakerlignede eierandeler i



kraftforetak likestilles med grunnrenteinntekt tilordnet fra det enkelte kraftverk. Verk som har fått beregnet negativ grunnrenteinntekt det aktuelle år og som vil være kommet fullt ut til fradrag, skal ikke tilordnes noen andel av den positive grunnrenteinntekten. Verk som ikke har fått beregnet grunnrenteinntekt for det aktuelle år, fordi virksomheten er nedlagt, skal heller ikke tilordnes noen grunnrenteinntekt.

Det enkelte kraftverkets andel av positiv grunnrenteinntekt vil danne grunnlag for det enkelte kraftverks skattekostnad for grunnrenteinntekt som skal gå til fradrag ved formuesansettelsen, jf. sktl. § 18-5 (1) annet punktum og vil dermed også få betydning for fastsettingen av eiendomsskatt, jf. eiendomsskatteoven § 8 første ledd. Se [pkt. 7.4.4](#).

### 10.22 Endring av ligning

Hvis grunnrenteinntekten endres ved endring av ligning, skal endringen påvirke fordelingen av beregnet positiv grunnrenteinntekt mellom de enkelte kraftverk fra 1. januar i det inntektsår vedtak om endring treffes, jf. sktl. § 18-3 (7). Endringen vil dermed ikke påvirke selve grunnrenteligningen i tidligere år. Endringen kan imidlertid få avledet betydning for tidligere år, ved fastsetting av eiendomsskattegrunnlaget, alminnelig inntekt og ved beregning av skattepliktig utdeling til deltaker i deltakerlignet selskap.

### 10.23 Grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk

#### 10.23.1 Generelt

Ved samlet realisasjon av kraftverket og fallrettigheter skal det som hovedregel foretas beregning av gevinst/tap som vil innebære et endelig oppgjør av grunnrenteinntekten på overdragerens hånd for det realiserte verket, jf. sktl. § 18-3 (9) bokstav a. Tilsvarende gjelder ved bortfall av eierskap til kraftverk i forbindelse med hjemfall til staten, jf. sktl. § 18-3 (9) bokstav c. Kraftverk og fallrettigheter kan også realiseres uten beskatning etter regler om skattemessig kontinuitet, jf. sktl. § 18-3 (9) bokstav b og [pkt. 10.23.3](#).

Gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap som deltakerlignes etter nettometoden påvirker ikke grunnrenteinntekten i det selskap hvis andeler overdras. Tilsvarende påvirkes heller ikke fastsettingen av grunnrenteinntekten i aksjeselskap mv. av at alle eller en del av aksjene i selskapet blir overdratt.

Gevinst ved enkeltstående realisasjon av driftsmidler knyttet til kraftproduksjon inngår i grunnrenteinntekten etter sktl. § 18-3 (2) bokstav b, jf. [pkt. 10.15](#).

#### 10.23.2 Skattepliktig realisasjon

Grunnrentegevinst/tap ved realisasjon av kraftverk og fallrettigheter beregnes som følger, jf. sktl. § 18-3 (9) bokstav a

	Vederlag
-	Skattemessige inngangsverdier for driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen
-	Aktiverte kostnader til erverv av vannfall
-	Eventuell negativ grunnrente fra 2006 eller tidligere til fremføring
=	Grunnrentegevinst/tap ved realisasjon av kraftverk og fallrettigheter

Eventuell grunnrentegevinst skal samordnes med eventuell negativ grunnrenteinntekt fra andre kraftverk som skattyteren eier og inngå i den verksamordnede grunnrenteinntekten etter reglene i sktl. § 18-3 (5), se sktl. § 18-3 (9) bokstav a annet punktum og [pkt. 10.20.3](#). Grunnrentetap med tillegg av rente som ikke overstiger det fradrag som er gitt for fremførbar negativ grunnrenteinntekt fra 2006 eller tidligere, kan fradragføres i grunnrenteinntekt beregnet for det realiserte kraftverk for samme eller tidligere inntektsår, jf. sktl. § 18-3 (5) bokstav a tredje punktum. Grunnrentetap som overstiger det fradrag som er gitt for negativ fremførbar grunnrenteinntekt fra 2006 eller tidligere, kan trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt for kraftverk som skattyter eier for realisasjonsåret, jf. sktl. § 18-3 (5) bokstav a fjerde punktum. Slik negativ grunnrenteinntekt som ikke nøytraliseres på denne

måten, kan bare utnyttes ved tilbakeføring i grunnrenteinntekt beregnet for det realiserte kraftverk for samme eller tidligere inntektsår, jf. sktl. § 18-3 (5) bokstav a siste punktum jf. tredje punktum.

### 10.23.3 Realisasjon uten beskatning

Kraftverk og fallrettigheter kan realiseres uten beskatning, jf. sktl. § 18-3 (9) bokstav b. Det er et vilkår for skattefritak at kraftverk og fallrettigheter overføres samlet. Overtaker må videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Ved slik realisasjon kan negativ grunnrenteinntekt som skriver seg fra 2006 eller tidligere og som knytter seg til kraftverket, overføres til overtaker.

### 10.23.4 Fastsetting av grunnrenteinntekt i overdragelsesåret

Overdras kraftverk og fallrettighet til ny eier i løpet av inntektsåret, skal grunnrenteinntekten fastsettes særskilt for overdrager og erverver på grunnlag av den enkeltes forhold, jf. sktl. § 18-3 (9) bokstav d. Dette gjelder ved overdragelse av heleid kraftverk og fallrettighet og ved overdragelse av andel i selskap som deltakerlignes etter bruttometoden.

Bruttoinntekt og fradrag for kostnader fastsettes særskilt for overdrager og erverver etter reglene for grunnrenteinntekt i sktl. § 18-3, se ovenfor. Saldoavskrivninger tilkommer den som er eier av driftsmidlet ved utløpet av inntektsåret. Overdrager har således ikke rett til saldoavskrivninger for overdragelsesåret. For driftsmidler som avskrives lineært, jf. sktl. § 18-6, kan overdrager og erverver kreve forholdsmessige avskrivninger på bakgrunn av antall dager de har vært eiere av driftsmidler.

Overdragers grunnrenteinntekt i realisasjonsåret tillegges eventuell skattepliktig gevinst ved overdragelse av kraftverk og fallrettighet. Tilsvarende vil tap være fradragsberettiget.

Friinntekten for realisasjonsåret beregnes separat for overdrager og erverver etter hvor mange dager av inntektsåret de har eid kraftverket, jf. sktl. § 18-3 (9) bokstav d annet punktum og FSFIN § 18-3-28. Friinntekten for overdrager beregnes bare på grunnlag av overdragerens skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar i inntektsåret, multiplisert med normrenten, jf. FSFIN § 18-3-28 (2). Friinntekten for erverver beregnes bare på grunnlag av gjennomsnittet av inn- og utgående skattemessige verdier av driftsmidler mv., jf. FSFIN § 18-3-28 (3). De inngående verdiene settes til kjøpesummen. De utgående verdiene settes til de skattemessige verdiene pr. 31. desember i anskaffelsesåret. For overdrager og erverver reduseres friinntekten forholdsmessig etter hvor stor del av inntektsåret hver av dem har eid kraftverket, jf. FSFIN § 18-3-28 (4).

### 10.24 Overdragelse av andel i deltakerlignet selskap

Gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap påvirker ikke grunnrenteinntekten. Ved overdragelse av andel i selskap som deltakerlignes etter nettometoden, fastsettes grunnrenteinntekten for hele året under ett, uavhengig av overdragelsen. Grunnrenteinntekt som faller på andelen som er overdratt, skal fordeles mellom overdrager og erverver. Fordelingen skjer ut fra antall måneder av året hhv. overdrager og erverver har vært eier av andelen, jf. prinsippet i sktl. § 10-41 (3). Overdragelsesmåneden henføres til erververen.

### 10.25 Overdragelse av aksjer i selskap som eier kraftverk

Fastsetting av grunnrenteinntekten i aksjeselskap mv. påvirkes ikke av at alle eller en del av aksjene i selskapet blir overdratt. Eventuell gevinst eller tap ved aksjesalget inngår ikke i grunnrenteinntekt.

## 11 Naturressursskatt

### 11.1 Formål

Reglene om naturressursskatt skal sikre de kommuner/fylkeskommuner som kraftanlegget ligger, en fast og forutsigbar andel av de totale skatter, uavhengig av den konkrete skattepliktige inntekt det enkelte år. Naturressursskatten kan trekkes fra i utlignet skatt til staten av alminnelig inntekt, jf. sktl. § 18-2 (4).

## 11.2 Hvem skal svare naturressursskatt

For skattepliktige som eier vannkraftverk i Norge skal det fastsettes et grunnlag for beregning av naturressursskatt til kommuner og fylkeskommuner, se sktl. § 18-2 og FSFIN § 18-2-2. Spørsmålet om hvem som er eier av kraftverket må avgjøres på samme måte som når det gjelder grunnrenteinntekt, se [pkt. 10.3](#).

På samme måte som for grunnrenteskatt, gjelder reglene om naturressursskatt bare for kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse på minst 5 500 kVA, jf. sktl. § 18-2 (2) annet punktum. Eier skattyter flere atskilte kraftverk, skal grensen vurderes separat for hvert kraftverk i selskapet. Om hva som anses som ett kraftverk, se [pkt. 4.4.2](#). Minstestørrelsen vurderes på samme måte som ved vurderingen av om det skal svares grunnrenteskatt, se [pkt. 10.5](#). Om aggregat som er satt ut av drift mv., se FSFIN § 18-2-3 (3) som svarer til FSFIN § 18-3-3 (3).

## 11.3 Beregningsenhet

Naturressursskatt fastsettes særskilt for hvert kraftverk, jf. sktl. § 18-2 (2) første punktum og FSFIN § 18-2-3. Dette på samme måte som for grunnrenteinntekt, se [pkt. 10.2](#). Om hva som er ett kraftverk, se [pkt. 4.4.2](#).

I selskap som deltakerlignes etter nettometoden, skal naturressursskatt fastsettes på selskapets hånd, fordelt på hvert kraftverk. Deretter skal naturressursskatt for hvert kraftverk fordeles på deltakerne. Hos selskap som deltakerlignes etter bruttometoden, fastsettes naturressursskatt særskilt for hver deltakers andel i hvert kraftverk i selskapet.

## 11.4 Beregningsgrunnlaget

### 11.4.1 Generelt

Naturressursskatten fastsettes for hvert kraftverk på grunnlag av 1/7 av kraftverkets samlede produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og de seks foregående årene, jf. sktl. § 18-2 (2) første punktum og FSFIN § 18-2-4 (1) første punktum. Produksjonen måles ved kraftverkets apparatanlegg for utgående ledninger og kraften opptransformert en gang, jf. FSFIN § 18-2-4 (1) annet punktum.

For kraftverk uten måling ved apparatanlegg for utgående ledninger, beregnes naturressursskatten på grunnlag av faktisk produksjon, målt ved generatorklemme, med fradrag av 1,5 %, jf. FSFIN § 18-2-4 (2). Fradraget anses å utgjøre summen av forbruk i kraftverket og tap ved en gangs opptransformering.

Det kommunefordelte beregningsgrunnlaget avrundes nedover til nærmeste 1000 kWh., jf. FSFIN § 18-2-4 (5).

### 11.4.2 Nye kraftverk

Er vedkommende kraftverk nytt i løpet av syvårsperioden, dvs. satt i drift da, skal det likevel beregnes et syvårs gjennomsnitt. Produksjon i år forut for det året kraftverket ble satt i drift settes til null. I det året verket startes opp settes kraftproduksjonen til det den faktisk har vært. Dette fører til at nystartede kraftverk får en lempeligere naturressursbeskatning.

### 11.4.3 Ombygging av kraftverk

Ombygging av et kraftverk medfører ikke at det anses for å være nytt i forhold til reglene om syvårs innfasing av naturressursskatten, såfremt det fremdeles anses som det samme kraftverket, jf. FSFIN § 18-2-5 (1). Er det kommet et nytt kraftverk i tillegg til det gamle, se definisjonen ovenfor i [pkt. 4.4.2](#), skal dette i forhold til innfasing av naturressursskatten anses som nytt. Videre anses et kraftverk som nytt i forhold til innfasingen av naturressursskatten dersom ombyggingen medfører at inntaksstedet og/eller utløpsstedet endres slik at utnyttet fallhøyde økes med 10 % eller mer, jf. FSFIN § 18-2-5 (2). Ligningsmyndighetene avgjør om utnyttet fallhøyde er økt med 10 % eller mer etter å ha innhentet sakkyndig uttalelse fra NVE.

#### 11.4.4 Pumpekraft

Samlet kraftproduksjon i kraftverket i inntektsåret og de 6 foregående år, skal reduseres med kraft brukt vedkommende år til å pumpe vann til ovenforliggende magasin (pumpekraft), jf. FSFIN § 18-2-4 (4). Dette gjelder enten det er turbinene som er brukt som pumpe eller det er separate pumper. Dette gjelder også om pumpekraften er kjøpt eller egenprodusert i et annet kraftverk. Har denne pumpingen av vann til ovenforliggende magasiner, vært til nytte ved produksjonen i mer enn ett kraftverk, skal fradraget for denne kraften fordeles mellom kraftverkene på en måte som gir samsvar mellom medgått pumpekraftkvantum og nytte for hvert kraftverk, beregnet etter forholdet mellom energiekvivalenten nedstrøms for det magasin det pumpes opp til.

#### 11.4.5 Skjønnsmessig fastsetting av produksjonstill

Dersom produksjonstillene ikke kan dokumenteres eller sannsynliggjøres på tilfredsstillende måte, skal ligningsmyndighetene fastsette grunnlaget ved skjønn, jf. FSFIN § 18-2-4 (3). Ved skjønnen tas det hensyn til de opplysninger som er registrert hos Statnett og til påstemplet merkeytelse omregnet til installert effekt, multiplisert med antall timer i det aktuelle tidsrom.

#### 11.4.6 Reduksjon av midlere produksjonsevne

Er et kraftverks midlere produksjonsevne varig redusert med 10 % eller mer, nedsettes beregningsgrunnlaget tilsvarende, jf. FSFIN § 18-2-8. Dette gjøres ved at produksjonen i alle år forut for reduksjonsåret som inngår i grunnlagsperioden (syvårs-perioden), reduseres prosentvis like mye som reduksjonen i midlere produksjonsevne. Reduksjonen foretas første gang det året den midlere produksjonsevnen er redusert. Ligningsmyndighetene avgjør om en slik reduksjon skal godkjennes etter å ha innhentet sakkyndig uttalelse fra NVE.

#### 11.4.7 Omdisponering av vannfall

Begynner et kraftverk å disponere vannfall som helt eller delvis har vært disponert av et annet kraftverk i grunnlagsperioden, skal dette kraftverket videreføre det andre kraftverkets beregningsgrunnlag, i den utstrekning det andre kraftverket har fått satt ned sitt beregningsgrunnlag etter FSFIN § 18-2-8, se FSFIN § 18-2-7. Om nedsettelse av beregningsgrunnlaget, se [pkt. 11.4.6](#).

#### 11.4.8 Realisasjon av kraftverk

Bli et kraftverk realisert ved hel eller delvis overføring til nye eiere, skal overtakeren videreføre overdragerens beregningsgrunnlag for de tidligere år, jf. FSFIN § 18-2-6. For overdragelsesåret beregnes naturressursskatten under ett for overdrager og overtaker. Den samlede naturressursskatt fordeles mellom overdrager og overtaker i forhold til hvor mange dager i inntektsåret de har eid verket. Fordelingen skjer således uavhengig av produksjonens størrelse før og etter overdragelsen.

### 11.5 Beregning av naturressursskatt

#### 11.5.1 Generelt

Naturressursskatten beregnes av gjennomsnittlig produsert kraft i løpet av inntektsåret og de 6 foregående år, beregnet i samsvar med beskrivelsen ovenfor. Av beregningsgrunnlaget skal det svares naturressursskatt til hhv. kommunen og fylkeskommunen med følgende satser, jf. sktl. § 18-2 (3)

- 1,1 øre per kWh til kommunen(e)
- 0,2 øre per kWh til fylkeskommunen(e)

Det gis ingen fradrag i naturressursskatt. Naturressursskatt kommer ikke til fradrag i alminnelig inntekt, jf. sktl. 18-2 (4) første punktum. Om skattefradrag, se nedenfor.

#### 11.5.2 Skattefradrag for naturressursskatt

Personlige skattytere kan kreve at naturressursskatt skal trekkes fra i utlignet fellesskatt til staten, jf. sktl. § 18-2 (4) annet punktum. Selskaper og innretninger som nevnt i sktl.

§ 2-36 (2) kan kreve fradrag for naturressursskatt i skatten til staten av alminnelig inntekt. Naturressursskatt kan også trekkes fra i skatt/fellesskatt til staten av alminnelig inntekt fra andre kilder enn kraftanlegget.

### 11.5.3 Fremføring av ubenyttet naturressursskatt

Overstiger samlet naturressursskatt hos en skattepliktig den samlede fellesskatt/inntektskatten 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.

Rentesatsen ved fremføring settes til normert risikofri rente tillagt 0,5 prosentpoeng nedjustert med 28 %. Rentesatsen kunngjøres av FIN i januar i året etter inntektsåret. For 2011 utgjør den 1,9 %, jf. vedtak 16. januar 2012.

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.

## 12 Flere kommuner

### 12.1 Formue

#### 12.1.1 Generelt

For personlige skattytere skal formuen i kraftforetak fordeles mellom kommuner etter de vanlige regler, se emnet «Skattestedet». Det er særregler for fordeling av formuen for verdier som inngår i kraftanlegget, se nedenfor.

#### 12.1.2 Fordeling av formue i kraftanlegg

Formue i kraftanlegg (se definisjonen ovenfor i pkt. 4.3) skal i utgangspunktet fordeles mellom regulerings-, vannfalls- og kraftstasjonskommuner etter reglene i sktl. § 18-7 (1) til (4). Fordelingsreglene gjelder tilsvarende for naturressursskatt, jf. sktl. § 18-2 (1).

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 er bygget en ny dam i en av kommunene, vil dette føre til at fordelingsnøkkelen må endres.

### 12.2 Alminnelig inntekt

Skatt på alminnelig inntekt er for aksjeselskaper og andre etterskuddspliktige skattytere en statlig skatt. Inntekten skal derfor ikke fordeles mellom kommuner.

Om fordeling av inntekt for forskuddspliktige, se sktl. § 18-7 (7).

# Kunstnere

- Sktl. § 4-2 (1) bokstav e, § 4-17, § 5-15 (1) bokstav j nr. 1, § 6-31 (2) og § 14-3 (2).
- FSFIN § 14-5-2.
- Forskrift 21. februar 1995 nr. 180 om Regnskapsføring for billedkunstnere (lignl.).

## 1 Grensen virksomhet – ikke virksomhet

### 1.1 Virksomhet

Oppebæres inntekten i form av salgsvederlag, anses kunstneren normalt å være næringsdrivende. I utgangspunktet gjelder dette også når inntekten oppebæres som 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 deltakerlignet selskap).

Inntekten må iblant ses som inntekt av virksomhet selv om den gjelder salg av tjenester, f.eks. ved engangsenngasjementer med helt eller delvis selvstendig arbeidsutførelse.

Nærmere om grensen mellom lønn og virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

### 1.2 Lønn, honorar mv. utenfor virksomhet

Inntekten anses opptjent utenom virksomhet selv om kunstneren utøver en stor grad av selvstendighet under arbeidsutførelsen, når godtgjørelsen mer må anses å ha karakter av vederlag for arbeidsutførelsen enn salgsvederlag for et produkt, se f.eks. HRD i Utv. 1986/680 (Rt. 1985/644). Dette vil gjerne gjelde for:

- skuespillere, operasangere og entertainere, i regelen også frilansere, og
- musikere knyttet til orkestre og band basert på fast lønn, eller hvor avtale om vederlag til den enkelte utøver for vedkommende opptreden er fastsatt på forhånd.

### 1.3 Inntekt opptjent både i og utenfor virksomhet

Det er ganske vanlig at kunstnere oppbeholder en del av inntekten som selvstendig næringsdrivende, mens en del av inntekten må anses oppbeholdt utenom virksomhet.

Når kunstneren både har virksomhetsinntekt og inntekt som det kreves minstefradrag i, skal kostnader som knytter seg til både virksomhetsinntekten og lønnen mv. fordeles mellom inntektstypene.

### 1.4 Avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet

Drives kunstnerisk aktivitet på en slik måte at den må sies å ha karakter av ikke-økonomisk aktivitet, skattegges ikke inntektene ved aktiviteten. Fradrag gis heller ikke for kostnader påløpt i anledning slik aktivitet. Om avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)». Se også SKD 3. februar 2012 i utv. 2012/hefte nr. 4.

## 2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

### 2.1 Hovedregel

Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt for kunstnere, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)» og emnet «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)».

### 2.2 Særregler

For enkeltpersonforetak som bare driver produksjon av kunstverk som omfattes av tolltariffens posisjon 97.01 – 97.03 (f.eks. malerier, tegninger, litografier og skulpturer) eller billedvev som nevnt i anmerkningen etter tolltariffens posisjon 58.05 (f.eks. gobeliner og broderier), er plikten til å innrette bokføringen nærmere regulert i forskrift 21. februar 1995 nr. 180 om regnskapsføring for billedkunstnere (lignl.). Forskriften gjelder ikke den som driver i en selskapsform som har årsregnskapsplikt 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 21. februar 1995 nr. 180 om regnskapsføring for billedkunstnere (lignl.), er det utarbeidet særskilt næringsoppgave (RF-1242).

Driver flere skattytere virksomhet for felles regning, anses dette som et deltakerlignet selskap som skal levere selskapsoppgave mv., se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)».

#### 4 Formue

Forfatter- og andre kunstnerrettigheter er ikke skattepliktig formue så lenge de er i opphavsmannens eie, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav e. Se emnet «[Opphavsretter](#)». Derimot er fysiske kunstverk som malerier, statuer o.l. skattepliktig formue også når de er i opphavsmannens eie ved årets utgang. Formuesverdien skal settes til samme verdi som legges til grunn ved inntektsligningen. Visse kunstverk skal settes til kr 0, se nedenfor, jf. sktl. § 4-17. Om verdsetting i andre tilfeller, se emnet «[Varebeholdning](#)».

#### 5 Inntekt

##### 5.1 Tidfesting av inntekter og kostnader

###### 5.1.1 Hovedregel

Kunstnere som er bokføringspliktige, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)», skal ved tidfestingen følge realisasjonsprinsippet i den utstrekning det ikke er særregler i skatteloven som gjelder for dem, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

###### 5.1.2 Unntak, visse enkeltpersonforetak

Enkeltpersonforetak som bare driver produksjon av kunstverk som omfattes av tolltariffens posisjon 97.01 – 97.03 (f.eks. malerier, tegninger, litografier og skulpturer) eller billedvev som nevnt i anmerkningen etter tolltariffens posisjon 58.05 (f.eks. gobeliner og broderier) skal etter forskrift 21. februar 1995 nr. 180 om regnskapsføring for billedkunstnere (lign.), tidfeste inntekter og kostnader i forbindelse med tilvirkning og salg av egenproduserte kunstverk etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3 (2). 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 årsregnskapsplikt eller som omsetter kunstverk som nevnt, i kunstnerens navn (mellommann).

###### 5.1.3 Unntak, visse egenproduserte kunstverk

Kunstnere skal uavhengig av bokførings- eller årsregnskapsplikt og organisasjonsform sette den skattemessige verdien av beholdning til kr 0 av egenproduserte kunstverk som omfattes av tolltariffens posisjon 97.01 – 97.03 (f.eks. malerier, tegninger, litografier og skulpturer) eller egenproduserte billedvev som nevnt i anmerkningen etter tolltariffens posisjon 58.05 (f.eks. gobeliner og broderier), jf. FSFIN § 14-5-2. Beholdning av andre typer kunstverk verdsettes etter de alminnelige reglene, se emnet «[Varebeholdning](#)».

##### 5.2 Minstefradrag

Om minstefradrag, se emnet «[Minstefradrag](#)».

##### 5.3 Realisasjon av kunstnerrettighet

Gevinst ved realisasjon av forfatter- og andre kunstnerrettigheter er skattepliktig. Se emnet «[Opphavsretter](#)».

##### 5.4 Fordeling av åndsverkinntekt over flere år

Om fordeling over flere år av personinntekt av åndsverk, se emnet «[Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år](#)».

#### 6 Utenlandske kunstnere med midlertidig opphold i Norge

Om utenlandske kunstnere med midlertidig opphold i Norge, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», pkt. 10.

Om når skattyter anses skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)». Om skatteavtaler, se emnet «[Utland – allment om skatteavtaler](#)».

## 7 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)

### 7.1 *Arbeidstøy*

Det gis ikke fradrag for kostnader til det som kan anses som daglig antrekk, selv om klærne benyttes under opptreden.

Det gis fradrag for kostnader til antrekk som er lite egnet til å benyttes privat og som hovedsakelig benyttes i yrket.

Skuespillere har ifølge arbeidskontrakt som oftest krav på å få dekket kostnadene til spesielt tøy og antrekk. Hvis det kreves fradrag, kan kontrakt kreves fremlagt.

Orkestermusiker som opptrer i snippkjole innrømmes fradrag for kostnader til slikt utstyr, herunder betalt vederlag for vask av kjoleskjorter. Kostnadene kan kreves dokumentert.

Se for øvrig emnet «*Arbeidstøy*».

### 7.2 *Aviser*

Som hovedregel innrømmes ikke fradrag for kostnader til aviser. Se for øvrig emnet «*Avis mv.*».

### 7.3 *Elektronisk kommunikasjon*

Om fradrag for kostnader til elektronisk kommunikasjon, se emnet «*Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)*».

### 7.4 *Fjernsyn*

Kostnader til fjernsyn i skattyterens bolig/fritidsbolig og fjernsynslisens anses ikke fradragberettiget.

### 7.5 *Hjemmekontor, atelier mv.*

#### 7.5.1 *Løpende kostnader*

Om kostnader til kontor, atelier mv. i privatboligen, se emnet «*Bolig – hjemmekontor mv.*».

#### 7.5.2 *Bygningsmessige endringer*

Kostnader til endring av bygning som eies av skattyter, må aktiveres på bygningen. Dette vil f.eks. gjelde musikere som lydisolerer øvingsrom eller bildende kunstnere som innreder atelier. Det samme gjelder endringer av egen andelsleilighet mv.

Foretar skattyteren av hensyn til yrket bygningsmessige endringer av leid leilighet (vanlig leieforhold), skal kostnadene ved dette komme til fradrag enten i form av avskrivning eller fordelt likt over gjenstående leieperiode, avhengig av om det skal foretas et økonomisk oppgjør eller ikke ved leieperiodens slutt. Se emnet «*Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi*», pkt. 6.6.

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-årsperiode. Opphører leieforholdet på et tidligere tidspunkt, gis det fradrag for gjenstående beløp.

### 7.6 *Kosmetikk*

Det gis fradrag for kostnader til kosmetikk som benyttes i yrket, og som ikke dekkes av arbeidsgiveren.

### 7.7 *Kunstnerlønn fra Stortinget*

Kunstnerlønn bevilget av Stortinget er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav j nr. 1.

### 7.8 *Kunstnerstipend fra Kulturdepartementet*

Om kunstnerstipend fra Kulturdepartementet, se emnet «*Stipend*».



### 7.9 *Leieinntekter*

Leier en næringsdrivende kunstner ut egenproduserte kunstverk, behandles leieinntekten som en del av inntekten i virksomheten. I andre tilfeller må det vurderes konkret om leieinntekten inngår som en del av inntekten i virksomheten. Se for øvrig emnet «[Virksomhet – allment](#)».

### 7.10 *Litteraturlidsskrifter*

Fradrag innrømmes for kostnader til aktuell faglitteratur som er av betydning for kunstnerens eget område. Redegjørelse for betydningen må kunne gis.

Forfattere vil ofte ha behov for en del skjønnlitteratur.

Dersom kostnadene ikke dokumenteres, gis fradrag etter takseringsreglene § 1-3-23. Se for øvrig emnet «[Faglitteratur](#)».

### 7.11 *Merkostnad ved opphold utenfor hjemmet*

Skattytere som av hensyn til sin yrkesutøvelse må bo utenfor hjemmet, har rett til fradrag for merkostnadene etter vanlige regler.

Det gis ikke fradrag for merkostnader ved opphold som har feriemessig eller privat karakter. Kunstneres angitte behov for i perioder å isolere seg for å kunne konsentrere seg om utførelsen av et kunstnerisk arbeid, vil som regel ikke kunne gi grunnlag for fradrag.

Se for øvrig emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)» og emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

### 7.12 *Provisjon*

Provisjon til impressario er fradragsberettiget. Kostnadene må kunne dokumenteres med kvittering som viser navn og adresse på impressarioen. Om krav til betaling via bank når beløpet er kr 10 000 eller høyere, se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)», pkt. 5.

### 7.13 *Statens garantiinntekt for kunstnere*

Statens garantiinntekt for kunstnere er skattepliktig etter reglene for lønnsinntekt.

### 7.14 *Studiereiser*

Kostnader/merkostnader til studiereiser som er foretatt av hensyn til yrkesutøvelsen er fradragsberettiget. Forfattere vil f.eks. ha krav på fradrag for slike kostnader i forbindelse med et konkret arbeid, se URD i Utv. 1980/304 (Oslo byrett). Det innrømmes ikke fradrag for kostnader til reiser som bare skal gi generell inspirasjon.

Fordeling av reisekostnadene må foretas hvis reisen har både privat og yrkesmessig karakter. Se for øvrig emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

### 7.15 *Utdanning*

Om utdanningskostnader, se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)».

### 7.16 *Utklippstjeneste*

Kostnad til utklippstjeneste eller medieovervåking kan normalt ikke anses som en kostnad til å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt og vil dermed ikke være fradragsberettiget.

### 7.17 *Utstyr*

Kostnader til utstyr, instrumenter mv. anskaffet hovedsakelig av hensyn til yrket er fradragsberettiget. Brukes utstyret også privat, tilbakeføres verdien av fordelene ved denne bruken skjønnsmessig, se f.eks. URD i Utv. 1979/574 (Oslo byrett).

Kostnader til utstyr som hovedsakelig dekker private behov er ikke fradragsberettiget. Dette gjelder bl.a. gjenstander som er vanlig i privat eie, som f.eks. fjernsyn, video, stereoanlegg mv.

Om skillet avskrivninger/direkte fradragsføring, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)».

Ved uttak av gjenstander til privat bruk eller ved gaveoverføring, må det vurderes om vilkårene for uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2 er oppfylt. Se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

### 7.18 Varelager

Om behandling av varelager bestående av kunstverk, se [pkt. 5.1](#).

### 7.19 Æres- og kulturpriser

Om skatteplikt for æres- og kulturpriser, se emnet «[Prisbelønninger](#)».

## Langtransportsjåfører

- Sktl. § 5-11, § 6-13.
- FSSKD § 6-13.
- Takseringsreglene § 1-2-5 og § 1-3-8.

### 1 Generelt

Langtransportsjåfører anses å være på arbeidsplassen mens de er på kjøreoppdrag (mobilt arbeidssted). De vil ikke anses å være på yrkesreise mens de er på arbeidsplassen. Se for øvrig nedenfor og emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)».

### 2 Næringsdrivende

Langtransportsjåfør som driver egen transportvirksomhet omfattes ikke av reglene nedenfor. Næringsdrivende må bokføre kostnader til kost og losji på yrkesreise etter bilag. Næringsdrivendes kostutgifter på kjøreoppdrag med overnatting skal ikke reduseres med kostbesparelse i hjemmet, se sktl. § 6-13 (2).

### 3 Arbeidstakers merkostnader til kost for turer som varer ett døgn eller mer

#### 3.1 Inntektsfradrag

I utgangspunktet gis ansatte langtransportsjåfører og deres hjelpemannskaper på kjøreoppdrag fradrag for faktiske merkostnader til kost, som de dokumenterer å ha hatt under fravær fra hjemmet av minimum ett døgn varighet. Dersom skattyter ikke dokumenterer de faktiske kostnader, gis normalt fradrag etter pensjonatsatsen ved innenlandsreiser, eller kr 300 per døgn ved utenlandsreiser, jf. takseringsreglene § 1-2-5. Se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)».

Merkostnader til kost på kjøreoppdrag med overnatting inngår ikke i minstefradraget.

#### 3.2 Kostgodtgjørelse

##### 3.2.1 Skattyter dokumenterer kostnadene

Mottar skattyteren kostgodtgjørelse og fremlegger dokumentasjon for faktisk medgåtte kostnader til kost på turer som varer ett døgn eller mer, gjennomføres avregning av godtgjørelsen mot disse. Eventuelt underskudd inngår ikke i minstefradraget. Fremlegger skattyter dokumentasjon for en sammenhengende periode på to måneder, legges gjennomsnittskostnaden til grunn for hele året under forutsetning av at forholdene er tilnærmet like.

##### 3.2.2 Skattyter dokumenterer ikke kostnadene, innland

Fremlegges ikke dokumentasjon for faktisk påløpte kostutgifter på turer innenlands, men vilkårene for å innrømme fradrag for øvrig er oppfylt, kan avregning av godtgjørelsen foretas mot satsene i takseringsreglene. Avregningen foretas normalt mot pensjonatsatsen ved innenlandsreiser, se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)».

Overskudd på mottatt godtgjørelse går inn i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Underskudd på mottatt godtgjørelse kan bare godtas til fradrag dersom det fremlegges

dokumentasjon for faktiske kostnader eller når kostnaden beregnes etter laveste sats (hybel-/brakkesats).

### 3.2.3 Skattyter dokumenterer ikke kostnadene, utland

Når godtgjørelse til kost for langtransportsjåfører for kjøring i utlandet er utbetalt med inntil kr 300 per døgn kan det normalt legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt overskudd. Satsen inkluderer småutgifter. Ved fastsetting av satsen er det tatt hensyn til kostbesparelse i hjemmet. Underskudd på mottatt godtgjørelse kan bare godtas til fradrag dersom det fremlegges dokumentasjon for faktiske kostnader eller når kostnaden beregnes etter laveste innenlandssats (hybel-/brakkesats).

## 4 Arbeidstakers kostutgifter for turer som varer mindre enn ett døgn

### 4.1 Inntektsfradrag

Hvis skattyteren er hjemmefra mindre enn 12 timer anses han ikke å ha kostnader som overstiger de han ville hatt dersom han ikke hadde måttet være hjemmefra på grunn av sitt arbeid. Han anses da ikke å ha merkostnader til kost. Om fradrag i de tilfeller skattyteren har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, se emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)».

### 4.2 Kostgodtgjørelse

Langtransportsjåfører anses ikke å være på tjenestereise når de er på kjøreoppdrag. Eventuell kostgodtgjørelse kan ikke overskuddsberegnes etter den forenklete metode for kostgodtgjørelse på reiser uten overnatting. Godtgjørelsen skal avregnes mot eventuelle fradragsberettigede kostnader dersom skattyteren har et fravær på 12 timer eller mer. Kostnadene kan i slike tilfeller settes til kr 82 per dag dersom skattyter faktisk kjøper mat, jf. takseringsreglene § 1-3-6. Se for øvrig emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)».

Kostgodtgjørelse ved fravær fra hjemmet under 12 timer anses alltid fullt ut som lønn.

## 5 Kostnader og godtgjørelse til losji

### 5.1 Inntektsfradrag

Frادrag for kostnader til losji innrømmes bare når faktiske kostnader dokumenteres.

### 5.2 Godtgjørelse for losji

Er arbeidsgivers bil innredet for overnatting, vil eventuell losjigodtgjørelse i utgangspunktet være skattepliktig i sin helhet. Godtgjørelsen kan likevel avregnes mot dokumenterte kostnader til losji.

Er arbeidsgivers bil derimot ikke innredet for overnatting, gjelder de vanlige regler om dokumentasjon av losjikostnader, og dekning av ulegitimert nattillegg, se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)» under pkt. 11.3.5 eller pkt. 11.4.5.

Skattepliktig godtgjørelse eller overskudd på godtgjørelse inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Eventuelle kostnader og underskudd på godtgjørelser går ikke inn i minstefradraget.

# Leasing

## 1 Generelt

### 1.1 Skillet mellom kjøp og leasing (leie)

En kunde som ønsker å disponere et formuesobjekt, kan oppnå dette på følgende måter

- kjøp ved egen finansiering

- kjøp på avbetaling (kredittkjøp)
- lease/leie formuesobjektet

Ved kjøp av løsøre vil kjøper normalt bli eier av formuesobjektet ved levering, jf. kjøpsloven (lov 13. mai 1988 nr. 27) § 13. Dette gjelder selv om formuesobjektet er kjøpt på kreditt og selgeren har betinget seg salgspant eller eiendomsforbehold.

Hvis kunden leaser (leier) formuesobjektet, vil selger beholde eiendomsretten til dette. Kunden betaler leie og må levere tilbake objektet når leieperioden er ferdig. Det kan foreligge leieavtale selv om leaser har rett til å kjøpe formuesobjektet i eller ved utløpet av leieperioden.

## 1.2 Privatrettslig skille mellom kredittkjøp og leasing (leie)

Hvis det etter privatrettslige regler foreligger et kjøp/salg, anses den som er kjøper som utgangspunkt også å være skattemessig eier. På bakgrunn av ligningspraksis kan det likevel tenkes at den skattemessige behandlingen blir annerledes enn det som følger av de privatrettslige regler, jf. pkt. 2 og emnet «Tilsidesettelse», pkt. 4.6.

Nærmere om hva som regnes som kredittkjøp og fradrag for renter ved kredittkjøp, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.18.

## 1.3 Regnskapsmessig behandling

God regnskapsmessig bygger på et skille mellom finansielle og operasjonelle leieavtaler, se Norsk RegnskapsStandard (NRS) 14 Leieavtaler pkt. 8:

*«Leieavtale er en avtale hvor leietaker mot en eller flere betalinger får en bruksrett til leieobjektet for en nærmere angitt periode.*

*Finansiell leieavtale er en leieavtale som overfører til leietaker det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til en eiendel uten at eiendomsretten overføres.*

*Operasjonell leieavtale er en leieavtale som ikke er en finansiell leieavtale.»*

Etter regnskapsstandardens pkt. 10 skal finansiell leie regnskapsmessig behandles som om leietaker har kjøpt en eiendel finansiert ved lån som forrentes og tilbakebetales gjennom betaling av leie.

Regnskapsreglene om leasing bygger ikke på privatretten. Bestemmelsene i (NRS) 14 gjelder ikke for leieavtaler hvor eiendomsrett overføres til leietaker ved levering av gjenstanden (kjøp på avbetaling), jf. (NRS) 14 pkt. 4.

Den regnskapsmessige klassifiseringen er derfor uten betydning for den skattemessige behandlingen.

## 1.4 Partsforholdet i en leasingavtale

I en leasingavtale er det to parter; bortleaser (utleier) og leaser (leietaker). En leasingavtale vil som regel komme i stand ved at det først etableres kontakt mellom en kunde og en forhandler. I noen tilfeller vil forhandleren selv stå for finansieringen av formuesobjektet. Dette vil ofte være tilfelle i de mer rene leieforhold, for eksempel når det gjelder kontor-maskiner. Det er i slike tilfeller også vanlig at utleier påtar seg vedlikehold, levering av reserveutstyr mv.

I andre tilfeller ønsker ikke selgeren selv å stå for finansieringen av formuesobjektet. Av den grunn etableres det kontakt med et finansieringsselskap. Finansieringsselskapet skal så lease bort formuesgjenstanden til kunden. Kontraktsteknisk kan dette gjøres på to måter; ved direkte leasing og ved diskontert leasing. Ved direkte leasing betaler finansieringsselskapet kjøpesummen til selger, for så å lease formuesobjektet til kunden. Ved diskontert leasing inngås leasingavtalen mellom kunden og forhandleren. Deretter diskonteres leasingkontrakten til finansieringsselskapet. Dette innebærer at alle rettighetene etter kontrakten overdras til finansieringsselskapet, som betaler kjøpesummen for formuesobjektet til forhandleren.

I leasingavtalen vil den som leaser ut objektet fremstå som eier av den leasede gjenstanden.

## **2 Hvem anses skattemessig som eier av den leasede gjenstand**

### **2.1 Generelt**

Den som privatrettslig er eier vil som utgangspunkt også skattemessig anses som eier av leasinggjenstanden. Den regnskapsmessige behandlingen er uten betydning, se [pkt. 1.3](#). Ved avgjørelsen av hvem som er skattemessig eier må det gjøres en konkret vurdering, hvor det bl.a. legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen i forhold til leasinggjenstandens markedsverdi ved utløpet av denne perioden og avtalens innhold for øvrig. Se for øvrig emnet «[Eierbegrepet](#)». Nedenfor er det tatt inn en del typetilfeller om hvem som skattemessig skal anses som eier.

### **2.2 Leaseren blir eier ved utløp av leasingperioden**

Blir leaseren (brukeren) etter avtalen eier av gjenstanden ved leasingperiodens utløp, anses han som eier også i leasingperioden.

### **2.3 Leaseren har rett og plikt til å kjøpe**

Har leaseren (brukeren) etter avtalen både rett og plikt til å kjøpe gjenstanden til forhåndsbestemt pris etter en viss tid, anses han som eier i leasingperioden.

Er det sannsynlig at gjenstanden vil ha en ikke ubetydelig markedsverdi ved utløpet av leasingperioden, og leaseren har plikt til å kjøpe gjenstanden til markedsverdi ved utløpet av leasingperioden, anses bortleaseren å ha risikoen for verdinedgang på gjenstanden. Leaseren anses da ikke som eier i leasingperioden.

### **2.4 Leaseren har rett til å kjøpe**

Har leaseren (brukeren) etter avtalen rett, men ikke plikt, til å kjøpe gjenstanden ved leasingperiodens utløp, medfører ikke dette i seg selv at leaseren anses som eier i leasingperioden. Er det i avtalen fastsatt en så gunstig pris at det er altoverveiende sannsynlig at leaseren vil overta gjenstanden etter utløpet av leieperioden, anses leaseren som eier i leasingperioden.

### **2.5 Leasingleien reduseres vesentlig etter en tid**

Etter en type leasingavtaler blir leasingleien redusert vesentlig etter en avtalt tid (forlengelsesleie). Normalt bør det aksepteres at bortleaseren anses som eier hvis forlengelsesleien er avtalt til minst 1/12 av ordinær leie.

### **2.6 Leasinggjenstanden har ubetydelig eller ingen verdi ved leasingperiodens utløp**

Leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden hvis det er sannsynlig at den leasede gjenstand har ubetydelig eller ingen markedsverdi ved leasingperiodens utløp. For eksempel vil en spesielt tilpasset innredning i bygg ofte kun ha bruksverdi for leaseren og dermed ingen markedsverdi ved utløpet av leasingperioden.

### **2.7 Leaseren har risiko for gjenstandens verdi ved utløpet av leasingperioden**

Skal leaseren (brukeren) etter avtalen dekke tap/oppebære gevinst ved 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 Leasing av bygg som oppføres på leasers egen grunn

Permanente driftsbygg som oppføres på leasers egen grunn, kan normalt ikke demonteres og gjenoppføres på et annet sted på en økonomisk forsvarlig måte. I slike tilfeller må det normalt antas at bygningen skal overtas av leaseren etter leasingperioden. I så fall må leaseren anses som eier også i leasingperioden.

## 2.10 Restverdileasing

Restverdileasing er en type leasingavtale hvor leasinggjenstanden er forutsatt å ha en restverdi når leasingforholdet opphører. Det skyldes at leasingperioden er kortere enn gjenstandens økonomiske levetid, og leaseren betaler da heller ikke hele kostprisen gjennom leiebetalinger i perioden. Restverdien (udekket kostpris) får leasingsselskapet tilbake ved en gjenkjøpsavtale med leverandøren eller ved å realisere objektet på annen måte.

Restverdien kan også sikres på annen måte enn ved gjenkjøpsavtale, f.eks. ved en restverdigaranti fra leaser eller en tredjemann.

Ved restverdileasing vil som utgangspunkt bortleaser bli ansett som eier. Har leaseren risikoen for gjenstandens verdi ved utløpet av leasingperioden, vil leaseren bli ansett som eier, se [pkt. 2.7](#).

## 2.11 Leasing av demonstrasjonsbiler (demoleasing)

Leasing av demonstrasjonsbiler omtales som demoleasing. Bilene brukes som oftest til demonstrasjon en kort periode før de blir solgt. Leasingavtalen kan likevel være inngått for en betydelig lengre periode, slik at den vanligvis avsluttes lenge før utløpet av leasingperioden. I slike tilfeller vil leasingavtalen i realiteten kunne være finansiering av en del av forhandlers varelager. Forhandler må da anses som skattemessig eier.

## 3 Skattemessige konsekvenser hvor bortleaser anses som eier

### 3.1 Formue

#### 3.1.1 Bortleaser

Når bortleaseren anses som eier, skal verdien av den leasede gjenstand formuesbeskattes hos bortleaseren. I tillegg formuesbeskattes han for eventuell forfalt, men ikke betalt leingleie ved årsskiftet.

Bortleaser gis ikke gjeldsfradrag for forpliktelsen til å stille den leasede gjenstand til disposisjon for leaser.

#### 3.1.2 Leaser

Når bortleaser anses som eier, skal verdien av den leasede gjenstand eller bruksretten ikke formuesbeskattes hos leaser (bruker). Leaser gis ikke gjeldsfradrag i forbindelse med forpliktelsen til å betale leasingavgift, med unntak av avgift som er forfalt, men ikke betalt, ved årsskiftet.

#### 3.1.3 Forskuddsleie

Den til enhver tid gjenstående del av forskuddsleien anses som gjeld for finansieringsselskapet og formue (krav) for leaseren.

### 3.2 Inntekt

#### 3.2.1 Bortleaser

Når bortleaser anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden, er leingleien skattepliktig inntekt på samme måte som vanlig leieinntekt. Ved bortleasing av motorvogn gjelder det samme for eventuell merleie for kjøring utover avtalt kjørrelengde.

Eventuell avskrivning av leasinggjenstanden foretas hos bortleaser.

Om leasing der bortleaser har sikret seg å få en del av sin investering tilbake ved utløpet av leasingperioden, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», [pkt. 4.2](#).

Leingleien tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2 og emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)». Ved bortleasing av motorvogn skal merleie ut over avtalt

kjørelengde tidfestes ved avtalens opphør, se SKD 27. april 2007 i Utv. 2007/1039. Om forskuddsleie, se [pkt. 3.2.3](#).

### 3.2.2 *Leaser – generelt*

Når bortleaser anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden og leaser hovedsakelig bruker gjenstanden i inntektsgivende aktivitet (driftsmiddel), er leasingleien fradragsberettiget som leiekostnad.

Leasingleien tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2 og emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)». Ved leasing av motorvogn skal merleie ut over avtalt kjørelengde tidfestes ved avtalens opphør, se SKD 27. april 2007 i Utv. 2007/1039. Om forskuddsleie, se [pkt. 3.2.3](#).

Brukes gjenstanden hovedsakelig utenfor inntektsgivende aktivitet er leasingleien ikke fradragsberettiget.

Det er ikke adgang til å trekke ut et beregnet renteelement fra leasingleien og kostnadsføre dette som gjeldsrenter, se SKD 29. juni 2007 i Utv. 2007/1270. Se nærmere i emnet «[Renter av gjeld](#)», [pkt. 6.20](#).

### 3.2.3 *Leaser – forskuddsleie*

Betaler en leaser forskuddsleie for hele leasingperioden, f.eks. ved at det leveres inn et gammelt driftsmiddel i forbindelse med at leasingavtalen inngås, må forskuddet fordeles til fradrag over det totale antall måneder leasingperioden varer. Som forskuddsbetaling anses også det tilfelle at leaser (bruker) godskrives differansen mellom gjenstandens restverdi og omsetningsverdi og denne differansen reduserer beregningsgrunnlaget for leasers (brukers) leie av nytt driftsmiddel tilsvarende. Det gis fradrag for månedsbeløpet etter avtalen pluss den forskuddsleien som etter fordeling faller på hver måned, multiplisert med antall leiemåneder i året.

### 3.2.4 *Leaser – kjøp av den leasede gjenstand*

Når bortleaser anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden, men leaseren (brukeren) får kjøpe den, f.eks. etter utløpet av leasingperioden, vil dette ofte være til en pris som ligger betydelig under omsetningsverdien. Har leaseren fått fradrag for leasingleien, skal fordelene ved billig kjøp reversere for meget betalt leasingleie. Reverseringen (inntektsføringen) foretas i kjøpsåret. Inntektsføring unnlates dersom gjenstanden blir tatt i bruk som avskrivbart driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, og den reduserte kjøpesum tas inn på saldo.

På samme måte kan leaseren fordelsbeskattes, dersom den leasede gjenstand blir kjøpt til underpris av en i leaserens familie eller en ansatt hos leaseren. Tilsvarende gjelder hvis leaseren er et aksjeselskap og gjenstanden kjøpes av en aksjonær eller et datterselskap. Fordelsbeskatning kan også komme på tale dersom leaseren mv. ikke kjøper den leasede gjenstand, men et annet formuesobjekt til underpris av bortleaseren.

Er det en ansatt, aksjonær eller deltaker hos leaseren som har kjøpt leasinggjenstanden til underpris, skal fordelene i tillegg behandles som lønn, aksjeutbytte, arbeidsgodtgjørelse eller utdeling etter sktl. § 10-42.

## 4 Skattemessige konsekvenser hvor leaser anses som eier

### 4.1 *Generelt*

Når leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden, behandles forholdet som et kjøp med betaling av kjøpesummen over tid. Kjøpesummen er sum leasingleie i leasingperioden, inklusive eventuell restverdi som leaser plikter å betale. Skatteretten bygger på et nominalistisk prinsipp. Dersom rentedelen ikke fremgår av avtalen er det skattemessig ikke anledning til å skille ut et stipulert renteelement av kostprisen, se LRD 28. januar 1999 (Borgarting) i Utv. 1999/557. Verdsetting til nominell verdi innebærer at kjøpesum og gjeld settes lik summen av fremtidige nominelle forpliktelser etter leasingavtalen. Om fradrag for rentedelen, se emnet «[Renter av gjeld](#)», [pkt. 6.18](#).

## 4.2 Formue

### 4.2.1 Bortleaser

Når leaser (bruker) anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden, skal den ikke formuesbeskattes hos bortleaser. Derimot formuesbeskattes bortleaser for uoppgjort del av salgsværdien ved årsskiftet (fordring). Fordringen verdsettes til nominell verdi med mindre det foreligger grunnlag for skattemessig utskillelse av rente.

### 4.2.2 Leaser

Når leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden, skal verdien av den leasede gjenstand formuesbeskattes hos ham. Uoppgjort del av kjøpesummen ved årsskiftet fradras som gjeld. Gjelden verdsettes til nominell verdi med mindre det foreligger grunnlag for skattemessig utskillelse av rente.

## 4.3 Inntekt

### 4.3.1 Bortleaser

Når leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden, vil sum leasingleie, inklusive eventuell restverdi, som leaser plikter å betale bli ansett som salgssum for bortleaser. Foreligger det skattemessig grunnlag for utskillelse av rente, anses rentedelen opptjent etter hvert. Om tidfesting ved inntektsføring av salgsvederlag og renter, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)». Bortleaserens kostpris for den leasede gjenstand behandles på samme måte som ved salg.

### 4.3.2 Leaser

Når leaser (bruker) anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden, behandles sum leasingleie, inklusive eventuell restverdi, som leaser plikter å betale, som kjøpesum, på samme måte som ved vanlig kjøp. Kjøpesummen aktiveres og tilføres eventuell saldo, se emnene om driftsmidler. Foreligger det skattemessig grunnlag for utskillelse av rente, fradragsføres denne på vanlig måte.

### 4.3.3 Leaser – uttak

Om skatteplikt ved uttak av det leasede objekt fra leaserens virksomhet, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

# Ligningsstedet

– *Lignl.* § 8-6.

## 1 Generelt

Avgjørelser etter lignl. kapittel 8 skal foretas av det skattekontor som Skattedirektoratet bestemmer, jf. lignl. § 8-6 og Finansdepartementets delegeringsvedtak 2. mars 2007. Det samme gjelder fastsetting av pensjonsgivende inntekt, trygdeavgift og pensjonspoeng etter ftrl. § 24-1.

Skattekontorene skal primært behandle saker fra egen region, men Skattedirektoratet kan organisere oppgavene på tvers av regionene. Skattekontorene har kompetanse og myndighet til å behandle alle saker de får tildelt. Skattedirektoratets vedtak om hvor den enkelte skattyter skal lignedes kan ikke påklages eller overprøves.

Regionene/Skattekontorene har følgende navn:

- Skatt nord (omfatter fylkene Finnmark, Troms og Nordland, samt skattekontoret på Svalbard).
- Skatt Midt-Norge (omfatter fylkene Nord- og Sør-Trøndelag, samt Møre og Romsdal).
- Skatt vest (omfatter fylkene Sogn og Fjordane, Hordaland og Rogaland).



- Skatt sør (omfatter fylkene Vest- og Aust Agder, Telemark, Vestfold og Buskerud).
  - Skatt øst (omfatter fylkene Oslo, Akershus, Østfold, Hedmark og Oppland).
- Det skal være en skatteklagenemnd for hvert skattekontor. Primært skal skatteklagenemndene behandle endringsaker fra egen region, men Skattedirektoratet kan bestemme at saker som er ligningsbehandlet i en annen region, også kan nemndbehandles der.
- Skatt øst – Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) er organisatorisk underlagt Skatt øst, men har egen skatteklagenemnd, jf. lignl. § 2-2 nr. 2. Skattedirektoratet fastsetter hvilke skattytere SFS skal fastsette skattepliktig formue og inntekt for.
- Skatt vest – Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) er organisatorisk underlagt Skatt vest, men har egen skatteklagenemnd, jf. lignl. § 2-2 nr. 2. Skattedirektoratet fastsetter hvilke skattytere SFU skal fastsette skattepliktig formue og inntekt for.
- Oljeskattekontoret, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt er særskilte ligningsmyndigheter, jf. lignl. § 2-4.

## Lønnsoppgaveplikt

- Lignl. § 6-2, § 6-11, § 6-16, § 6-17 nr. 3 og § 10-8.
- Forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten (lignl.).
- Forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgavene skal leveres (lignl.).
- Forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave (lignl.).
- Forskrift 19. november 1990 nr. 932 om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet (lignl.).
- Forskrift 22. januar 1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte oppgaver (lignl.).
- Kodeoversikt for lønns- og trekkoppgaver, (RF-2004 – publiseres kun på Internett).
- Lønns-ABC, Veiledning ved utfylling av lønns- og trekkoppgaver for 2011.
- Lønnsinnberetning på maskinlesbart medium, 12. utgave.
- Takseringsreglene § 1-2-1.

### 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, se lignl. § 6-2 nr. 1. Innberetningen skal følge kalenderåret selv om arbeidsgiver har avvikende regnskapsår.

Det er innført innberetningskoder som er ment å dekke alle typer ytelser fra arbeidsgiver/oppdragsgiver til arbeidstaker/oppdragstaker hvor ytelsene behandles forskjellig skatterettslig, jf. kodeoversikten. Kodeoversikten er lagt ut på [skatteetaten.no/kodeoversikten-2012](http://skatteetaten.no/kodeoversikten-2012). For noen beløpsposter, f.eks. lønn, honorarer mv. og trekkpliktige naturalytelser, er det faste rubrikker i lønns- og trekkoppgaven.

Alle oppgavegivere som har mulighet, oppfordres til å levere lønns- og trekkoppgavene via Altinn. Både arbeidsgiver med maskinelle lønnsrutiner og arbeidsgivere som normalt leverer lønns- og trekkoppgavene på papir har anledning til å sende inn lønns- og trekkoppgavene via Altinn.

Arbeidsgivere med maskinelle lønnsrutiner skal innberette lønns- og trekkopplysningene i maskinlesbar form, jf. § 5 i forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgaver mv. (lignl.). Oppgavene skal leveres til Skattedirektoratet, jf. § 4 i forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgave skal leveres. Om fristene for innlevering, se [pkt. 10](#). Arbeidstaker skal ha en kopi innen 1. februar i året etter inntektsåret.

Andre arbeidsgivere leverer lønns- og trekkoppgavene på fastsatt blankett, jf. § 5 i forskrift 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 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgave skal leveres. Utenlandske arbeidsgivere som ikke driver varig virksomhet

her i landet, skal levere lønns- og trekkoppgave til skatteoppkreveren i kommune 2312 Utland, ved Skatt vest, Skatteoppkrever utland.

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 skattekontoret.

## 2 Utland

### 2.1 Generelt

Lønnsoppgaveplikten for utbetalinger til personer bosatt i utlandet er regulert i forskrift 19. november 1990 nr. 932 om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet (lignl.).

Utbetalinger til personer som er skattepliktige som bosatt i Norge etter norsk intern rett, jf. sktl. § 2-1, skal alltid følge de alminnelige regler for lønnsinnberetning (full oppgaveplikt). Dette gjelder også når personene oppholder seg i utlandet. Om hvem som er skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)».

### 2.2 Arbeid utført i Norge og/eller på norsk kontinentalsokkel

Norsk arbeidsgiver som ansetter utenlandske arbeidstakere for å utføre arbeid i Norge eller på norsk kontinentalsokkel, har full oppgaveplikt for lønn og andre godtgjørelser etter lignl. § 6-2.

Utenlandske arbeidsgivere har full oppgaveplikt etter lignl. § 6-2 for lønn og andre godtgjørelser til norske og utenlandske arbeidstakere som utfører arbeid i Norge eller på norsk kontinentalsokkel.

### 2.3 Arbeid utført i utlandet

Norsk arbeidsgiver som utbetaler lønn og godtgjørelse mv. for arbeid utført i utlandet til en arbeidstaker som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett, har alltid full oppgaveplikt.

Norsk arbeidsgiver som utbetaler lønn og godtgjørelse mv. for arbeid utført i utlandet til en arbeidstaker som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett, har begrenset lønnsoppgaveplikt. Plikten til å innberette omfatter ytelser som nevnt i lignl. § 6-2 nr. 1 a til c (lønn og annen godtgjøring for arbeid), men ikke godtgjøring til dekning av utgifter i tjenesten.

Det er ikke oppgaveplikt for lønn mv. til ansatte ved norske bedrifters faste driftssted i land Norge har skatteavtale med, når mottakeren er en person som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og utbetalingen skal være belastet regnskapet for det faste driftsstedet.

### 2.4 Sjøfolk bosatt i utlandet

Utbetaling av lønn og annen godtgjørelse for arbeid om bord på norsk registrerte skip (NOR og NIS) til en person skattemessig bosatt i utlandet skal innberettes i de tilfeller lønnen er skattepliktig i Norge og/eller personen er omfattet av norsk trygdelovgivning. Se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», pkt. 9.4 og emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)», pkt. 3.3.9.

### 2.5 Utenlandske artister

Det er i utgangspunktet ikke lønnsoppgaveplikt for lønn, honorarer og annen godtgjørelse til utenlandske artister mv. som er skattepliktig etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven).

Dersom artisten blir skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)», vil han bli skattepliktig etter skatteloven i stedet for skattepliktig etter artistskatteloven fra og med inntektsåret før det inntektsår han blir skattepliktig som bosatt. Den som er arbeidsgiver på det tidspunkt artisten blir skattepliktig som bosatt, har plikt til å sende lønns- og trekkoppgave over utbetalt lønn mv. til artisten i det foregående år. Denne inntekten skal lønnsinnberettes i kode 915-A. Lønn mv. for tidsperioden etter

at artisten er blitt skattemessig bosatt, lønnsinnberettes i kode 111-A, eventuelt kode 129. Se også emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», pkt. 10.

### 3 Stønader

#### 3.1 Introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere

Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere skal lønnsinnberettes i kode 232.

#### 3.2 Supplerende stønad til personer med kort botid i Norge

Supplerende stønad til personer med kort botid i Norge skal lønnsinnberettes i kode 234.

#### 3.3 Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen

Kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen skal lønnsinnberettes i kode 237.

### 4 Forenklet innberetningsordning

#### 4.1 Generelt

Ifølge forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave (lignl.) § 5 (3), jf. ftrl. § 23-2 (6) til (8) foreligger det begrensninger iplikten til å foreta lønnsinnberetning for følgende utbetalinger

- privat pass av barn i barnets hjem
- lønnsarbeid i hjemmet
- utbetalinger fra veldedige eller allmenntnyttige organisasjoner eller institusjoner

For en beskrivelse av vilkårene for bruk av den forenklete oppgjørsordningen, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», pkt. 3.11, pkt. 3.12 og pkt. 3.13.

#### 4.2 Lønnsarbeid i hjemmet og pass av barn i barnets hjem

En privatperson som benytter den forenklete oppgjørsordningen skal ikke levere vanlig lønns- og trekkoppgave ved årets slutt. Som arbeidsgiver skal han beregne og innbetale forskuddstrekk, samt 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 60 000 i året til private arbeidsoppdrag i hjemmet utenom barnepass, jf. ftrl. § 23-2 (7), må arbeidsgiveren fortsatt bruke den forenklete oppgjørsblanketten ved senere lønnsutbetalinger. Dette gjelder selv om det i tillegg må beregnes og betales arbeidsgiveravgift av samlet lønn som til da er utbetalt.

#### 4.3 Veldedige og allmenntnyttige organisasjoner

Skattefrie institusjoner som i tillegg er allmenntnyttige eller veldedige (se emnet «[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 emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)». For disse er det utarbeidet eget skjema «Oppgjørsblankett for veldedig eller allmenntnyttig institusjon eller organisasjon» (RF-1062). Denne inneholder også en del 3 som vedlegg til organisasjonens regnskap.

## 5 Unntak fra lønnsoppgaveplikten

### 5.1 Utbetalinger til selvstendige næringsdrivende

#### 5.1.1 Utbetalinger som ikke er fradragsberettiget hos utbetaleren

Følgende utbetalinger kreves ikke lønnsinnberettet dersom betaleren ikke har krav på fradrag for det utbetalte beløp, direkte eller gjennom avskrivning, se forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 6 (1), jf. lignl. § 6-2 nr. 1 e til g:

- provisjon utbetalt til agent eller annen mellommann
- vederlag for enhver type bistand
- honorar eller annen godtgjøring for åndsverk

Det skal således ikke foretas lønnsinnberetning av vederlag for arbeid vedrørende bolig- og fritidseiendom som ikke skal regnskapslignes. Det skal heller ikke foretas lønnsinnberetning av vederlag for arbeid på regnskapslignet bygning i den utstrekning vederlag knytter seg til egen boligdel.

Begrensningen i oppgaveplikten gjelder ikke for offentlige og kommunale myndigheter, og heller ikke for skattefrie selskaper og institusjoner, se forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 6 (2). Begrensningen gjelder heller ikke for boligselskap (borettslag, boligaksjeselskap mv.).

#### 5.1.2 Mottaker driver selvstendig virksomhet fra fast forretningssted

Plikten til å sende lønns- og trekkoppgave gjelder ikke vederlag som er godtgjørelse for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art når mottakeren driver selvstendig virksomhet fra fast forretningssted i Norge, se forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 7.

Virksomhet undergitt stedbunden beskatning etter sktl. § 3-3, vil i alminnelighet bli ansett som drevet fra fast forretningssted. Likeledes vil kontor med leid hjelp, kontorfellesskap med andre og hjemmekontor kunne anses som fast forretningssted. Dette gjelder særlig i de tilfellene hvor virksomheten gjøres kjent for offentligheten med henvisning til dette som fast forretningssted.

Hvis det foreligger tvil om mottakeren driver selvstendig virksomhet fra fast forretningssted, skal oppgave inngis eller lokale skattemyndigheter forespørres.

#### 5.1.3 Utenlandske mottakere

For utenlandske mottakere med oppdrag i Norge, vil fast driftssted i Norge etter skatteavtalene måtte anses som fast forretningssted, se forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 7 annet punktum.

#### 5.1.4 Provisjoner

Provisjon vedrørende kjøp og salg av fast eiendom og/eller verdipapir er ikke oppgavepliktig når provisjonen er inntjent som ledd i selvstendig virksomhet, se forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 8.

Det er ikke oppgavepliktig 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, se forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 9.

#### 5.1.5 Persontransport

Vederlag for persontransport kreves ikke innberettet når mottaker er næringsdrivende, se forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 7 siste punktum.

## 5.2 Beløpsmessige begrensninger

### 5.2.1 Bagatellmessige beløp

Det er ikke lønnsoppgavepliktig når samlede lønnsutbetalinger fra vedkommende arbeidsgiver til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 1 000, herunder medregnet verdien av skattepliktige naturallytelser og trekkpliktige utgiftgodtgjørelser. Overskrides

beløpsgrensen, skal hele beløpet innberettes. Trekkfri utgiftsgodtgjørelse som ikke overstiger kr 1 000 per person per år, er fritatt for innberetning. Er det utbetalt lønn som overstiger kr 1 000 skal imidlertid også trekkfri utgiftsgodtgjørelse innberettes.

#### 5.2.2 *Utbetalinger fra private arbeidsgivere*

Samlede lønnsutbetalinger som ikke overstiger kr 4 000 er ikke lønnsoppgavepliktig når utbetalingen gjelder arbeid i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig, se forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 1 (1).

Trekkfri utgiftsgodtgjørelse som ikke overstiger kr 1 000 per person per år, er fritatt for innberetning. Er det utbetalt lønn som overstiger kr 4 000 skal imidlertid også trekkfri utgiftsgodtgjørelse innberettes. Overskrides beløpsgrensen skal hele beløpet lønnsinnberettes.

Begrensningen på kr. 4 000 gjelder arbeid som skjer på eller i tilknytning til arbeidsgiverens fritakslignede bolig og/eller fritidsbolig, del av regnskapslignet bolig som utbetaleren selv benytter eller eventuell leid bolig som utbetaleren bruker som egen bolig. Dette vil typisk være omsorgsfunksjoner i hjemmet, innkjøp, renhold, hagestell, snømåking og vedlikehold eller reparasjon av egen bolig- eller fritidseiendom, leid bolig, innbo eller privat kjøretøy. Påkostning etter innflytting godtas som arbeid i tilknytning til boligen. Det samme gjelder bygging av garasje. Derimot omfattes ikke arbeid på byggeplassen for bolig eller fritidsbolig tas i bruk av utbetaleren.

Arbeidet må i utgangspunktet utføres i hjemmet eller fritidsboligen. Dersom en gjenstand må sendes bort for f.eks. vedlikehold, regnes dette arbeidet ikke som arbeid i hjemmet. Når det er mest praktisk å utføre arbeidet et annet sted, f.eks. hjemme hos en privat oppdragstaker, kan arbeidet likevel utføres der. Det forutsettes at et slikt annet arbeidssted ikke har et «profesjonelt preg».

#### 5.2.3 *Hvem som anses som «betaler» i forhold til beløpsgrensene*

Som utgangspunkt gjelder beløpsgrensene på hhv. kr. 1 000 og kr. 4 000 i forhold til den som foretar utbetalingen, eller den som utbetalingen skjer å vegne av. Ved utbetalinger for arbeid i tilknytning til hjem- eller fritidsbolig, må husstanden normalt anses som en utbetaler. Utbetales vederlag for arbeid på en frittstående bygning som et av husholdningsmedlemmene har eksklusiv råderett over og som inngår i dennes hjem/fritidsbolig, vil beløpsgrensen på kr 4 000 gjelde for denne særskilt.

Vederlag for en arbeidsprestasjon ytet overfor en forening eller et sameie, anses å komme fra foreningen som sådan selv om oppdragstakeren mottar betalingen direkte fra hver av medlemmene/sameierne og lønnsoppgaveplikten som utgangspunkt påhviler disse. Grensen for lønnsinnberetningsplikt mv. vil derfor måtte vurderes i forhold til det samlede vederlaget. For eksempel vil utbetaling til styremedlemmer mv. i boligsameier anses å komme fra boligsameiet og ikke fra den enkelte sameier, se brev fra FIN til SKD 24. oktober 2007 i Utv. 2007/1576. Dette gjelder uavhengig av antall sameiere/boenheter. Tilsvarende gjelder hvor en fotballklubb engasjerer en trener som betales direkte av foreldrene.

#### 5.2.4 *Utbetalinger fra skattefrie institusjoner*

Skattefrie institusjoner mv. som nevnt i sktl. § 2-32 (1), herunder bedrifter tilknyttet Ungt Entreprenørskap, er fritatt for plikten til å sende inn lønns- og trekkoppgave når samlet lønnsutbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 4 000, se forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 1 (3). Overskrides beløpsgrensen skal hele beløpet lønnsinnberettes.

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning eller lønn som overstiger kr 4 000, 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, se forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 1 (4). 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 (9) er ikke lønnsoppgavepliktig når ytelsen ikke overskrider kr 10 000 i inntektsåret, se forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 1 (6). Overskrides grensen skal hele beløpet innberettes.

Naturalytelse i form av fri transport til og fra arrangementer (unntatt fri bil), kost og losji ved slike arrangementer, fritt utstyr mv., er unntatt fra lønnsinnberetning, når slikt ytes i organisasjonens interesse. Dette gjelder uten hensyn til om det er utbetalt lønn eller trekkfri utgiftsgodtgjørelse som overstiger grensene for innberetning eller ikke, se forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 1 (5).

#### 5.2.5 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 eller andre lignende institusjoner, hvis summen av utbetalingene til en klient

- i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 2 000, og
- er arbeidspenger utelukkende betalt ut fra terapeutiske hensyn

Se forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 2.

#### 5.2.6 Offentlig dekning av arbeidsreise for skattytere i anledning politiske verv

Skattefri dekning fra det offentlige av arbeidsreise som nevnt i FSFIN § 5-15-6 (10) er ikke lønnsoppgavepliktig når ytelsen ikke overskrider kr 10 000 i inntektsåret. Overskrides grensen skal hele beløpet innberettes.

### 5.3 Skattefrie naturalytelser

Naturalytelser som i sin helhet er skattefrie kreves som hovedregel ikke lønnsinnberettet, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)». Følgende ytelser skal likevel innberettes, jf. forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 § 3 annet punktum

- helt eller delvis fri kost og losji, samt besøksreiser til hjemmet for pendlere
- dekning av fri kost på sokkelinnretning (uavhengig av skatteplikt)
- tilskudd til barnehageplass for ansattes barn
- adgang til privat bruk av arbeidsgivers elektroniske kommunikasjonstjenester utenfor ordinær arbeidssituasjon selv om fordelen ikke overstiger kr 1 000 i inntektsåret

## 6 Diverse spørsmål (alfabetisk rekkefølge)

### 6.1 Arbeidsinntekt til barn under 13 år

Skattefri arbeidsinntekt inntil kr 10 000 til barn som ved inntektsårets utgang er 12 år eller yngre innberettes i kode 917. Kun arbeidsinntekt knyttet til en konkret arbeidsprestasjon fra barnet omfattes av skattefritaket. Passive honorarer, for eksempel for reklamefotografering av spedbarn, omfattes ikke av skattefritaket og skal innberettes i kode 111-A, eventuelt kode 129.

### 6.2 Arbeidsoppdrag og barnepass i hjemmet

Lønn for privat barnepass utført i barnets hjem når barnet ikke har fylt 12 år innberettes under kode 134. Det samme gjelder barnepass utført i barnets hjem for barn som er 12 år eller eldre som har særlig behov for omsorg og pleie. Utføres barnepasset i barnepassers hjem, benyttes kode 404.

Godtgjørelse for pass av andre barn i barnets hjem innberettes i kode 140, forutsatt at vilkårene i ftrl. § 23-2 (7) er oppfylt. Er ikke vilkårene oppfylt innberettes godtgjørelsen i kode 111-A. Godtgjørelse for pass av andre barn i barnepassers hjem følger hovedregelen, og innberettes under 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 forenklete oppgjørsordningen, skal ikke levere vanlig lønns- og trekkoppgave ved årets slutt, se [pkt. 4.2](#).

### 6.3 *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 emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag».

Nærmere om når skattefrie institusjoner som i tillegg er allmennyttige eller veldedige kan benytte forenklet oppgjørsmetode, se [pkt. 4.3](#).

### 6.4 *Etterlønnletterpensjon*

Skattepliktig etterlønn og etterpensjon etter dødsfall (beløp som overstiger en og en halv ganger grunnbeløpet i folketrygden) innberettes under kode 214.

Skattefrie etterlønn innberettes under kode 916.

### 6.5 *Fri bil*

#### 6.5.1 *Generelt*

Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil er oppgavepliktig.

Fordelen etter standardregelen skal innberettes under kode 118-A i lønns- og trek-koppaven.

#### 6.5.2 *Tekstfeltet*

Følgende opplysninger oppgis i tekstfeltet i lønns- og trekkoppgaven

- bilens opprinnelige listepriis som ny, se emnet «Bil – privat bruk», [pkt. 9](#)
- hvilket tidsrom bilen har vært stilt til disposisjon
- bilens registreringsnummer

Om innberetningen av fordelen der bilen er eldre enn 3 år per 1. januar i inntektsåret, er elbil eller har gått over 40 000 km i yrket, se kodeoversikten.

For nærmere opplysninger om bestemmelsene for fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil, se emnet «Bil – privat bruk».

### 6.6 *Fri bolig*

Fordel ved fri bolig i arbeidsforhold skal innberettes under kode 121-A.

Fri bolig i utlandet innberettes under kode 121-A eller kode 121.

### 6.7 *Føderåd i jord- og skogbruk*

Føderådsytelser i jord- og skogbruk skal innberettes under kode 216 i lønns- og trek-koppaven.

### 6.8 *Godtgjørelse for kost og/eller losji ved opphold utenfor hjemmet*

#### 6.8.1 *Med overnatting*

Trekkfri godtgjørelse for kost og/eller losji (nattillegg) 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 som hovedregel under kodegruppe 600. Trekkpliktig godtgjørelse til losji innberettes i kode 157-A. Det er særskilt kode for godtgjørelse til kost og/eller losji for pendlere som kan kreve standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

Utbetales godtgjørelse i forbindelse med lengre arbeidsopphold utenfor hjemmet, dvs. 29 døgn eller mer, benyttes kode 613 for døgn når arbeidstakeren har bodd på hotell og godtgjørelsen er utbetalt etter beordringssats eller hotellsatsen i statens regulativ (eller lavere).

Utbetaler arbeidsgiver ulegitimert losjigodtgjørelse på tjenestereiser med overnatting etter statlig regulativ (særavtale) eller lavere på reiser innenlands, skal losjigodtgjørelsen innberettes under kode 610.

Når losjikostnader på hotell er refundert etter regning og kostgodtgjørelse er utbetalt etter Skattedirektoratets forskuddssatser for 2012, innberettes kostgodtgjørelsen under

kode 610. For pendlere innberettes trekkpliktig kostbesparelse (se Skattedirektoratets forskuddsatser for 2012 og takseringsreglene § 1-2-1)) og antall oppholds døgn under kode 143-A, når både diett og overnatting er dekket etter regning eller ved fri kost, herunder administrativ forpleining, eller når bare diett er dekket etter regning.

#### 6.8.2 *Uten overnatting*

For lønsmottakere som har fått kostgodtgjørelse på tjenestereiser uten fravær om natten, skal både beløp og antall reisedager være oppgitt i lønns- og trekkoppgaven under kode 614. Dette gjelder både når vilkår og satser inntil satsene i Skattedirektoratets forskuddsatser for 2012 er fulgt, og når kostgodtgjørelse er utbetalt etter tariff.

### 6.9 *Gruppelivsforsikring*

Arbeidsgivers betaling av premie for gruppelivsforsikring skal innberettes under kode 116-A i lønns- og trekkoppgaven.

### 6.10 *Konfliktråd*

Skattefri fordel vunnet ved arbeid utført etter skriftlig avtale i konfliktråd kreves ikke lønnsinnberettet, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav k.

### 6.11 *Livrenter i arbeidsforhold (kollektive livrenter)*

Utbetalinger fra kollektive livrenter i arbeidsforhold tegnet fra 1. januar 2007 innberettes i kode 238. Arbeidsgivers dekning av premie til livrenter i arbeidsforhold innberettes i kode 116-A. Utbetaling fra kollektive livrenter i arbeidsforhold tegnet før 1. januar 2007 innberettes i kode 211 eller 212-A.

### 6.12 *Rimelige lån i arbeidsforhold*

#### 6.12.1 *Generelt*

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 fordelsfastsettingen, se emnet «[Lån fra arbeidsgiver/egget selskap](#)».

#### 6.12.2 *Långiver er en annen enn arbeidsgiver*

Lønnsoppgaveplikten påhviler arbeidsgiver for det arbeidsforhold som har foranlediget fordel selv om lånet er ytet av en annen, se emnet «[Lån fra arbeidsgiver/egget selskap](#)», pkt. 8.4.2.

### 6.13 *Skattefrie utbetalinger fra offentlige myndigheter og innretninger mv.*

Skattefrie erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. som er utbetalt i inntektsåret og som ikke er innberetningspliktige etter annen bestemmelse i ligningsloven kapittel 6, jf. forskrift 17. april 2008 nr. 386, skal lønnsinnberettes i kode 926.

Følgende skattefrie ytelser skal innberettes

- økonomisk stønad til livsopphold etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen kap. 4, bostøtte etter lov om Den Norske Stats Husbank § 16 og kommunal bostøtte utenfor arbeidsforhold
- barnetrygd etter barnetrygdloven
- kontantstøtte etter kontantstøtteleven
- engangsstønad ved fødsel og adopsjon etter folketrygdloven § 14-17
- mén-del av krigspensjon, jf. sktl. § 5-43 (1) bokstav g nr. 3 og 4
- menerstatning ved yrkesskade etter folketrygdloven § 13-17
- mén-del av uførepensjon etter yrkesskadetrygdloven for yrkesskader som er inntruffet før 1. januar 1971
- kontantstøtte på grunnlag av kommunestyrevedtak som skal erstatte statlig kontantstøtte (etter kontantstøtteleven) som faller bort fra 1. august 2012, se SKD 9. januar 2012.



## **6.14 Utbetalinger til idrettsutøvere mv.**

### **6.14.1 Innbetalinger til fond**

Bedrifter, sponsorer mv. må sende inn lønns- og trekkoppgave over beløp som innbetales på den enkelte idrettsutøvers konto i fond for idrettsutøvere. Innbetaling(e) innberettes under kode 912-A i lønns- og trekkoppgaven. I oppgavens tekstfelt må navnet på fondet som utbetalingen har skjedd til fremgå.

### **6.14.2 Utbetalinger fra fond**

Fond for idrettsutøvere må sende inn lønns- og trekkoppgave 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.

## **6.15 Yrkesskadeforsikringspremie**

Arbeidsgivers betaling av premie etter lov 16. juni 1989 nr. 65 om yrkesskadeforsikring skal ikke innberettes. Arbeidsgivers dekning av eventuell tilleggspremie for merytelser skal innberettes under kode 116-A i lønns- og trekkoppgaven, se emnet «Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

## **7 Retting av lønns- og trekkoppgaver (endringsoppgaver)**

Når en arbeidsgiver må korrigere en innsendt lønns- og trekkoppgave 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 forenklede oppgjørsordningen ved lønnsarbeid i hjemmet, samt veldedige og allmennyttige organisasjoner som benytter tilsvarende forenklet oppgjørsordning, skal ved retting av oppgaven (endringsoppgave) enten benytte en ordinær lønns- og trekkoppgave, eller korrigere i den forenklede oppgjørsblanketten. Ved bruk av den forenklede oppgjørsblanketten bør denne merkes som endringsoppgave.

## **8 Følgeskriv**

For arbeidsgivere som sender inn lønns- og trekkoppgavene elektronisk via Altinn vil Skatteetaten generere en elektronisk årsoppgave/følgeskriv (RF-1025e). Disse arbeidsgiverne skal ikke sende inn følgeskrivet («Årsoppgave for arbeidsgiveravgift/Følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver» RF-1025) på papir.

Arbeidsgivere som har levert lønns- og trekkoppgaver maskinelt, skal sende følgeskriv til skatteoppkreveren i den kommune hvor arbeidsgiveren har sitt hovedkontor eller hører hjemme (se nærmere § 6 i forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgave skal leveres, jf. § 7 i forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgaver mv.) innen 31. januar. Andre arbeidsgivere skal sende følgeskrivet, sammen med lønns- og trekkoppgavene til skatteoppkreveren.

Følgeskrivet (RF-1025) skal ikke sendes skattekontoret som vedlegg til selvangivelsen. Skjemaet «Lønns- og pensjonskostnader» (RF-1022), skal sendes skattekontoret som vedlegg til selvangivelsen.

Når det sendes endringsoppgaver eller andre lønns- og trekkoppgaver etter at følgeskrivet er sendt inn, skal det sendes tilleggsfølgeskriv som bare omfatter de senere innsendte oppgavene. Slikt følgeskriv merkes med «tilleggsoppgave» i merknadsrubrikken.

## 9 Informasjon til arbeidsgiverne

Det er utarbeidet en kodeoversikt som arbeidsgiverne skal benytte ved lønnsinnberetningen. Denne publiseres på [www.skatteetaten.no/kodeoversikten-2012](http://www.skatteetaten.no/kodeoversikten-2012).

## 10 Frister

Arbeidsgivere skal som hovedregel levere lønns- og trekkoppgavene innen 20. januar i året etter inntektsåret. Skatteoppkreveren kan i visse tilfeller forlenge fristen inntil 31. januar, jf. forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 § 5 (1).

Arbeidsgivere som gir lønns- og trekkoppgavene i maskinlesbar form, skal levere magnetbånd/diskett innen 31. januar i året etter inntektsåret.

For arbeidsgivere som gir lønns- og trekkoppgavene elektronisk via Altinn er også fristen for levering 31. januar i året etter inntektsåret, jf. forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 § 5 (1).

Arbeidsgivere i fiske- og fangstvirksomhet skal levere lønns- og trekkoppgavene innen 20. februar i året etter inntektsåret, jf. forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 § 5 (4).

Om fristen løper ut på lørdag eller søndag løper fristen likevel til slutten av neste virkedag, jf. lignl. § 3-7 nr. 4.

## 11 Gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver

Hvis den som skal levere oppgaver etter lignl. § 6-16 (1) bokstav c og § 6-13 nr. 3 ikke leverer oppgavene innen de fastsatte frister, kan det ilegges et gebyr, jf. lignl. § 10-8 nr. 1. Gebyret utgjør kr 10 per dag for hver oppgave som ikke leveres, se forskrift 22. januar 1991 nr. 57.

Oppgaven anses for sent levert dersom den ikke er innlevert elektronisk via Altinn eller levert postdistributøren som rekommandert sending innen de fastsatte frister 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 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 selskap

- Sktl. § 5-12 (4), § 10-11 (2) og § 10-42.
- FSKIN § 5-12 A.

## 1 Generelt

Dersom en utbetaling fra et selskap til en aksjonær, deltaker, ansatt eller en annen nærstående hevdes å være et lån, må det vurderes om utbetalingen har skjedd på grunnlag av en reell låneavtale, eller om utbetalingen har skjedd på annet grunnlag.

En utbetaling som hevdes å være lån kan i stedet være:

- lønn fra arbeidsgiver,
- ulovlig utbytte fra aksjeselskap,
- arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap, eller
- utdeling fra deltakerlignet selskap.

Opplysninger om slike lån skal finnes i:

- selvangivelse for aksjeselskaper
- selskapsoppgaven for ANS/KS
- deltakeroppgaven for ANS/KS
- selvangivelsen til den påståtte låntakeren
- næringsoppgave for selskapet

- Næringsoppgave 1 (RF-1175)
- Næringsoppgave 2 (RF-1167)
- lønns- og trekkoppgaven, se kode 120-A, 246, 961-A og 971-A.

## 2 Regnskapsrettslige spesifikasjonskrav

Regnskapsloven § 7-32 har regler om noteopplysninger for lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, aksjonærer og visse nærstående. For store foretak er det i tillegg særlige regler i regnskapsloven § 7-31 b og for små foretak i § 7-45. Lån til eller sikkerhetsstillelse til fordel for daglig leder og leder av styret skal spesifiseres, jf. rl. § 7-32 og § 7-45. For hvert lån skal det opplyses om hvilke vilkår som gjelder, herunder rentesatsen og avdragsplanen. Lån og sikkerhetsstillelse til andre ansatte, medlemmer av styret og aksjeeiere kan som utgangspunkt angis samlet. Lån eller sikkerhetsstillelser som utgjør mer enn fem prosent av egenkapitalen etter balansen skal spesifiseres også for disse, jf. rl. § 7-32 (2) fjerde punktum og § 7-45 (2) fjerde punktum. I aksjeselskaper gjelder opplysningsplikten også lån og sikkerhetsstillelse for visse nærstående, jf. rl. § 7-32 (2) andre punktum. For store foretak omfatter kravene til spesifisering også styremedlemmer og ledende ansatte, jf. rl. § 7-31b (4).

Disse kravene gjelder alle typer lån, herunder kortvarige forskuddsutbetalinger og mellomregninger.

## 3 Selskapsrettslige krav

Asl./asal. § 8-7 til § 8-11 har nærmere regler som begrenser adgangen til å gi kreditt og sikkerhetsstillelse til aksjonærer og deres nærstående. Tilsvarende krav stilles ikke for deltakere i deltakerlignet selskap.

Lån som er gitt i strid med aksjelovens regler om aksjonærlån mv. skal tilbakeføres til selskapet, jf. aksjelovene § 8-11. Har et aksjeselskap ytet lån til aksjonær mot betryggende sikkerhet, og aksjonæren var i aktsom god tro da sikkerheten ble stilt, kan det likevel ikke påberopes overfor aksjonæren at lånet er ugyldig, jf. aksjelovene § 8-11 (1) annet punktum. Aktsom god tro kan i slike tilfeller aldri påberopes av aksjonær med bestemmende innflytelse i selskapet.

## 4 Renter på lån fra aksjonær/deltaker til selskapet

Om beskatning av renter på lån fra aksjonær/deltaker til selskap, se emnet «[Renteinntekter](#)».

## 5 Nærmere om grensen mellom lån og andre ytelser

### 5.1 Generelt

For at en utbetaling skal kunne anses som lån i skattemessig sammenheng, må utbetalingen ha skjedd på grunnlag av en reell låneavtale. Utbetaling fra arbeidsgiver/eget selskap betegnet som lån, vil ikke være et reelt lån dersom det ikke skal tilbakebetales. Om det foreligger et låneforhold, må som utgangspunkt vurderes ut fra situasjonen da det angivelige låneforholdet ble etablert og det angivelige lånebeløpet ble utbetalt. For at det skal anses å foreligge en reell låneavtale på dette tidspunktet, må det i det minste være avtalt eller forutsatt:

- hvem som er forpliktet
- lånebeløpets størrelse (låneramme dersom lånet er etablert som et rammelån)
- rentebetingelser
- tilbakebetalingsbetingelser.

Skattyter og eventuelt selskapet må fremskaffe det faktiske grunnlaget og sannsynliggjøre at utbetalingen bygger på en låneavtale. Ligningsmyndighetene skal legge til grunn det faktum som er mest sannsynlig, jf. lignl. § 8-1.

Er det ikke inngått noen låneavtale (skriftlig eller muntlig) i forbindelse med utbetalingen, kan utbetalingen ikke anses som lån. Hvis den angivelige låneavtalen ikke er inngått skriftlig og det heller ikke finnes annen skriftlig dokumentasjon som skriver seg fra tiden før ligningsmyndighetene iverksatte kontrolltiltak eller tok opp spørsmålet, må det som utgangspunkt legges til grunn at det ikke foreligger noe låneforhold.

Selv om det ikke er fremlagt noen skriftlig låneavtale, kan øvrig dokumentasjon og partenes oppreden unntaksvis tilsi at en likevel står overfor et reelt låneforhold. Det må i slike tilfeller bl.a. legges vekt på om

- utbetalingen er behandlet som lån i selskapets regnskaper og i låntakerens selvangivelse
- det fremstår som rimelig klart hva den angivelige låneavtalen går ut på
- det angivelige lånet er kortsiktig, for eksempel en mellomregningskonto hvor det skjer en løpende avregning eller hvor lånet skal dekke et kortsiktig likviditetsbehov
- den angivelige låneavtalen er etterlevd, for eksempel ved at det er betalt renter og/eller avdrag
- låntakeren har eller vil få økonomisk evne til å betale tilbake lånet
- det angivelige lånet er lovlig etter aksjelovens bestemmelser.

Selv om det fremlegges en skriftlig låneavtale, kan det foreligge forhold som tilsier at det ikke foreligger noe reelt låneforhold, enten at det fra først av ikke har foreligget noen låneavtale, eller at etterfølgende forhold har medført at en mulig tilbakebetalingsplikt er falt bort. Bl.a. kan følgende forhold gi indikasjon på at det ikke foreligger noe reelt lån:

- Utbetalingen er ikke behandlet som lån i selskapets regnskaper.
- Det er ikke protokollert noe om lånet i noen styreprotokoll.
- Låneavtalen er uklar og ufullstendig, for eksempel mht. lånebeløp og tilbakebetalingsplikt.
- Låneavtalen er ikke etterlevd, for eksempel ved at det ikke er betalt renter og/eller avdrag.
- Lånebeløpet har økt ut over opprinnelig avtalt lånebeløp/låneramme uten at det foreligger ny/endret låneavtale.
- Privat forbruk dekkes ved å øke gjelden i stedet for å ta ut utbytte/lønn.
- Gjelden har økt så mye at skattyteren ikke har reell mulighet til å betale tilbake lånet.
- Lånet er ulovlig etter selskapslovgivningen og det er ikke ordnet opp i forholdet etter at aksjonæren og selskapet ble kjent med at det var ulovlig.

Spørsmålet må vurderes ut fra en helhetsvurdering.

Er det lånerammen i et rammelån som er overskredet, må det vurderes om dette skal få som konsekvens at bare det overskytende ikke skal behandles som lån, eller om det er forhold som gjør det sannsynlig at hele låneavtalen ikke er reell.

## 5.2 Tilsidesettelse

Dersom et lån hovedsakelig fremstår som skattemessig motivert, kan det uavhengig av vurderingen etter pkt. 5.1 være grunnlag for å vurdere spørsmålet om tilsidesettelse etter den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. I så fall må det foretas en totalvurdering av disposisjonens formål, virkninger og omstendighetene for øvrig, og ut fra dette tas standpunkt til om det vil være i strid med skattereglenes formål å legge låneavtalen til grunn. Dette kan for eksempel være aktuelt når låneforholdet fremstår som lite naturlig ut fra forholdene. Et moment ved vurderingen kan for eksempel være at privat løpende forbruk dekkes ved lån.

Se nærmere emnet «Tilsidesettelse», pkt. 5.

## 5.3 Rettspraksis

Om rettspraksis vedrørende grensen mellom reelle lån og utbytte/lønn, se:

- HRD i Utv. 1998/630 (Rt. 1998/383) (Vrybloed). (Skattyter hadde mellomregningskonto med et selskap hvor han var daglig leder og enestyre. Saldoen økte betydelig i selskapets favør i løpet av en femårsperiode. Revisor hadde flere ganger påtalt at saldoen var i strid med aksjelovens lånebegrensninger. Økningen på mellomregningskontoen ble ansett som lønn.)
- LRD 10. november 1998 (Frostating) i Utv. 1999/23 (Hokstad). (Utbetalinger på kr. 2,1 mill. i løpet av to år ble ansett som lønn. Det forelå ingen skriftlig låneavtale, avtalen var ikke styrebehandlet og den muntlige avtalen var uklar.)
- LRD 17. desember 2003 i Utv. 2004/173 (Frostating). (Retten opphevet ligningen som bygget på at utbetalinger på kr. 486 500 skulle anses som lønn. Utbetalingen var behandlet som lån i skattyters selvangivelse og selskapets regnskap. Låneavtale ble

- ansett inngått på tidspunktet for utbetalingen av lånet og det var foretatt delvis tilbakebetaling. Det var ikke avgjørende at en ved låneopptaket ikke hadde fulgt fremgangsmåten i aksjeloven.)
- LRD 6. februar 2004 i Utv. 2004/275 (Frostating). (Saldo på mellomregningskonto ble omklassifisert til lønn. Det ble ikke satt opp noen låneavtale da kredittgivingen ble innledet. En skylderklaring satt opp i ettertid var ikke tilstrekkelig. Skattyter hadde mottatt en usedvanlig lav lederlønn. Lønn og lånesaldo var samlet sett mer i samsvar med lønnsnivået i konsernet for øvrig. Lånet var ikke styrebehandlet, det var ikke fastsatt noen øvre kredittramme og heller ikke løpetid eller forfallstidspunkt.)
  - LRD 8. august 2006 (Borgarting) i Utv. 2006/1146 (Uttak fra selskapet ble ansett som lønn. Uttak var skjedd ved økning av reiseforskudds- og mellomregningskonto og det var ikke stilt sikkerhet. Det var ikke dokumentert at låneforholdet var styrebehandlet og selskapet hadde i varierende grad opplyst om låneforholdet i sine papirer. Skattyter hadde heller ikke forholdt seg til mellomværendet som et lån i sine selvangivelser. En skriftlig låneavtale var ikke blitt etterlevd, og hadde dermed ingen realitet.)
  - LRD 14. november 2007 (Hålogaland) i Utv. 2007/1727 (Omklassifisering av lån til lønn og utbytte ble opprettholdt. Det var ikke fastsatt noe skriftlig, verken om lånebeløp, tilbakebetalingstid, renter eller sikkerhetsstillelse. Lånet var heller ikke behandlet i selskapets organer. Det var ikke tilstrekkelig at lånet fremgikk av balansen og notene. Til tross for oppfordringer hadde skattyter ikke brakt forholdet i samsvar med aksjelovens krav. Det var ikke foretatt tilbakebetaling før ligningsmyndighetene tok opp spørsmålet.)
  - LRD 12. oktober 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/1345 (Hjeltnes). (Uttak av midler for å finansiere oppussing av bolig ble ansett som reelt lån. Selv om lånedokumentasjonen var mangelfull, hadde aksjonæren plikt til å betale beløpene tilbake til selskapet. Det ble bl.a. lagt vekt på at begge parter hadde oppgitt mellomværendet i sine ligningsoppgaver, at andre aksjonærer var kjent med forholdet og hadde akseptert det, at lånet faktisk var tilbakebetalt og at låntaker ville hatt økonomisk evne til å betale tilbake, uavhengig av utbytte fra selskapet.)
  - LRD 4. desember 2009 (Frostating) i Utv. 2010/57. Uttak av midler ført som fordring på aksjonær, ble ansett som ulovlig utbytte. B skyldte penger til både A og C. B eide alle aksjene i et aksjeselskap. Kravet C hadde mot B var sikret med pant i disse aksjene. For å få oppgjør for fordringene på B, innledet A og C et samarbeid. Etter at aksjene i B sitt selskap ble overført til A, ble det hentet ut penger fra selskapet som oppgjør til C. Beløpet ble ført som en fordring på A i selskapets regnskap. I tillegg hentet A også ut penger til delvis dekning av sin egen fordring på B. Alt ble i selskapets regnskap ført som fordring på A. Selskapet ble likvidert året etter. Lånet/fordringen selskapet etablerte på A ble ved ligningsbehandlingen omklassifisert til ulovlig utbytte. Det forelå verken låneavtaler eller tilbakebetalingsplan.
  - LRD 8. juni 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/1114. Uttak av midler fra selskap ble ansett som lønn. To søsken hadde over en tidsperiode tatt ut midler fra et ANS som var eid av en familiestiftelse og et aksjeselskap. Aksjeselskapet var eid av stiftelsen og søsknene utgjorde styret i stiftelsen. Selv om den ene av søsknene hadde betalt inn noe til selskapet i perioden, fant retten at mellomregningskontoene bar preg av å ha fungert som en slags lønnskonto for begge søsknene. Da utbetalingene startet, forelå det ikke skriftlig låneavtale. Det var ikke avtalt noe lånebeløp, og heller ikke noe om rente og tilbakebetaling. Det var ikke stilt sikkerhet til tross for at søsknene hadde svekket økonomi, og retten kom til at det den gangen måtte ha framstått som usikkert om de kunne innfri lån i den aktuelle størrelsesorden.
  - LRD 6. august 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/1303. Beløp utbetalt fra aksjeselskap til den ene av to aksjonærer ble ansett som utbytte. Beløpet skulle være forskudd på utbetaling ved kapitalnedsettelse. Det ble en tid etter utbetalingen utstedt et antedatert gjeldsbrev hvor det framgikk at det skulle betales renter av beløpet og at beløpet i sin helhet skulle tilbakebetales til selskapet etter at kapitalnedsettelsen var gjennomført.

Kapitalnedsettelsen lot seg imidlertid ikke gjennomføre på grunn av manglende egenkapital. Renter ble ikke betalt og beløpet ble heller ikke nedbetalt, men nedkvittert i forbindelse med konkurs i selskapet.

- LRD 2. februar 2012 (Borgarting) i Utv. 2012/419. Eneaksjonær hadde helt fra 1996 hatt en økende gjeld til selskapet. Låneavtale var først datert i januar 2003. Det var ikke stilt sikkerhet for lånet. For å unngå reduksjon i utbyttegrunnlaget, ble selskapets fordring på eneaksjonæren solgt på kreditt til to av hans venner i november 2003. I juni 2004 ble mellomværendet med de to vennene oppgjort, og eneaksjonæren sto på nytt som skyldner overfor selskapet. Rettens flertall kom til at de utbetalte beløpene fra selskapet måtte omklassifiseres til utbytte for inntektsåret 2003.

## **5.4 Behandling av ikke-reelle lån fra aksjeselskap**

### **5.4.1 Generelt**

Ved omklassifisering av ikke-reelle lån for aksjonær som arbeider i selskapet, kan selskapet og aksjonærene velge om utdelingen skal anses som lønn eller som utbytte etter sktl. § 10-11. En forutsetning for å velge omklassifisering til lønn, er at lønnen står i forhold til arbeidsinnsatsen. Samme klassifisering må legges til grunn både for selskapet og den aktuelle aksjonæren. Har selskapet flere aksjonærer, må selskapet og hver enkelt aksjonær omforenes om klassifiseringen. Fremsettes det ikke krav om klassifisering eller blir ikke den enkelte aksjonæren og selskapet omforent om en løsning, må det for hver av aksjonærene vurderes om det er arbeidsinnsatsen eller aksjonærposisjonen som har foranlediget utdelingen. I tilfeller der selskapet er tatt under konkursbehandling vil det normalt ikke være aktuelt med noen omforent klassifisering, siden partene har motstridende interesser.

Ikke-reelle lån til aksjonær som ikke arbeider i selskapet, behandles som utbytte.

Ved omklassifisering til utbytte, anses dette som ulovlig uten rett til skjerming.

### **5.4.2 Beløpet tilbakebetales til selskapet selv om aksjonæren skattlegges**

Det forekommer at et ikke-reelt lån tilbakebetales selv om ligningsmyndighetene vedtar å omklassifisere til utbytte eller lønn. Dette innebærer at aksjonæren vil være skattlagt for et beløp som er tilbakeført til selskapet. I et slikt tilfelle vil et tilsvarende beløp kunne utdeles senere uten skattlegging etter sktl. § 10-11 (2).

## **5.5 Behandling av ikke-reelle lån fra deltakerlignet selskap**

Ved omklassifisering av ikke-reelle lån for deltaker som arbeider i et deltakerlignet selskap, kan selskapet og den enkelte deltakeren velge om utdelingen skal anses som arbeidsgodtgjørelse, jf. selskapsl. § 2-26 (1) og sktl. § 12-2 bokstav f, eller som utdeling, jf. selskapsl. § 3-16 og sktl. § 10-42. En forutsetning for å velge omklassifisering til arbeidsgodtgjørelse, er at arbeidsgodtgjørelsen står i forhold til arbeidsinnsatsen. Samme klassifisering må legges til grunn både for selskapet og den aktuelle deltakeren. Fremsettes det ikke krav om klassifiseringen eller blir ikke den enkelte deltakeren og selskapet omforent om en løsning, må det for hver enkelt deltaker vurderes om arbeidsinnsatsen eller eierposisjonen har foranlediget utdelingen.

Ikke-reelle lån utbetalt til deltaker som ikke arbeider i selskapet, behandles som utdeling til deltaker etter sktl. § 10-42.

## **6 Ettergivelse**

### **6.1 Ettergivelse av hovedstol**

#### **6.1.1 Generelt**

Hel eller delvis ettergivelse av lån fra arbeidsgiver behandles normalt som lønn.

#### **6.1.2 Ettergivelse fra selskap til aksjonær/deltaker**

Ettergivelse av lån til aksjonær som også arbeider i selskapet, skal av selskapet normalt behandles som lønn eller utbytte. Samme løsning må legges til grunn ved ligningen av både selskapet og aksjonæren. For aksjonærer som ikke arbeider i selskapet, skal slik

ettergivelse behandles som utbytte. Det må vurderes om utbyttet er lovlig eller ulovlig etter selskapsrettslige regler.

Ettergivelse av lån fra deltakerlignet selskap til deltaker som også arbeider i selskapet, skal av selskapet normalt være behandlet som arbeidsgodtgjørelse, jf. selskl. § 2-26 (1) og sktl. § 12-2 bokstav f, eller som utdeling etter sktl. § 10-42. Samme løsning må legges til grunn ved ligningsbehandlingen av både selskapet og deltakeren. For deltakere som ikke arbeider i selskapet, behandles ettergivelsen som utdeling.

### 6.1.3 Gjeldsordning/reelle betalingsproblemer

Er arbeidsgivers/selskapets ettergivelse av lån et ledd i en frivillig eller tvungen gjeldsordning etter lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner, anses ettergivelsen av lån ikke som en fordel vunnet ved arbeid/virksomhet, og skal følgelig heller ikke behandles som lønn/arbeidsgodtgjørelse.

Ettergir arbeidsgiver lån til arbeidstaker, anses ikke ettergivelsen av lånet som fordel vunnet ved arbeid når ettergivelsen er begrunnet i reelle betalingsproblemer. Det er en forutsetning at arbeidstakerens betalingsproblemer er av en slik karakter at ettergivelse ville blitt gitt av en uavhengig kreditor og ikke har sammenheng med arbeidsforholdet. Ettergivelsen skal i slike tilfeller ikke behandles som lønn.

## 6.2 Ettergivelse av renter

I den utstrekning gjeldsrenter som etter avtalen skulle betales, ettergis av arbeidsgiver/selskapet, er denne fordelten skattepliktig inntekt etter de samme reglene som ved arbeidsgivers/selskapets ettergivelse av hovedstol. Skattlagt fordel ved ettergivelse av renter er fradragsberettiget som gjeldsrenter.

Om hva som er ettergitt ved delvis ettergivelse av renter og hovedstol, se emnet «[Renter av gjeld](#)», pkt. 6.5.3.

## 7 Rentestøtte

I tilfeller hvor en arbeidstaker tar opp lån hos andre enn arbeidsgiveren, forekommer det at arbeidstakeren ikke betaler hele renten fordi arbeidsgiveren har inngått en avtale med långiveren om å dekke en del av den totale renten som långiveren krever. Arbeidsgivers betaling til långiver behandles fullt ut som lønn. Arbeidstakeren skal ha fradrag for den skattlagte fordelten som rentekostnad. Se også SKD i Utv. 2001/1154.

## 8 Fordelsbeskatning av rimelige lån i arbeidsforhold o.l.

### 8.1 Inntekt

#### 8.1.1 Generelt

Utenfor arbeidsforhold fordelsbeskattes ikke rimelige lån etter disse reglene. Om ansatt som også er aksjonær i selskapet, se nedenfor.

#### 8.1.2 Hovedregel

Som hovedregel beskattes fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold dersom renten er lavere enn en normrentesats som fastsettes av FIN, og lånet er

- ytet av nåværende eller tidligere arbeidsgiver, eller
- ytet av andre og
  - arbeidsgiver har formidlet lånet, eller
  - lånet er foranlediget av arbeidsforholdet,

se sktl. § 5-12 (4) og [pkt. 8.4](#).

FIN fastsetter normrenten forskuddsvis for tomånedersperioder i samsvar med FSFIN § 5-12-5. For 2012 er normrentesatsen som skal brukes av arbeidsgiver per tomånedersperiode:

jan/feb	mars/apr	mai/juni	juli/aug	Sept/okt	nov/des
2,75 %	2,75 %	2,25 %	2,25 %	2,25	2,25

Normrenten for hver tomånedersperiode publiseres på skatteetaten.no etter hvert som den fastsettes.

Det er uten betydning om arbeidsgiver selv har lånt pengene til lavere rente. Det er videre uten betydning om skattyteren kunne fått like rimelige lån utenfor arbeidsforhold.

Fordel ved rimelige lån beskattes ikke dersom arbeidsgiver yter lån på samme vilkår utenfor arbeidsforhold og låntaker ville ha fått det samme lånet uten å være ansatt. Eksempler på lån som ikke omfattes av disse reglene, er:

- husbanklån til ansatte i Husbanken på ordinære vilkår
- fastrentelån, gitt av bank på ordinære markedsvilkår og som låntakeren ville ha fått uten å være ansatt i banken, men hvor lånet som følge av renteutviklingen er blitt et rimelig lån.

### 8.1.3 Unntak, lånet ikke overstiger 3/5 av grunnbeløpet i folketrygden

Rentefordel ved rimelig lån i arbeidsforhold regnes etter sktl. § 5-12 (4) ikke som skattepliktig inntekt når lånet på utbetalingstidspunktet

- ikke overstiger 3/5 av grunnbeløpet i folketrygden på utbetalingstidspunktet (ikke årsgjennomsnittet), og
- tilbakebetalingstiden er på høyst ett år. Det må finne sted en reell tilbakebetaling innen fristen.

Grensen på 3/5 av grunnbeløpet gjelder for det enkelte arbeidsforhold. Hvis det opprinnelige lånet utgjør mindre enn 3/5 av grunnbeløpet, kan det tas opp ytterligere lån innenfor beløpsgrensen. Dette forutsetter at summen av opprinnelig lånesaldo for samtlige lån ikke overstiger 3/5 av grunnbeløpet.

### 8.1.4 Lån gitt av utenlandsk arbeidsgiver

Skatteplikten for rentefordel ved rimelige lån gjelder også når arbeidsgiveren er utenlandsk og arbeidstakeren er

- skattepliktig som bosatt i Norge, eller
  - begrenset skattepliktig til Norge for arbeidsinntekt etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d, e eller (2),
  - og skatteplikten til Norge ikke faller bort på grunn av skatteavtale.
- Om behandlingen av rentefordel, se under «lønn» og «pensjon» i emnene om utland.

## 8.2 Fradrag

Gjeldsrenter som faktisk betales vil være fradragsberettiget etter de vanlige reglene, se emnet «Renter av gjeld».

Inntektsbeskattes skattyteren for beregnet rentefordel, skal han ha fradrag for samme beløp i alminnelig inntekt i tillegg til betalte gjeldsrenter. Fradraget behandles fullt ut etter reglene om fradrag for gjeldsrenter. Rentefordelen fradras i samme år som fordelten beskattes. Skattlegging av fordelten vil således ikke føre til noen økning av alminnelig inntekt. Derimot vil fordelten øke personinntekten.

Om eventuell fradragsrett for renter i arbeidsforhold for person med begrenset skatteplikt til Norge, se emnene om utland.

## 8.3 Hvilke lån omfattes av reglene

### 8.3.1 Hovedregel

Som lån i denne sammenheng anses all gjeld i arbeidsforhold uavhengig av hvordan gjelden er oppstått. Det vil f.eks. omfatte

- regulære lån utbetalt i penger,
- dekning av privatutgifter i eget aksjeselskap,
- betalingsutsettelse f.eks. ved kjøp av bil fra arbeidsgiver,
- forskudd fra arbeidsgiver, f.eks. utbetaling av forskudd på lønn (se likevel under unntak nedenfor) og
- forskuddsbetaling av vederlag ved salg av fast eiendom til arbeidsgiver.

Sktl. § 5-12 (4) om rimelige lån i arbeidsforhold er en spesialbestemmelse som går foran reglene om skattefritak for personalrabatter i FSFIN § 5-15-3.



### 8.3.2 Forskudd på utgiftsgodtgjørelser

Forskudd på utgiftsgodtgjørelser anses ikke som lån når forskuddet er trekkpliktig. Det samme gjelder når forskuddet ikke er trekkpliktig og kredittiden ikke er lengre og forskuddet ikke større enn det praktiske hensyn gjør nødvendig. Om begrensning i trekkplikten for utgiftsgodtgjørelser, se skattebetalingsforskriften § 5-6.

### 8.3.3 Forskudd på lønn/pensjon

Ingen del av lønn/pensjon utbetalt i løpet av normal oppgjørsperiode anses som lån. Er oppgjørsperioden en kalendermåned og utbetalingen foretas f.eks. den 15., altså forskuddsvis for den siste halvpart av kalendermåned, regnes dette forskuddet ikke som lån i denne forbindelse.

### 8.3.4 Likviditetsfordel som arbeidstaker mottar fra arbeidsgiver.

Det kan forekomme at arbeidstaker mottar en likviditetsfordel fra arbeidsgiver som etter sin art ikke omfattes av reglene om rimelig lån i arbeidsforhold, se for eksempel BFU nr. 8/2009. (Ansatte i boligutbyggingsselskap fikk en likviditetsfordel fordi de slapp å betale forskudd ved kontraktsinngåelse om kjøp av bolig fra selskapet. Fordelen ble ansett som en skattepliktig naturalytelse.) I slike tilfeller vil normrentesatsen likevel kunne legges til grunn ved skattlegging av arbeidstaker og ved arbeidsgivers beregning av grunnlag for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk.

### 8.3.5 Lånets formål

Rimelig rente i arbeidsforhold fordelsbeskattes uavhengig av lånets formål. Rentefordelen skal beskattes selv om lånet utelukkende brukes til yrkesformål, f.eks. i arbeidsgiverens tjeneste, så som kjøp av datamaskin, lastebil o.l.

### 8.3.6 Lånets løpetid

Rimelig rente i arbeidsforhold skal fordelsbeskattes selv om det er kortvarige lån, og selv om lånets løpetid ikke går over årsskiftet. Om unntak for mindre lån, se [pkt. 8.1.3](#).

## 8.4 I hvilke tilfeller anses lånet gitt av arbeidsgiver

### 8.4.1 Lån fra arbeidsgiver

Lånet anses gitt av arbeidsgiver når det er arbeidsgiver som yter lånet, og skattyter

- er eller har vært ansatt hos ham, herunder etter at vedkommende har gått av med pensjon, eller
- har eller har hatt arbeidsoppdrag utenom virksomhet for ham. Dette vil også omfatte medlemmer i styre, representantskap, råd, mv.

Ytes lånet etter at arbeidsforholdet er opphørt, er det et krav for eventuell skatteplikt etter reglene om lån i arbeidsforhold, at lånet har sammenheng med det tidligere arbeidsforholdet.

Om skillet mellom arbeid i og utenfor virksomhet, se emnet «**Virksomhet – allment**».

Det er uten betydning om arbeidsgiveren selv har lånt pengene som lånes ut.

### 8.4.2 Lån fra andre enn arbeidsgiver, hovedregel

Arbeidsgiver regnes også som långiver når han formidler lånet, eller lånet på annen måte er foranlediget av arbeidsforholdet. Lån ytet fra andre enn arbeidsgiver vil således anses å være i arbeidsforhold og skal fordelsbeskattes blant annet dersom

- långiveren er et selskap i samme konsern som arbeidsgiver i henhold til asl./asal. § 1-3 (etter asl./asal. er det nok med f.eks. flertall av stemmene for å anses som konsern)
- långiver er en annen virksomhet enn den skattyter er ansatt i og denne virksomheten drives av arbeidsgiver alene eller i fellesskap med andre
- arbeidsgiver garanterer for lånet
- långiver er egen pensjonskasse, fondsinretning 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.

Ovenstående gjelder selv om långiveren er en utenlandsk person eller et utenlandsk selskap. Lån gitt av fagforening til personer som ikke er ansatt i fagforeningen, anses ikke gitt i arbeidsforhold.

#### 8.4.3 Lån til ansatt mv. som også er aksjonær

Rimelige lån gitt fra selskap til aksjonær fordelsbeskattes etter disse reglene dersom selskapet kan anses som arbeidsgiver etter reglene ovenfor, med mindre 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 vurdert naturlig må være å anse som et aksjonærlån eller lån i arbeidsforhold, se f.eks. URD av 16. april 1996 i Utv. 1996/933 (Stavanger byrett). Om skattlegging av rimelige lån til aksjonær, se [pkt. 9](#).

#### 8.4.4 Lån til andre enn arbeidstakeren

Når det er på det rene at lånet skyldes arbeidsforholdet, skal arbeidstakeren beskattes for fordelens selv om en annen opptre som låntaker. Dette vil blant annet være aktuelt for arbeidstakerens nåværende eller tidligere ektefelle, familiemedlemmer, nåværende eller tidligere samboer eller lignende.

Beskatning skal foretas uavhengig av om lånet opprinnelig er gitt til arbeidstaker selv og senere er gått over til andre, eller om lånet opprinnelig er gitt til den annen.

### 8.5 Hvem skal fordelsbeskattes

#### 8.5.1 Generelt

Fordelsbeskatning foretas hos arbeidstakeren. Dette gjelder selv om låntaker er en annen person enn arbeidstaker, se ovenfor.

Arbeider begge ektefeller/samboere for samme arbeidsgiver, skal i utgangspunktet fordelsbeskatningen foretas hos den som står som låntaker. Står begge som låntakere for samme lån, fordeles fordelens likt mellom dem.

#### 8.5.2 Dødsfall

I dødsåret beskattes fordelens hos den avdøde arbeidstakeren frem til dødsfallstidspunktet. Etter dødsfallstidspunktet beskattes fordelens 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.

### 8.6 Hvem skal ha fradrag

Frdrag for renter som faktisk betales, gis etter de vanlige reglene, se emnet «[Renter av gjeld](#)». Frdrag for det beløpet som er tillagt for fordelens ved rimelige lån, gis hos den som har fått inntektstillegget.

### 8.7 Fordelens størrelse

#### 8.7.1 Generelt

Rentefordelen settes til differansen mellom

- et beregnet rentebeløp med grunnlag i normrenten (en sjablongmessig størrelse) og
- det faktiske rentebeløpet (inkludert gebyrer) som skattyteren etter låneavtalen skal betale, se nedenfor.

Dette gjelder uavhengig av om lånet løper med fast eller flytende rente. Videre gjelder reglene om lånet ytes i annen valuta enn NOK.

Differansen beregnes normalt for hver kalendermåned, og behandles som en trekkløpliktig naturalytelse.

### 8.7.2 Lån i utenlandsk valuta

Rentefordel på lån i utenlandsk valuta beregnes på samme måte som for lån i norsk valuta.

### 8.7.3 Flere lån

Har skattyteren flere lån i arbeidsforhold, skal eventuell rentefordel beregnes atskilt for hvert lån. Lavere rente enn satsene på ett lån kan ikke avregnes mot høyere rente enn satsene på et annet lån.

### 8.7.4 Beregning av normrentebeløpet

Normrentebeløpet er en sjablongmessig størrelse som beregnes månedlig med utgangspunkt i den til enhver tid gjeldende normrentesatsen. Ved opptak av nytt lån beregnes normrentebeløpet fra og med måneden lånet er tatt opp, med utgangspunkt i lånebeløpet ved opptaket. I et løpende lån beregnes normrentebeløpet på grunnlag av gjenstående lånebeløp ved kalendermånedens begynnelse. Dette gjelder også om lånet nedbetales eller forhøyes i løpet av måneden.

Normrentebeløpet beregnes for det antall måneder skattyter har hatt lånet. Del av måned regnes som hel måned.

Ved pengelån regnes normrentebeløpet fra og med den måneden lånet utbetales. Ved betalingsutsettelse ved kjøp av varer og tjenester regnes normrentebeløpet fra og med den vanlige forfallsmåneden uten rentebelastning i vedkommende bransje/bedrift.

### 8.7.5 Renter betalt av låntaker

Det rentebeløpet som skal sammenlignes med normrentebeløpet, er renten som påløper på grunnlag av avtalen inklusiv eventuelle gebyrer mv. som anses som renter, se emnet «Renter av gjeld».

Rentene fordeles på de kalendermånedene de etter låneavtalen påløper selv om de betales på et annet tidspunkt. Dersom et lån nedbetales/forhøyes i løpet av en kalendermåned, må det tas hensyn til dette ved fordeling av de rentene som er påløpt. Gebyrer, herunder etableringsgebyr mv., henføres til betalingsmåneden.

Det er de faktisk påløpte rentene og gebyrene som utgjør sammenligningsgrunnlaget til normrentebeløpet. Det er ingen tilsvarende regel som for normrentebeløpet mht. å anse del av måned som hel måned.

## 8.8 Hva fordelene skal anses som

Fordel ved rimelig lån som beskattes hos person som er ansatt eller utfører arbeidsoppdrag utenfor virksomhet for noen som anses som arbeidsgiver etter reglene ovenfor, behandles på samme måte som vanlig lønn. I andre tilfeller behandles fordelene som pensjon.

## 8.9 Lønnsinnberetning

Omplikten til å lønnsinnberette fordelene, se emnet «Lønnsoppgaveplikt», pkt. 6.12.

## 9 Rentefritt eller rimelig lån til aksjonær

### 9.1 Generelt

Rentefritt eller rimelig lån som ytes til aksjonær i egenskap av aksjonær, faller utenfor reglene i FSFIN § 5-12A om rentefordel ved rimelige lån i arbeidsforhold. Rentefordelen vil da måtte behandles som utbytte både hos selskapet og aksjonæren. Størrelsen på rentefordelen beregnes også i slike tilfeller med utgangspunkt i normrenten. Om beregningen av fordelene, se pkt. 8.7. Om hvilke lån som anses som lån til aksjonær, se pkt. 8.4.3.

### 9.2 Skattemessig behandling hos selskapet

Selskapet uttaksbeskattes for verdien av rentefordelen på lånetjenesten, jf. sktl. § 5-2 (1). Inntektstillegget hos selskapet fastsettes på samme måte som ved rentefritt lån til arbeidstaker. Selskapet gis ikke fradrag for ytelsen.

### 9.3 Skattemessig behandling hos aksjonær

For aksjonæren må rentefordelen anses som utbytte. Hvis utbyttet er lovlig, gis det fradrag for skjerming etter de vanlige reglene, jf. sktl. § 10-12. Se også emnet «Aksjer – utbytte». Aksjonæren gis fradrag for gjeldsrenter tilsvarende rentefordelen.

# Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge

- Sktl. § 3-1, § 6-1 og § 6-13.
- FSFIN § 3-1.

## 1 Generelt

Nedenfor behandles vilkår for fradrag og størrelsen av fradraget for losji, besøksreiser og andre merkostnader som følge av arbeidsopphold utenfor hjemmet for skattyter som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett, men hvor stedet for arbeidet og overnattingen er i utlandet.

Om fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet når stedet for arbeidsopphold er i Norge, se de andre emnene om merkostnader og emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt».

Om reglene i norsk intern rett for inntreden og opphør av skatteplikt som bosatt i Norge, se emnet «Utland – allment om bosatt/hjemmehørende».

Om når en arbeidsinntekt opptjent i utlandet er skattepliktig til Norge, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)».

Om personer som bor i en grensekommune på den ene siden og arbeider i en grensekommune på den andre siden av grensen mellom Sverige og Norge eller grensen mellom Finland og Norge, se emnet «Grensegjengere».

## 2 Vilkår for fradrag

### 2.1 Hovedregel

Skattytere som av hensyn til sitt arbeid i utlandet bor utenfor hjemmet, har som hovedregel fradragsrett for merkostnadene til losji, besøksreiser og andre merkostnader som følge av arbeidsoppholdet, jf. sktl. § 6-1 og § 6-13. Fradragsretten gjelder bare i forbindelse med arbeidsinntekt som er skattepliktig til Norge etter norsk intern rett. Om behandling av arbeidsinntekt opptjent i utlandet og fradrag knyttet til denne i forbindelse med unngåelse av dobbeltbeskatning, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

Fradragsretten gjelder både for arbeidsopphold i forbindelse med virksomhet og utenfor virksomhet.

Fradragsretten gjelder både gifte, samboere og enslige, når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Det er i utgangspunktet en forutsetning for fradragsretten etter sktl. § 6-13 at skattyteren har hatt arbeidsopphold utenfor den boligen som anses som vedkommendes hjem, se pkt. 3.1. Om fradragsrett for merkostnader som følge av arbeidsoppholdet i utlandet når skattyter ikke har bolig i Norge som han besøker, se pkt. 3.3. Det gis ikke fradrag for ektefelles, barns eller andres kostnader til reise for å besøke skattyteren på arbeidsstedet eller for kostnader til kost og losji i forbindelse med slikt besøk.

### 2.2 Unntak, person som får 10 % standardfradrag ved ligningen

Person som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere etter sktl. § 6-70 ved ligningen, kan ikke i tillegg kreve fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. Om behandling av godtgjørelser til dekning av merkostnadene for slike arbeidstakere eller når arbeidsgiver dekker kostnadene til kost og/eller losji, se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt».

### 3 Når anses skattyteren å bo utenfor hjemmet

#### 3.1 Nærmere om kravet til å bo utenfor hjemmet

Det er et vilkår for fradragsrett etter sktl. § 6-13 for (mer)kostnader at skattyter på grunn av sitt arbeid bor (overnatter) utenfor den boligen som anses som skattyterens hjem, dvs. som hovedregel det skattemessige bostedet. Om når det foreligger fradragsrett for merkostnader etter sktl. § 6-1, se [pkt. 3.3](#).

#### 3.2 Skattytere som arbeider utenfor Norge og har bolig både i Norge og i utlandet

##### 3.2.1 Generelt om vilkår

Skattyter har krav på fradrag for merkostnader ved opphold i utlandet, herunder merkostnader til bolig, når han/hun

- anses bosatt i Norge etter norsk intern rett
- er skattepliktig til Norge for inntekt av arbeid utført i utlandet
- disponerer selvstendig bolig i Norge som han/hun pendler hjem til, og
- har bolig på stedet for arbeidsoppholdet i utlandet (eid eller leid) som i forhold til hjemmet i Norge har status som pendlerbolig.

Fradragsretten for merkostnader gjelder også om ektefelle og barn følger med til utlandet. Fradragsretten gjelder uavhengig av reglene om bosted i FSFIN § 3-1 fordi disse reglene ikke gjelder forholdet mellom bolig i Norge og bolig i utlandet, men bare mellom norske kommuner. Grensedragningen mellom hva som skal anses som selvstendig og uselvstendig bolig avgjøres imidlertid etter kriteriene i FSFIN § 3-1-4, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)», [pkt. 6.4](#).

##### 3.2.2 Krav til boligen i Norge

For at boligen i Norge skal anses som selvstendig (se tredje strekpunkt ovenfor), kreves det en boenhet med minst 30 kvm boareal/P-rom, og innlagt vann og avløp, jf. FSFIN § 3-1-4. Er boligen i utlandet uselvstendig (mindre enn 30 kvm boareal/P-rom og/eller uten vann og avløp) kan også den boligen skattyter pendler hjem til i Norge være uselvstendig.

##### 3.2.3 Krav til reisehyppighet

For at boligen i utlandet skal ha status som pendlerbolig, kreves det en viss reisehyppighet til boligen i Norge. Kravet til reisehyppighet må vurderes blant annet i forhold til reiseavstand, reisemuligheter og reisekostnader. Hvis tjenestestedet er utenfor Europa kreves det i utgangspunktet minimum to hjemreiser i året. Er tjenestestedet i Europa kreves det i utgangspunktet fire hjemreiser i året. Om tjenestestedet er i Sverige, Danmark eller Finland kreves det i utgangspunktet 8 hjemreiser i året. For arbeidstakere som tiltrer/avslutter arbeidsforholdet i løpet av inntektsåret, må kravene til antall reiser reduseres forholdsmessig ut fra lengden på arbeidsforholdet det aktuelle inntektsåret. Hele husstanden trenger ikke å være med på reisen.

Når arbeidstakerens familie blir boende i det felles hjemmet i Norge, er det ikke krav til reisehyppighet. Med familie menes i denne sammenheng:

- ektefelle (gjelder ikke separerte ektefeller, med mindre de har etablert felles hjem igjen, og meldepliktige samboere),
- barn som i løpet av året ikke fyller 22 år eller mer (egne barn, fosterbarn eller adoptivbarn). Det er ikke et krav at barnet forsørges, og
- egne søsken, herunder halvsøsken og adoptivsøsken, men bare når arbeidstakeren forsørger minst en av dem.

##### 3.2.4 Størrelsen på fradragene

Fradrag for besøksreiser gis for faktiske reiser mellom stedet for arbeidsopphold og hjemmet i Norge. Nærmere om beregningen av fradraget, se emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

Kan ikke høyere kostnader dokumenteres, gis det et sjablongfradrag for merkostnader som følge av arbeidsoppholdet i utlandet tilsvarende den laveste satsen (hybel-/brakkesats), se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)», [pkt. 8.3](#).

Fradrag for merkostnader til bolig i utlandet gis bare i henhold til dokumenterte kostnader.

### **3.3 Skattytere som arbeider utenfor Norge og ikke har bolig i Norge som vedkommende besøker**

#### **3.3.1 Spesielt om skattytere som arbeider utenfor Norge og bare overnatter i én bolig i utlandet**

Etter lang praksis innrømmes det fradrag med hjemmel i sktl. § 6-1 for merkostnader ved arbeidsopphold i utlandet når alle vilkårene nedenfor er oppfylt: Skattyter

- anses bosatt i Norge etter norsk intern rett
- har ikke tatt fast opphold i utlandet
- er skattepliktig til Norge for inntekt av arbeid utført i utlandet, og
- overnatter bare i bolig ved stedet for arbeidsoppholdet i utlandet uten å besøke egen bolig verken i Norge eller i utlandet.

Dersom høyere kostnader ikke dokumenteres, gis det et sjablongfradrag tilsvarende den laveste satsen (hybel-/brakkesats), se emnet «**Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet**», pkt. 8.3. Arbeider begge ektefellene i utlandet, skal begge ha slikt fradrag.

Fradragsretten for merkostnader som følge av arbeidsoppholdet i utlandet gjelder også for personer som tar midlertidig arbeidsopphold i utlandet og som har leid ut boligen i Norge i fraværperioden, f.eks. familieforsørgere hvor familien følger med til utlandet.

Derimot er det ikke fradragrett for kostnader til losji, se finansministerens svar av 23. mai 2005 på spørsmål nr. 756, Stortingsforhandlingene, Dokument nr. 15 (2004-2005).

Skattyter som ikke har bolig tilgjengelig for egen boligbruk i Norge, kan heller ikke få fradrag for merkostnader til besøksreise, selv om vedkommende reiser til Norge. Dette gjelder enten vedkommende ikke har egen bolig i Norge eller om boligen i Norge er utleid. Skattyter som har leid ut boligen i Norge, vil etter omstendighetene likevel kunne kreve fradrag for reisekostnader som er pådratt for å føre tilsyn med den utleide boligen, jf. sktl. § 6-1.

Fradragsretten for merkostnader gjelder normalt ikke for personer som har tatt fast opphold i utlandet og ikke disponerer bolig i Norge, men som fremdeles anses skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett.

#### **3.3.2 Spesielt om skattytere som arbeider utenfor Norge og overnatter vekselvis i to eller flere boliger i utlandet**

For skattytere som

- anses bosatt i Norge etter norsk intern rett,
- ikke har tatt fast opphold i utlandet
- er skattepliktig til Norge for inntekt av arbeid utført i utlandet,
- ikke har bolig i Norge, og
- overnatter vekselvis i en bolig ved stedet for arbeidsoppholdet i utlandet og en annen bolig i utlandet,

må det vurderes hvilken bolig i utlandet som skal anses som skattyterens hjem. I disse tilfellene gjelder ikke reglene om bosted i sktl. § 3-1 og FSFIN § 3-1 direkte, men reglene anvendes så langt de passer.

# Merkostnader – besøksreiser til hjemmet

- Sktl. § 6-13, § 6-44, og § 6-70.
- FSVIN § 5-11-1, § 5-12-10, § 6-13 og § 6-44-5.
- Takseringsreglene § 1-3-5 og § 1-3-10.

## 1 Nøkkeltall

Satsene for avstandsfradraget er

- kr 1,50 per km for de første 50 000 km
- kr 0,70 per km for det overskytende

Bunnfradraget er kr 13 950 samlet for besøksreiser og arbeidsreiser.

Faktiske kostnader til bom og ferje må overstige kr 3 300.

## 2 Generelt

I dette emnet behandles bare avstandsfradraget mv. ved besøksreise mellom hjem (skattemessig bosted) og sted for arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet (pendlerbolig). Generelt om klassifisering av reiser og om grensen mellom besøksreise og yrkesreise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Om fradrag for kostnader til kost, småutgifter og losji ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Spesielt om skattyter som har arbeidsopphold i Norge og pendler til hjem i annen EØS-stat, se emnet «Merkostnader – EØS-pendlere».

Spesielt om skattyter som har merkostnader ved arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge, se emnet «Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge».

## 3 Vilkår for fradrag

### 3.1 Hovedregel

#### 3.1.1 Generelt

Skattyter som av hensyn til sitt arbeid må bo utenfor hjemmet, har som hovedregel fradragsrett for reise ved besøk i hjemmet, jf. sktl. § 6-13 (1). Fradragsretten gjelder både for arbeidsopphold i forbindelse med virksomhet og utenfor virksomhet. Videre gjelder fradragsretten både under yrkesopphold og pendleropphold ved arbeidsstedet.

Fradragsretten gjelder både gifte, samboere og enslige, når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Fradragsretten gjelder bare i forbindelse med inntekt som er skattepliktig til Norge. Det er som hovedregel en forutsetning for fradragsretten at skattyteren har hatt arbeidsopphold utenfor en bolig som anses som vedkommendes hjem i skattemessig henseende etter norsk intern rett. Om særlige regler for hvor skattyteren anses å ha sitt hjem, se emnet «Merkostnader – EØS-pendlere» og emnet «Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge».

Fradragsretten gjelder i prinsippet for merkostnader både for skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og for skattytere med begrenset skatteplikt til Norge. Det samme gjelder hvis skattyter er å anse som bosatt i Norge etter norsk intern rett, men som bosatt i utlandet etter skatteavtale, forutsatt at arbeidsinntekten er skattepliktig til Norge.

Om fradrag for kost på besøksreiser hvor selve reisen mellom hjemmet og pendlerboligen/arbeidsstedet varer mer enn 6 timer men ikke medfører overnatting, og skattyter har hatt fri kost på arbeidsstedet, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting» og takseringsreglene § 1-3-5.

### 3.1.2 Opphold underveis på besøksreisen

Stopp/opphold underveis på besøksreisen mellom pendlerboligen/arbeidsstedet og hjemmet, fratår ikke reisen karakteren av å være en besøksreise. Eventuell lengre reisestrekning som følge av oppholdet, øker ikke avstandsfradraget. Krevs fradrag for flybillett, jf. FSVIN § 6-44-5 (2), og billetten blir dyrere på grunn av oppholdet underveis, gis det bare fradrag for det reisen ville kostet uten oppholdet.

### 3.1.3 Besøksreiser til andre steder enn det skattemessige hjemmet

Frdrag for besøksreiser gis bare ved reise til det skattemessige hjemmet. Reisekostnader skattyter pådrar seg dersom han velger å besøke et annet sted enn hjemmet i en helg/friperiode, anses ikke som reisekostnad ved besøk i hjemmet etter sktl. § 6-13. Det gis derfor ikke fradrag for slike reiser selv om kostnadene er lavere enn kostnadene ved å reise hjem.

Det gis ikke fradrag for ektefelles, barns eller andres kostnader til reise for å besøke skattyteren på arbeidsstedet eller for kostnader til kost og losji i forbindelse med slikt besøk.

## 3.2 Unntak, person som får 10 % standardfradrag ved ligningen

Person som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, kan ikke i tillegg kreve fradrag for kostnader til besøksreise til hjemmet, jf. sktl. § 6-70 (3). Dette gjelder uavhengig av om skattyteren er å anse som bosatt i Norge etter norsk intern rett eller vedkommende har begrenset skatteplikt til Norge for arbeidsinntekten. Om behandling av godtgjørelser til dekning av merkostnadene for slike arbeidstakere eller når arbeidsgiver dekker kostnadene ved besøksreiser til hjemmet, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

## 3.3 Hvor skattyter anses å ha sitt hjem

### 3.3.1 Generelt

Det er et vilkår for fradagsrett for besøksreiser at skattyter på grunn av sitt arbeid bor (overnatter) utenfor den boligen som i forhold til skattereglene anses som skattyterens hjem. Som hovedregel er dette det skattemessige bostedet. Om hva som er skattemessig bosted, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)».

Skattyteren anses ikke å ha sitt hjem i en boenhet i en periode hvor den er leid ut til andre.

### 3.3.2 Skattyter som arbeider i Norge og pendler til bolig i annen EØS-stat

Om fradagsrett for besøksreiser når skattyter arbeider i Norge og pendler til sitt hjem i annen EØS-stat, se emnet «[Merkostnader – EØS-pendlere](#)».

### 3.3.3 Skattyter som arbeider i Norge og pendler til bolig utenfor EØS-området

Skattytere som har sitt hjem utenfor EØS-området og som arbeider i Norge har ikke fradagsrett for besøksreiser til det utenlandske hjemmet. Om hva som er hjemmet i Norge, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)». Om behandling av godtgjørelser/refusjon i slike tilfeller, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)», pkt. 3.5.2.

### 3.3.4 Skattyter som arbeider utenfor Norge

Om tilfeller der skattyter har arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge, se emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

## 3.4 Spesielt om studenter, vernepliktige mv.

Skattytere som oppholder seg utenfor hjemmet helt eller hovedsakelig av andre grunner enn inntektsgivende arbeid eller virksomhet, gis ikke fradrag for besøksreise til hjemmet selv om de tar arbeid på oppholdsstedet. Slike skattytere vil vanligvis heller ikke ha krav på fradrag for besøksreiser til hjemmet selv om de tar en jobb på hjemstedet i helgene eller feriene. Dette vil f.eks. gjelde for heltidsstudenter og vernepliktige i forsvaret som ikke mottar skattepliktig lønn for å gjennomføre studier eller militærtjeneste.



Studenter som f.eks. i sommerferien tar heltidsarbeid på studiestedet og derfor bor utenfor hjemmet hovedsakelig på grunn av arbeidet i denne perioden, vil imidlertid ha krav på fradrag for besøksreiser til hjemmet i samme periode. Om fradrag for studenter som mottar lønn for å studere, se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)».

Skattyter som har heltidsjobb og som samtidig er deltidsstudent vil også ha krav på fradrag for besøksreiser til hjemmet (skattemessig bosted). Dette gjelder selv om valg av arbeidssted er påvirket av studiene.

## 4 Fradragets størrelse

### 4.1 Hovedregel

Hovedregelen er at fradraget for besøksreiser skal fastsettes etter de samme satsene, beregningsmåtene og med eventuelle reduksjoner som for reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se sktl. § 6-13 (1) siste punktum, jf. § 6-44 og FSFIN § 6-44. Se nærmere emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)». Dette gjelder for eksempel:

- avstandsfradraget (takseringsreglene § 1-3-10) som er
  - kr 1,50 per km for de første 50 000 km
  - kr 0,70 per km for det overskytende
- bunnfradraget på kr 13 950 (sktl. § 6-44 (1) annet punktum),
- minstegrensen på kr 3 300 for fradrag for bompenger eller fergekostnader (FSFIN § 6-44-4 (1)),
- 50 000 km-grensen for høyeste fradragssats (FSFIN § 6-44-1 (1)).

Disse reglene anvendes under ett for besøksreiser og for reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise). Om særregel ved bruk av fly på besøksreise, se [pkt. 4.3](#).

Nærmere om anvendelse av bunnfradraget, se [pkt. 6.3](#).

Reglene om fradragets størrelse gjelder også for en skattyters besøksreise til sitt virkelige hjem i annen EØS-stat og ved arbeidsopphold utenfor Norge. Om vilkårene for fradrag, se emnet «[Merkostnader – EØS-pendlere](#)» og emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

Besørger transporten av arbeidsgiver helt eller delvis, kan ikke skattyteren kreve fradrag etter sats for denne delen av reisen, se FSFIN § 6-44-1 (3). Dette gjelder også der flere transportselskaper inngår avtale om å besørge transporten for hverandres ansatte, f.eks. flyselskapenes poolordninger, se HRD i Utv. 2004/261 (Rt. 2004/344) (Pryme). Om fradrag for eventuell egenbetaling i slike tilfeller, se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)», [pkt. 2.3](#).

### 4.2 Parkeringskostnader

Det gis ikke fradrag for faktiske parkeringskostnader på besøksreise i tillegg til avstandsfradraget. Dette gjelder også parkeringskostnader som påløper under selve arbeidsoppholdet der skattyter for eksempel bruker bil hjemmefra til flyplass. Om fradragrett for parkeringskostnader ved pendlerbolig, se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)», [pkt. 7.2.4](#).

### 4.3 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, se FSFIN § 6-44-5 (2). 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 billettstamme. For billettløse reiser må utgiftene legitimeres med en reisebeskrivelse fra reiseselskapet som gir opplysninger om foretatte reiser, arbeidstakers navn og adresse, tid og sted for avreise og ankomst samt pris. Krever skattyteren fradrag for flybilletten, skal reisestrekningen med fly holdes helt utenfor ved beregning av avstandsfradraget, herunder en eventuell reduksjon av fradragssatsen over 50 000 km.

Velger skattyteren å kreve avstandsfradrag for flyreisen, skal avstanden på denne delen av reisen ikke settes til flystrekningen, men til korteste strekning av bilvei eller rutegående transportmiddel på land eller sjø/vann mellom pendlerbolig og hjem. Måtte skattyteren ha

passert bom eller betalt for bilen på ferge hvis han ikke hadde brukt fly, kan han ikke kreve fradrag som om han hadde hatt disse kostnadene.

#### 4.4 To-timersregelen, praktisering av regelen på besøksreiser

Når skattyter sparer minst to timer reise- og ventetid ved å benytte egen bil ved reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), kan han

- kreve fradrag for bompenger og for kostnader til bil på ferge, eller
- velge å beregne reiseavstand etter den lengre strekningen langs vei i forhold til den kortere strekningen for et rutegående transportmiddel.

jf. FSFIN § 6-44-2 (2) og 6-44-4 (1) andre punktum.

Denne regelen gjelder også for besøksreiser. Ved besøksreiser kan det imidlertid være vanskelig å beregne spart reise- og ventetid. I praksis godtas derfor fradrag for reiseavstand langs vei og dokumenterte bom- og fergekostnader når skattyter faktisk har brukt bil. Nærmere om beregningen av reiseavstand, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 4.

#### 4.5 Antall reiser

Frادrag gis for det antallet besøk som faktisk har funnet sted. Ligningsmyndighetene kan kreve at antall besøk dokumenteres eller på annen måte sannsynliggjøres. Dette vil være mest aktuelt når skattyteren påstår fradrag for et større antall besøksreiser enn skattytere flest under tilsvarende forhold.

Har skattyter fått fradrag for tilsvarende antall besøksreiser i tidligere år og det er vanskelig for skattyteren å oppfylle et slikt dokumentasjonskrav første gang det blir stilt, bør som regel fradrag innrømmes for vedkommende år. Skattyteren må gjøres oppmerksom på at han må sikre seg dokumentasjon for fremtidig reisehyppighet.

#### 4.6 Reiser betalt i utenlandsk valuta

Når fradragberettigede faktiske kostnader ved besøksreiser fra Norge til det virkelige hjemmet i en annen EØS-stat er betalt av skattyteren i utenlandsk valuta, skal kostnadene omregnes til norske kroner etter en årlig gjennomsnittskurs, se FSFIN § 6-13-12 (4). Valutakursene er tilgjengelig på internett på [norges-bank.no](http://norges-bank.no)

I alle andre tilfeller legges kursen på transaksjonstidspunktet til grunn dersom denne sannsynliggjøres. Hvis kursen ikke sannsynliggjøres, brukes årlig gjennomsnittskurs.

### 5 Flere bruker bil sammen

#### 5.1 Ektefeller

Ektefeller skal ha hvert sitt fradrag for besøksreiser. Dette gjelder selv om de kjører i samme bil. Dette gjelder også om den bilen de kjører i, er firmabil stilt vederlagsfritt til disposisjon for en av dem av arbeidsgiver. Kjører de i samme bil og deler fradragberettigede kostnader til bompasing eller ferge, kan de velge hvordan fradraget for disse kostnadene skal fordeles mellom dem.

#### 5.2 Kameratkjøring

Flere skattytere som kjører i samme bil skal ha hvert sitt fradrag for besøksreiser. Dette gjelder også om den bilen de kjører i er firmabil stilt vederlagsfritt til disposisjon for en av dem av arbeidsgiver. Deles de fradragberettigede kostnadene til bompasing eller ferge, gis hver av dem fradrag for det vedkommende betaler. Det samme gjelder dersom de krever fradrag for faktiske kostnader inntil kr 1,50 per km for årlig reiseavstand over 50 000 km.

### 6 Arbeidsgiver dekker reisekostnader ved besøk i hjemmet

#### 6.1 Generelt

Det forekommer at arbeidsgiveren dekker pendlerens reisekostnader ved besøk i hjemmet. Dette kan foregå ved at

- det gis godtgjørelse til dekning av slike kostnader

- pendleren får refundert billett-kostnadene mot originalbilag som vedlegges arbeidsgivers regnskap, eller
- arbeidsgiveren selv eier eller disponerer plass på det kommunikasjonsmiddelet som nyttes eller ved at arbeidstakeren får billetten.

## 6.2 Parkeringskostnader

Arbeidsgivers dekning av parkeringskostnader som påløper på besøksreiser er skattepliktig som lønn. Dette gjelder for eksempel dekning av parkeringskostnader på flyplass mv. når skattyter benytter bil mellom hjemmet og flyplassen.

## 6.3 Utgiftsgodtgjørelse

### 6.3.1 Hovedregel

Får arbeidstaker utgiftsgodtgjørelse til dekning av besøksreise til hjemmet, brukes som hovedregel nettometoden på godtgjørelsen. Dette innebærer at ved ligningen sammenlignes godtgjørelsen med avstandsfradraget, eventuelt tillagt faktiske kostnader til bompasering eller fergereise. Eventuelt overskudd er skattepliktig og underskudd er fradragberettiget. Ved denne sammenligningen skal avstandsfradraget tillagt eventuelle faktiske kostnader til bompasering, fergereise eller flyreise reduseres med bunnfradraget på kr 13 950. Bunnfradraget skal redusere både fradrag for besøksreiser og eventuelt fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise). Har arbeidstakeren rett til fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), skal dette reduseres først. Er fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) høyere enn bunnfradraget, skal bare dette fradraget reduseres og ikke fradrag for besøksreise. Er fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) lavere enn bunnfradraget, er det differansen mellom bunnfradraget og dette fradraget som skal redusere fradrag for besøksreise.

### Eksempel

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 5 000, vil skattepliktig overskudd på godtgjørelsen bli:

Godtgjørelse			kr 12 000
Avstandsfradrag for besøksreiser		kr 11 000	
Gjenstående bunnfradrag (kr 13 950 – kr 5 000)	-	kr 8 950	kr 2 050
Overskudd			kr 9 950

### 6.3.2 Unntak for personer med 10 % standardfradrag

Om behandling av godtgjørelser til besøksreiser når arbeidsgiver dekker kostnadene helt eller delvis for personer som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt», pkt. 3.4.2 og pkt. 3.5.2.

## 6.4 Arbeidsgiver refunderer faktiske kostnader

Arbeidsgivers refusjon av faktiske kostnader til besøksreise mot originalbilag som vedlegges arbeidsgivers regnskap, behandles på samme måte som utgiftsgodtgjørelse, se pkt. 6.3.

## 6.5 Arbeidsgiver besørger transporten

### 6.5.1 Hovedregel

I tilfeller hvor arbeidsgiver besørger transporten ved f.eks. selv å eie eller disponere plass på det kommunikasjonsmiddelet som nyttes eller ved at arbeidstakeren får billetten, følger

det av ligningspraksis at pendleren ikke skattlegges. Det gis ikke fradrag for besøkskostnader i slike tilfeller, med mindre skattyteren må betale en egenandel for reisen.

Om når arbeidsgiver anses å besøge transporten, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 2.3.

#### 6.5.2 *Unntak for personer med 10 % standardfradrag*

Om behandling av fri transport på besøksreiser for personer som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt», pkt. 3.4.3 og pkt. 3.5.3.

## Merkostnader – EØS-pendlere

- Sktl. § 6-13 (1).
- FSFIN § 6-13 B.
- FSSKD § 6-13.

### 1 Innledning

#### 1.1 Generelt

FSFIN § 6-13 B regulerer retten til fradrag for merkostnader til kost, losji, småutgifter og besøksreiser til hjemmet ved pendlers arbeidsopphold utenfor hjemmet for skattyter som er

- skattepliktig som bosatt i Norge etter sktl. § 2-1
- begrenset skattepliktig hit etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d og (2), eller
- skattepliktig hit etter lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster, og

som av hensyn til sitt arbeid i Norge må bo utenfor det hjem skattyter har i en annen EØS-stat (EØS-pendler), jf. FSFIN 6-13-11. Forskriften gjelder bare for personer som har pendleropphold utenfor dette hjemmet. Om grensen mellom pendleropphold og yrkesopphold, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser». Forskriften regulerer ikke hvor skattyter har sitt skattemessige bosted, verken med hensyn til spørsmål om skatteplikt til Norge eller hvor i Norge skattyteren er skattepliktig som bosatt.

Skattyter har fortsatt rett til fradrag for pendlerkostnader når han mottar dagpenger fra NAV og disse er skattepliktige i Norge. Det er en forutsetning at skattyter oppholder seg i Norge som arbeidssøker.

Skattyter bosatt i Norge som pendler til et hjem utenfor EØS-området, vil ikke omfattes av reglene i FSFIN § 6-13 B. Om behandling av fradrag for merkostnader og utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader for slike skattytere, se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt», pkt. 3.5.

#### 1.2 *Hvilke stater som EØS-området omfatter*

EØS-området omfatter følgende stater: Belgia, Bulgaria, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Hellas, Irland, Island, Italia, Kypros, Latvia, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederland, Norge, Polen, Portugal, Romania, Slovakia, Slovenia, Spania, Storbritannia, Sverige, Tsjekia, Tyskland, Ungarn og Østerrike.

#### 1.3 *Hva behandles i dette emnet*

Nedenfor behandles bare de to vilkårene for rett til fradrag for merkostnader for skattyter som har arbeidsopphold i Norge, nemlig at

- skattyter skal anses for å ha et virkelig hjem i forskriftens forstand i en annen EØS-stat og
- skattyter på oppfordring kan dokumentere at dette vilkåret er oppfylt

Om de øvrige vilkår for å få fradrag for merkostnader i forbindelse med arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet, hvilke kostnader det kan kreves fradrag for og dokumentasjon av disse, se emnene «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor

hjemmet», «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet» og «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting».

Om de tilfellene hvor arbeidsgiver yter godtgjørelse til dekning av merkostnader ved arbeidsopphold utenfor utenlandsk hjem i en annen EØS-stat, se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt», pkt. 3.4.2.

Om fradrag for merkostnader for skattyter som arbeider i Norge og må overnatte utenfor et hjem i Norge, se emnene «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet» og «Bosted – skattemessig bosted».

## 2 Vilkår for fradrag for merkostnader

### 2.1 Generelt

Et vilkår for fradrag for merkostnader er etter FSFIN § 6-13-11, at skattyter har sitt virkelige hjem i en annen EØS-stat. Kriteriene for hva som er skattyters hjem etter sktl. § 3-1 (5) til (9), må være oppfylt, se nedenfor. Om de øvrige vilkår for å få fradrag for merkostnadene, se de andre emnene om merkostnader.

Reglene vil også omfatte skattytere som har hatt sitt hjem i Norge, men etablerer et virkelige hjem i en annen EØS-stat etter disse reglene.

Kostnadene inngår i eventuelt standardfradrag for utenlandske arbeidstakere. Skattyter kan ved ligningen velge mellom å kreve standardfradrag eller fradrag for faktiske merkostnader dersom de øvrige vilkår for dette er oppfylt. Se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt».

### 2.2 Ektefeller/familieforsørgere som pendler til bolig i annen EØS-stat

#### 2.2.1 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 FSFIN § 6-13-11 og emnet «Bosted – skattemessig bosted».

#### 2.2.2 Dokumentasjon

Person som krever fradrag for merkostnader ved besøksreiser til ektefelle og/eller barn i annen EØS-stat skal dokumentere

- familietilknytningen ved vigsels- eller fødselsattest samt
- felles bostedsadresse i utlandet

### 2.3 Enslige som pendler til bolig i annen EØS-stat

#### 2.3.1 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 FSFIN § 6-13-11 og emnet «Bosted – skattemessig bosted».

#### 2.3.2 Dokumentasjon

Enslige må dokumentere bostedsadresse i utlandet, og sannsynliggjøre boligens standard.

Enslige som er 21 år eller yngre og pendler til foreldrehjemmet, må dokumentere familietilknytningen med fødselsattest og felles bostedsadresse. Kravet til dokumentasjon gjelder også enslige som er 22 år eller eldre og som pendler mellom foreldrehjem i annet EØS-land og uselvstendig bolig i Norge.

## 3 Formelle krav til dokumentasjonen

Ligningsmyndighetene kan kreve at EØS-pendlere fremlegger dokumentasjon/sannsynliggjøring etter FSFIN § 6-13-12 i notarialbekreftet kopi sammen med oversettelse til norsk av autorisert translatør. Av konvensjon mellom Norge, Danmark, Finland, Island og Sverige 17. juni 1981 følger at de nordiske landene skal godta at skattyter som er statsborger i et annet nordisk land, fremlegger dokumentasjon på sitt eget nordiske språk.

#### 4 EØS-pendlere som også pendler mellom boliger i Norge

Dersom skattyter i tillegg til pendling til et virkelig hjem i en annen EØS-stat, 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

- 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.

Skattyter 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 skattyter ikke lenger har et virkelig hjem i en annen EØS-stat og får et skattemessig bosted i Norge utenfor arbeidsstedet, kan fradrag likevel kreves etter de endrede forhold når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Pendler skattyter også mellom boliger i Norge, men velger å kreve fradrag for merkostnader i forhold til det virkelige hjem i annen 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.

## Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet

- *Skil.* § 5-11(2), § 6-13, § 6-30 (1) og § 6-70.
- *FSFIN* § 5-11-1 og § 5-12-10.
- *FSSKD* § 6-13.
- *Takseringsreglene* § 1-2-2, § 1-2-3, § 1-2-5, § 1-3-1 til § 1-3-4, § 1-3-7 og 1-3-8.

### 1 Nøkkeltall

Frdragssatser:

- kr 576 per døgn for kost ved overnatting på hotell og frokost er inkludert i romprisen
- kr 640 per døgn for kost ved overnatting på hotell og frokost ikke er inkludert i romprisen
- kr 293 per døgn for kost ved overnatting på pensjonat eller hybel/brakke uten koke-muligheter.
- kr 190 per døgn for kost ved annen overnatting.

Godtgjørelse anses medgått (det skal ikke beregnes overskudd) når godtgjørelsen er utbetalt med:

- kr 576 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, men hvor frokost inngår i romprisen
  - kr 640 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, og selv betaler frokosten i tillegg til romprisen
  - kr 293 per døgn til dekning av kost ved overnatting på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter.
  - kr 190 per døgn til dekning av kost ved annen overnatting.
  - kr 300 per døgn til dekning av kost til langtransportsjåfører ved kjøring i utlandet
  - kr 75 per døgn som kontantgodtgjørelse ved administrativ forpleining innland
  - losji (ulegitimert nattillegg) på tjenestereise de første 28 døgn, med kr 400 per døgn
- Naturalytelse/overskudd på godtgjørelse:
- fri kost alle måltider /kostbesparelse kr 79 pr døgn.

## Nytt for 2013

Fradragssatser gjeldende fra 1. januar 2013:

- kr 603 per døgn for kost ved overnatting på hotell og frokost er inkludert i romprisen
- kr 670 per døgn for kost ved overnatting på hotell og frokost ikke er inkludert i romprisen
- kr 295 per døgn for kost ved overnatting på pensjonat eller hybel/brakke uten koke-muligheter.
- kr 192 per døgn for kost ved annen overnatting.
- kr 75 per døgn for småutgifter.

Godtgjørelse anses medgått (det skal ikke beregnes overskudd) når godtgjørelsen er utbetalt med:

- kr 603 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, men hvor frokost inngår i romprisen
- kr 670 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, og selv betaler frokosten i tillegg til romprisen
- kr 295 per døgn til dekning av kost ved overnatting på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter.
- kr 192 per døgn til dekning av kost ved annen overnatting.
- kr 300 per døgn til dekning av kost til langtransportsjåfører ved kjøring i utlandet
- kr 75 per døgn som kontantgodtgjørelse ved administrativ forpleining innland
- losji (ulegitimert nattillegg) på tjenestereise de første 28 døgn, med kr 410 per døgn Naturalytelse/overskudd på godtgjørelse:
- fri kost/kostbesparelse alle måltider kr 80 pr døgn.

## 2 Generelt

I dette emnet behandles fradrag for kostnader til kost, småutgifter og losji ved arbeidsopphold med overnatting utenfor den boligen som etter skattereglene anses som skattyterens hjem.

Om fradrag for kostnader til besøksreise ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet, se emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

Om fradrag for kostnader til kost når skattyteren ikke overnatter utenfor hjemmet, se emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)».

Spesielt om skattyter som har arbeidsopphold i Norge og pendler til hjem i annen EØS-stat, se emnet «[Merkostnader – EØS-pendlere](#)».

Spesielt om vilkårene for fradrag for merkostnader når skattyter har arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge, se emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

## 3 Fradragsrett, vilkår for fradrag

### 3.1 Hovedregel

Skattytere som av hensyn til sitt arbeid må bo utenfor hjemmet, har som hovedregel fradragsrett for (mer)kostnader til kost, småutgifter og losji, jf. sktl. § 6-13 og FSSKD § 6-13. Fradragsretten gjelder både ved arbeidsopphold i forbindelse med virksomhet og utenfor virksomhet. Videre gjelder fradragsretten både under yrkesopphold og pendleopphold ved arbeidstedet.

Fradragsretten gjelder både gifte, samboere og enslige, når vilkårene for øvrig er oppfylt.

Fradragsretten gjelder bare i forbindelse med inntekt som er skattepliktig til Norge.

Det er som hovedregel en forutsetning at skattyteren har hatt arbeidsopphold utenfor en bolig som anses som vedkommendes hjem i skattemessig henseende etter norsk internrett, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)». Om unntak, se emnet «[Merkostnader – EØS-pendlere](#)» og emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

Fradragsretten gjelder i prinsippet for merkostnader både for skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og for skattytere med begrenset skatteplikt til Norge. Er skattyter å anse som bosatt i Norge etter norsk intern rett, men som bosatt i utlandet etter skatteavtale, gjelder også i prinsippet fradragsretten under forutsetning av at arbeidsinntekten er skattepliktig til Norge.

Det gis ikke fradrag for ektefelles, barns eller andres kostnader til reise for å besøke skattyteren på arbeidsstedet eller for kostnader til kost og losji i forbindelse med slikt besøk.

### 3.2 **Kosthold under fiske og fangst**

Om fradrag for kostnader til kosthold under fiske og fangst, se emnet «Fiske», pkt. 8.20.

### 3.3 **Unntak, person som får 10 % standardfradrag ved ligningen**

Person som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, kan ikke i tillegg kreve fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, jf. sktl. § 6-70 (3). Dette gjelder uavhengig av om skattyteren er å anse som bosatt i Norge etter norsk intern rett eller vedkommende har begrenset skatteplikt til Norge for arbeidsinntekten. Om behandling av godtgjørelser til dekning av merkostnadene for slike arbeidstakere eller når arbeidsgiver dekker kostnadene ved fri kost og/eller losji, se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt».

### 3.4 **Når anses skattyteren å bo utenfor hjemmet**

#### 3.4.1 *Generelt*

Det er et vilkår for fradragsrett for merkostnader at skattyter på grunn av sitt arbeid bor (overnatter) utenfor den boligen som i forhold til skattereglene anses som skattyterens hjem, dvs. som hovedregul det skattemessige bostedet.

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 innenfor samme tidsintervall. Se likevel unntak nedenfor om vaktjeneste inntil 48 timer.

Skattyteren kan ikke anses å ha sitt hjem i en boenhet i en periode hvor den er leid ut til andre.

#### 3.4.2 *Sammenhengende opphold på arbeidsplassen inntil to døgn*

En skattyter anses ikke å bo utenfor hjemmet ved sammenhengende opphold på arbeidsplassen inntil to døgn (til og med 48 timer) når dette oppholdet inngår som en del av den ordinære arbeidstiden, f.eks. skiftarbeid, arbeid på mobil arbeidssted og sammenhengende vakter for leger, branntjenestemenn, militære, enkelte ferjemannskaper, ambulansesepersonell mv. Om fradrag for (mer)kostnader i slike tilfeller, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting». Ved avgjørelsen av om oppholdet inngår som en del av den ordinære arbeidstiden, vil det være av betydning om skattyter er forpliktet til å oppholde seg på arbeidsplassen. Oppholdet vil f.eks. ikke inngå som en del av den ordinære arbeidstiden hvis en langtransportsjåfør overnatter i lastebilen under en reise.

#### 3.4.3 *Skattyter som arbeider i Norge og pendler til bolig i Norge*

Om hvor skattyter som arbeider i Norge til enhver tid har sitt hjem i Norge (skattemessig bosted), se emnet «Bosted – skattemessig bosted».

#### 3.4.4 *Skattyter som arbeider i Norge og pendler til bolig i annen EØS-stat*

Om fradragsrett for merkostnader når skattyter arbeider i Norge og pendler til sitt hjem i annen EØS-stat, se emnet «Merkostnader – EØS-pendlere».

#### 3.4.5 *Skattyter som arbeider i Norge og pendler til bolig utenfor EØS-området*

Skattytere som har sitt hjem utenfor EØS-området og som arbeider i Norge, har ikke fradragsrett for merkostnader ved å bo utenfor det utenlandske hjemmet. Om behandling av godtgjørelser/refusjon i slike tilfeller, se emnet «Utland – standardfradrag,



merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt», pkt. 3.5.2. Skattyter har imidlertid fradragsrett for (mer)kostnader dersom han må bo utenfor sitt skattemessige hjem i Norge. Om hva som er hjemmet i Norge, se emnet «**Bosted – skattemessig bosted**».

#### 3.4.6 Skattyter som har arbeidsopphold utenfor Norge

Om skattyter som har arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge, se emnet «**Mer-kostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge**».

### 3.5 Spesielt om studenter, vernepliktige mv.

Skattytere som oppholder seg utenfor hjemmet helt eller hovedsakelig av andre grunner enn inntektsgivende arbeid eller virksomhet, gis ikke fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet selv om de tar arbeid på oppholdsstedet. Slike skattytere vil vanligvis heller ikke ha krav på fradrag for merkostnader selv om de tar en jobb på hjemstedet i helgene eller feriene. Dette vil f.eks. gjelde for heltidsstudenter (grunn- eller videreutdanning) og vernepliktige i forsvaret som ikke mottar skattepliktig lønn for å gjennomføre studier eller militærtjeneste.

Studenter som f.eks. i sommerferien tar heltidsarbeid på studiestedet og derfor bor utenfor hjemmet på grunn av arbeidet, har imidlertid krav på fradrag for merkostnader ved opphold utenfor hjemmet i denne perioden. Om fradrag for studenter som mottar lønn for å studere, se emnet «**Utdanning – tilskudd og kostnader**».

Skattyter som har heltidsjobb og som samtidig er deltidsstudent, har også krav på fradrag for merkostnader ved opphold utenfor hjemmet (skattemessig bosted) selv om valg av arbeidssted er påvirket av studiene.

## 4 Fradragsrett, nærmere om kostnadens art

### 4.1 Generelt

Fradragsberettigede merkostnader ved overnatting/opphold utenfor hjemmet kan inndeles i følgende fire kostnadsgrupper:

- kost
- småutgifter
- losji, og
- besøksreiser til hjemmet.

Andre kostnader, som kostnader til underholdning, nytelsesmidler mv. er ikke fradragsberettiget, fordi slike kostnader ikke anses som merkostnader som følge av arbeidsoppholdet utenfor hjemmet.

Om kostnader til besøksreiser i hjemmet, se emnet «**Merkostnader – besøksreiser til hjemmet**».

### 4.2 Kost

(Mer)kostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, er fradragsberettigede så langt de er dekket av skattyteren selv. Også enslige har krav på fradrag for (mer-)kostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. Dette gjelder også for ektefeller når hver av dem fyller vilkårene, selv om begge pendler mellom de samme boligene.

### 4.3 Småutgifter

Småutgifter er fradragsberettigede, men i de tilfellene fradrag for kost gis etter sats, er småutgiftene inkludert i satsene.

### 4.4 Losji

Det er i utgangspunktet også fradragsrett for merkostnader til losji ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet. Forutsetningen er at boligen på hjemstedet ikke er leid bort under fraværet.

Enslige vil ved pendleropphold ha krav på fradrag for merkostnader til losji på arbeidsstedet bare når de på hjemstedet, enten

- er omfattet av reglene om skattefritak for fordel ved å bo i egen bolig,

- bor i andres bolig hvor skattyteren enten tillegges fordel ved fri bruk eller dekker alle kostnadene vedrørende boligen slik at den fritakslignes,
- har kostnader til leid selvstendig bolig, eller
- har kostnader til leid uselvstendig bolig utenom foreldrehjem og fraværet fra denne boligen gjelder midlertidig arbeidsfravær

Enslige som er på yrkesreise har også rett til fradrag for losji i andre tilfeller. Om grensen mellom yrkesopphold og pendleropphold, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser», pkt. 4.

Om hva som er selvstendig eller uselvstendig bolig, se emnet «Bosted – skattemessig bosted».

## 5 Fradragsrett, forholdet til minstefradraget

(Mer)kostnader til kost, losji og småutgifter ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet, inngår ikke i minstefradraget, se sktl. § 6-30 (1) annet punktum, jf. sktl. § 6-13. Dette gjelder både under tjenesteopphold og pendleropphold.

Når fraværet fra hjemmet om natten bare skyldes opphold på arbeidsplassen inntil to døgn (til og med 48 timer) og dette inngår som en del av den ordinære arbeidstiden, f.eks. skiftarbeid, arbeid på mobilt arbeidssted og sammenhengende vakter, regnes skattyteren ikke å bo utenfor hjemmet, sml. pkt. 3.4.2. Eventuelle merkostnader til kost i disse tilfellene inngår i minstefradraget. Se for øvrig emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting».

## 6 Fradragsrett, hva menes med dokumentasjon eller sannsynliggjøring

### 6.1 Dokumentasjon

Krav om at skattyter må dokumentere sine kostnader innebærer at skattyter på forespørsel må fremlegge kvitteringer/bilag for kostnadene. Dette vil være aktuelt ved krav om fradrag for faktiske kostnader og ved overskuddsberegning i henhold til faktiske kostnader.

### 6.2 Sannsynliggjøring

Krav om sannsynliggjøring innebærer at skattyteren på forespørsel må fremlegge en fortløpende oppstilling over hvordan vedkommende har innrettet seg under arbeidsopphold utenfor hjemmet. Oppstillingen skal minst inneholde følgende opplysninger:

- dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver reise
- navn og adresse på overnattingssted/utleier. Ved flere overnattingssteder skal dato for overnattingene angis
- type losji fordelt på hotell, pensjonat eller annet nærmere angitt.

Krever skattyteren fradrag etter pensjonatsats, må han også oppgi hvorvidt han hadde kokemuligheter. Om hva som forstås med kokemuligheter, se pkt. 8.3.3. Sannsynliggjøring vil særlig være aktuelt i forbindelse med at skattyter må «legitimere arten av bosted» for å få fradrag etter riktig kostsats.

### 6.3 Langtransportsjåfører

Om krav til dokumentasjon av faktiske kostnader for langtransportsjåfører, se emnet «Langtransportsjåfører».

## 7 Fradragsrett, fradragets størrelse når kostnadene dokumenteres

### 7.1 Fradrag for dokumenterte kostnader til kost mv.

Skattyter som på grunn av sitt arbeid bor utenfor hjemmet og derfor har fradragsrett for merkostnader, har krav på fradrag for faktiske kostnader til kost. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet.

I tillegg kan det kreves fradrag for småutgifter etter en sats på kr 75.

Ved yrkesopphold utenfor hjemmet skal kostutgiftene ikke reduseres for kostbesparelse i hjemmet. For næringsdrivende følger dette av sktl. § 6-13 (2) og for lønnstakere av FSFIN § 5-15-6 (4). Ved pendleropphold skal faktiske kostutgifter reduseres med kostbesparelse.

Fradrag for faktiske kostnader forutsetter at skattyteren kan dokumentere kostnadene.

## 7.2 Fradrag for dokumenterte kostnader til losji

### 7.2.1 Generelt

Fradrag for losjikostnader forutsetter som hovedregel at skattyteren kan dokumentere kostnadene. Om fradrag etter sats for bruk av egen campingvogn eller egen brakke, se pkt. 8.4.

### 7.2.2 Kostnader til egen pendlerbolig

Brukes bolig bare som pendlerbolig hele året, skal skattyteren ha fradrag for faktiske kostnader, herunder fradrag for kostnader til vedlikehold, etter reglene om merkostnader ved opphold utenfor hjemmet, se sktl. § 6-13.

Dersom deler av pendlerboligen også leies ut, vil fradraget for merkostnader begrenses til den andelen av kostnadene vedrørende boligen som faller på egen bruk til pendlerbolig. Om fradrag for kostnader knyttet til utleien, se emnet «**Bolig – regnskapsligning**».

Har skattyter f.eks. brukt en fritidsbolig som pendlerbolig en mindre del av året, skal boligen fritakslignes. Er fritidsboligen fritakslignet, skal skattyter ha fradrag for den delen av faste årskostnader vedrørende boligen (f.eks. forsikringer og kommunale avgifter), i forhold til det tidsrommet den har vært benyttet til pendlerbolig. Variable kostnader må vurderes konkret. Kostnader til større vedlikehold må fordeles over en periode som tilsvarer antatt levetid for de utførte arbeidene. Det skal ikke gis fradrag for hva det ville koste å leie tilsvarende bolig. Fradraget gis for den delen av boligen som skattyteren bruker og for det tidsrommet denne kan anses som pendlerbolig.

Fradrag for kostnader til egen pendlerbolig gis i den kommunen hvor pendleren er skattepliktig som bosatt.

Fører bruken som pendlerbolig til at boligen skal gå over fra å være fritakslignet til å være direktelignet, vil det i de fem første årene etter overgangen være begrensninger i adgangen til å få fradrag for vedlikehold, se emnet «**Bolig – regnskapsligning**».

### 7.2.3 Kostnader til innbo

Kostnader til alminnelig innbo i pendlerbolig er fradragsberettiget når vilkårene for øvrig er oppfylt. Fradraget fordeles normalt over innboets antatte levetid. Brukes boligen også til fritidsformål, må det foretas en forholdsmessig fordeling i forhold til bruken knyttet til pendleropphold og fritidsformål.

### 7.2.4 Garasje/parkeringsplass

Har skattyter kostnader til parkering i tilknytning til pendlerboligen, er disse fradragsberettigede som en del av losjikostnadene.

### 7.2.5 Avgrensning av losjikostnader mot småutgifter

Krever skattyter fradrag for småutgifter etter sats i tillegg til faktiske losjikostnader, må kostnader som faller inn under kategorien småutgifter holdes utenfor losjikostnadene. Kostnader til for eksempel telefon og eget bredbåndsabonnement i tilknytning til pendlerboligen, anses etter sin art som småutgifter.

## 8 Fradragsrett, fradragets størrelse når kostnadene ikke dokumenteres

### 8.1 Fradragets størrelse for bokføringspliktige

Bokføringspliktige skattytere, se emnet «**Regnskap – foretak med bokføringsplikt**», som har krav på fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, skal føre kostnadene til kost og losji mv. i sitt regnskap såfremt de er driftskostnader i virksomheten. Kostnadene skal være dokumentert med originalbilag. Oppfyller ikke skattyteren disse kravene, må det etter forholdene tas standpunkt til om skattyteren kan gis fradrag for kostnader, og i tilfelle hvor mye. Bokføringspliktige skattytere har ikke krav på fradrag etter satsene nedenfor for kostnader som skal føres i regnskapet. I praksis kan det likevel gis fradrag for småutgifter etter sats.

For bokføringspliktig som bor utenfor hjemmet på grunn av sitt arbeid uten å være på reise i virksomheten (f.eks. pendler), skal kostnadene til kost og losji ikke føres i regnskapet. I slike tilfeller kan fradrag gis på vanlig måte etter satsene nedenfor.

## 8.2 Fradragets størrelse for ikke-bokføringspliktige, generelt

### 8.2.1 Vilkår for fradrag etter sats

Ikke-bokføringspliktige skattytere som har krav på fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, kan som hovedregel kreve fradrag for merkostnader til kost og småutgifter etter satsene nedenfor i stedet for faktiske kostnader. Det er imidlertid en forutsetning at kostnadene i sin helhet er dekket av skattyteren selv, og ikke for noen del subsidiert av arbeidsgiver, eller dennes oppdragsgiver. Fradrag etter sats gis selv om arbeidsgiverens subsidiering tilsvarer det som anses som et rimelig velferdstiltak for ansatte som ikke pendler, jf. FSFIN § 5-15-6 (1). Se også emnet «Velferdstiltak», pkt. 2.6. Tilsvarende gjelder hvor arbeidsgiver holder kokkelag, eller hvor arbeidsgiver har kantine/messe hvor det serveres frokost, lunsj og middag, og de ansattes egenbetaling minst svarer til det beløpet som kreves for at rimelig kantinemat skal bli ansett som rimelig velferdstiltak.

Ved subsidiering ut over det som anses som et rimelig velferdstiltak, må fradraget begrenses til dokumenterte kostnader. I tillegg kan det da kreves fradrag for småutgifter.

Subsidiering omfatter ikke kontantgodtgjørelser (kostgodtgjørelse) utbetalt direkte til skattyter.

Andre tilfeller hvor skattyter ikke anses å ha dekket kostnadene selv kan være ved forsikringsutbetaling. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor reiseforsikring dekker kostutgifter som følge av at skattyter på grunn av sykdom eller andre årsaker må utsette hjemreisen etter en tjenestereise. Slik utbetaling anses å redusere vedkommendes fradragberettigede kostnader. Mottar skattyter godtgjørelse fra arbeidsgiver for samme tidsrom, vil et beløp tilsvarende forsikringsutbetalingen være skattepliktig.

### 8.2.2 Noen kostnadsarter dokumenteres, andre ikke

Det er ikke anledning til å dele opp en sats, f.eks. ved å kreve fradrag for dokumenterte kostnader for en del av kostutgiftene i løpet av et døgn og kreve fradrag for resten av kostnadene etter sats, eventuelt etter en redusert sats.

### 8.2.3 Beregning av antall fraværsdøgn

Kostnadsfradrag etter sats for overnatting utenfor hjemmet baseres på det antallet døgn skattyteren faktisk har vært fraværende fra sitt hjem av hensyn til arbeidet, inklusiv selve reisen til og fra hjemmet. Skattyteren må sannsynliggjøre antall fraværsdøgn. Når fradragssatsene for hotell brukes, 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 legge til grunn følgende antall fraværsdøgn:

- uten lørdagsfri 280 døgn
- fri hver annen lørdag 255 døgn
- fri hver lørdag 240 døgn,

jf. takseringsreglene § 1-3-9. Tiden som går med til reisen er inkludert. Ved færre hjemreiser enn hver uke, må antallet fraværsdøgn forhøyes. Reiser skattyter hjem også midt i uka og overnatter hjemme til neste dag, må antall fraværsdøgn reduseres tilsvarende.

På anlegg er det vanlig at arbeidstiden innrettes slik at skattyter har lengre friperioder. I slike tilfeller må antall fraværsdøgn vurderes konkret.

### 8.2.4 Tjenestereiser ut fra pendlerbolig

Mottar en pendler kostgodtgjørelse på tjenestereiser uten overnatting utenfor pendlerboligen, skal fradraget for (mer)kostnader ved arbeidsopphold utenfor det egentlige hjemmet i utgangspunktet ikke reduseres. Kostgodtgjørelse behandles etter de vanlige reglene, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting».

Mottar en pendler kostgodtgjørelse på tjenestereiser med overnatting utenfor pendlerboligen, skal det ikke gis fradrag for (mer)kostnader til kost i forhold til det egentlige hjemmet for de samme døgnene.

### 8.3 Fradragets størrelse for ikke-bokføringspliktige, satsene for kost og småutgifter ved opphold innenlands

#### 8.3.1 Generelt

Avgjørende for valg av sats er hvor skattyteren har bodd. Om krav til sannsynliggjøring, se [pkt. 6.2](#). Skattyter som ikke kan sannsynliggjøre hvordan han har innrettet seg under arbeidsoppholdet, gis fradrag etter laveste sats (hybel-/brakkesats).

Skattytere som har høyere kostnader enn satsene nedenfor, må dokumentere de faktiske kostnadene for å få fradrag for disse.

Skattytere som har krav på fradrag for merkostnader til kost og småutgifter etter standardsatser ved arbeidsopphold utenfor hjemmet gis fradrag etter følgende satser:

- kr 640 per døgn når skattyter kan sannsynliggjøre å ha bodd på hotell og frokosten ikke er inkludert i romprisen. På de fleste hoteller er imidlertid frokost inkludert i romprisen.
- kr 576 per døgn når skattyter kan sannsynliggjøre å ha bodd på hotell og frokost er inkludert i romprisen.
- kr 293 per døgn når skattyter kan sannsynliggjøre å ha bodd på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter. Om kokemuligheter, se nedenfor,
- kr 190 per døgn når skattyter har bodd privat eller på hybel, brakke, leilighet mv. med kokemulighet eller ikke kan sannsynliggjøre hvordan han har innrettet seg under arbeidsoppholdet. Denne satsen skal også brukes i andre tilfeller når skattyter har forpleining i kokkelag eller kan spise frokost, lunsj og middag i kantine eller messe, og samlede kostutgifter ikke overstiger det som er lagt til grunn ved fastsetting av satsen. Alle satsene ovenfor er nettosatser og inkluderer fradrag for småutgifter og tillegg for kostbesparelse i hjemmet. For eksempel vil fradragssatsen på kr 190 for skattyter som har bodd på hybel, brakke mv., dekke kostnader til kost på inntil kr 194 (fradragssatsen på kr 190, redusert med satsen for småutgifter på kr 75 og tillagt kostbesparelse med kr 79).

#### Nytt for 2013

Nye satser gjeldende fra 1. januar 2013 er gjengitt under «Nytt for 2013» i [pkt. 1](#).

Satsene ovenfor gjelder i prinsippet uavhengig av hvor lenge skattyteren har oppholdt seg på et arbeidssted.

Fradragssatsene er de samme for enslige og familieforsørgere. Fyller begge ektefeller vilkårene for å kreve fradrag for merkostnader, har de krav på hvert sitt fradrag beregnet etter de vanlige reglene uavhengig av den andre ektefellen.

Ved overnatting på hurtigrute og ferger, som for eksempel ferger til Danmark eller Tyskland, brukes hotellsatsen. Er skattyter på reise med overnatting på hotell, men på reisen til og/eller fra også overnatter på tog/buss/bil/båt/fly e.l., brukes også hotellsats. Ved overnatting bare på tog, buss, bil, båt, fly e.l. brukes pensjonatsatsen.

Langtransportsjåfører gis normalt fradrag etter pensjonatsatsen innenlands. Se for øvrig emnet «[Langtransportsjåfører](#)».

Om reduksjon av fradragssatsen når et eller flere måltider blir betalt av arbeidsgiver eller arbeidsgiverens oppdragsgiver, se [pkt. 11.3.3](#).

#### 8.3.2 Småutgifter

Det gis ikke fradrag for småutgifter ved siden av fradrag for kost etter sats. Om unntak, se emnene «[Sjøfolk](#)» og «[Sokkelarbeidere](#)».

#### 8.3.3 Hva er kokemuligheter

Fradrag etter hybel/brakkesatsen gis når skattyteren kan stille minst ett av måltidene per dag på oppholdsstedet, f.eks. frokost eller kveldsmåltid, 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 kveldsmåltid på oppholdsstedet samt å kunne

oppbevare mat på forsvarlig måte. Selv om det ikke er mulig å stelle frokostmåltid eller aftens på oppholdsstedet, skal denne fradragssatsen likevel brukes dersom skattyter kan spise frokost, lunsj og middag i kantine eller messe, og samlede utgifter til kost ikke overstiger det som er lagt til grunn ved fastsetting av fradragssatsen, se pkt. 8.3.1.

#### 8.3.4 Særskilt fradrag for kost på besøksreise når det er fri kost på arbeidsstedet

Det er en særskilt sats på kr 82 for fradrag for kost på besøksreise mellom sted for arbeidsopphold og hjemmet for skattyter som har fri kost på arbeidsstedet dersom besøksreisen ikke medfører overnatting men varer 6 timer eller mer, jf. takseringsreglene § 1-3-5.

#### 8.4 Fradragets størrelse for ikke-bokføringspliktige, losji ved opphold innenlands

Fradrag for kostnader til losji gis som hovedregel ikke etter sats, men bare for dokumenterte kostnader. Om behandling av godtgjørelse til dekning av losjikostnader, se pkt. 11.3.5.

Kostnader til losji ved overnatting i egen campingvogn eller egen brakke gis likevel etter en sats på kr 55 per døgn, jf. takseringsreglene § 1-3-1. Nærmere om fradrag ved bruk av egen campingvogn ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, se emnet «Campingvogner».

Om fradrag for kostnader ved bruk av egen pendlerbolig, se pkt. 7.2.2.

#### 8.5 Fradragets størrelse for ikke-bokføringspliktige, satser for kost og småutgifter ved opphold utenlands

##### 8.5.1 Kost, generelt

Hvis skattyter sannsynliggjør å ha bodd på hotell i utlandet, gis fradrag for kostutgifter etter satsene fastsatt av Skattedirektoratet for vedkommende land, med mindre skattyteren dokumenterer høyere kostutgifter. Disse satsene gjelder bare i de første 28 døgn ved sammenhengende opphold. Satsene reduseres med 25 % f.o.m. det 29. døgnet ved lengre sammenhengende opphold på ett sted, se takseringsreglene § 1-2-3 (4). Satsene er gjengitt i vedlegg 1 til takseringsreglene.

Hvis skattyter ikke sannsynliggjør å ha bodd på hotell, gis fradrag etter pensjonatsats eller hybel/brakkesats innenlands, se ovenfor. I de tilfelle skattyter påstår et høyere prisnivå, må han dokumentere de faktiske kostnadene.

##### 8.5.2 Kost, langtransportsjåfører

Ansatte langtransportsjåfører kan ved turer i utlandet kreve fradrag for ulegitimerte kostnader til kost etter en sats på kr 300 per døgn, jf. takseringsreglene § 1-3-8. Satsen inkluderer småutgifter og kostbesparelse i hjemmet.

##### 8.5.3 Småutgifter

Det gis ikke fradrag for småutgifter ved siden av fradrag for kost etter sats. Om unntak, se emnene «Sjøfolk» og «Sokkelarbeidere».

#### 8.6 Fradrag for ikke-bokføringspliktige, losji ved opphold utenlands

Frادrag for (mer)kostnader til losji gis som hovedregel ikke etter sats, men bare for dokumenterte kostnader.

### 9 Skatteplikt ved fri kost og losji under arbeidsopphold utenfor hjemmet

#### 9.1 Fri kost

Når skattyter har pendleropphold utenfor hjemmet og får fri kost eller kost dekket etter regning, skal han ha et særskilt tillegg for fri kost/kostbesparelse i hjemmet, fastsatt til kr 79 per døgn, jf. takseringsreglene § 1-2-1.

Tillegg for kostbesparelse i hjemmet skal ikke gis hos skattyter som får fri kost mv. på yrkesreise, herunder tjenestereise, jf. FSFIN § 5-15-6 (4). Dette gjelder også for skattyter (lønnsmottaker) som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere. Om skillet mellom pendleropphold og tjenestereise/yrkesreise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Det er en særskilt sats på kr 82 for fradrag for kost på besøksreise mellom sted for arbeidsopphold og hjemmet for skattyter som har fri kost på arbeidsstedet dersom besøksreisen ikke medfører overnatting men varer 6 timer eller mer, jf. takseringsreglene § 1-3-5.

## 9.2 Fritt losji

I utgangspunktet er fritt losji ikke skattepliktig for skattyter som ville hatt krav på fradrag for kostnader til dette losjiet, for eksempel losji i pendlerbolig eller på yrkesreise, se [pkt. 3](#).

For pendler som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, vil fritt losji stilt til disposisjon i forbindelse med arbeidsforholdet være skattepliktig inntekt, se for øvrig emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)». Dette gjelder ikke for person som har fritt losji på yrkesreise.

## 9.3 Administrativ forpleining

Administrativ forpleining under arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting innebærer at skattyteren får fri kost og losji, eventuelt med tillegg av en kontantgodtgjørelse. Slik kontantgodtgjørelse inntil kr 75, anses ikke å gi overskudd. Satsen vil framgå av takseringsreglene § 1-2-2.

Om fri kost og losji, se ovenfor.

Kontantgodtgjørelsen skattlegges ikke, og skattyter gis ikke fradrag for småutgifter.

Det er en særskilt sats på kr 82 for fradrag for kost på besøksreise mellom sted for arbeidsopphold og hjemmet for skattyter som har fri kost på arbeidsstedet dersom besøksreisen ikke medfører overnatting men varer 6 timer eller mer, jf. takseringsreglene § 1-3-5.

## 10 Refusjon av kostnader til kost og losji

### 10.1 Refusjon til bokføringspliktige

Får bokføringspliktige skattytere refundert kostnader innenfor virksomheten, skal refusjonsbeløpet inntektsføres i sin helhet i regnskapet og behandles som en del av bruttoinntekten. Om fradrag for faktiske kostnader, se [pkt. 7](#).

### 10.2 Refusjon til ikke-bokføringspliktige

Refunderer arbeidsgiver den ansattes faktiske kostnader til kost og losji på tjenestereise med overnatting, vil dette ikke føre til noe inntektstillegg dersom skattyteren ville ha hatt krav på fradrag for kostnaden, se [pkt. 3](#).

Refunderer arbeidsgiver den ansattes faktiske kostnader til kost og losji i forbindelse med pendleropphold utenfor hjemmet (ikke på tjenestereise), skal vedkommende skattlegges for kostbesparelse i hjemmet med kr 79 per døgn. Om behandling av refusjonstilfellene når arbeidstakeren får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

## 11 Godtgjørelse for kost og/eller losji

### 11.1 Godtgjørelse til bokføringspliktige

Godtgjørelse utbetalt til bokføringspliktige skattytere til dekning av merkostnader innenfor virksomheten skal inntektsføres i sin helhet i regnskapet og behandles som en del av bruttoinntekten. Fradrag gis for faktiske kostnader såfremt vilkårene for dette foreligger, se [pkt. 7](#).

### 11.2 Godtgjørelse til ikke-bokføringspliktige, generelt

#### 11.2.1 Nettometoden, hovedregel

Godtgjørelse til dekning av kostnader til kost, småutgifter og/eller losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting, herunder borteboertillegg mv., som er utbetalt skattyter som ikke er bokføringspliktig, behandles som hovedregel etter nettometoden, dvs. over-/underskudd beregnes til differansen mellom mottatt godtgjørelse og de fradragsberettigede (mer)kostnadene.

Eventuelt overskudd er skattepliktig etter sktl. § 5-11 og inngår i personinntekten uavhengig av om godtgjørelsen er trekkpliktig. Om fradragsrett for underskudd, se nedenfor.

### 11.2.2 Nettometoden, unntak

Nettometoden gjelder ikke for utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader til kost og losji ved pendleropphold utenfor hjemmet og til dekning av besøksreise til hjemmet, dersom skattyter får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen for vedkommende inntektsår, jf. FSKIN § 5-11-1 (2). Godtgjørelsen er da skattepliktig arbeidsinntekt med bruttobeløpet. Dette gjelder også for personer som anses skattemessig bosatt i Norge. Se for øvrig emnet «[Utland – standardfradrag, merkestnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

### 11.2.3 Underskudd på kostgodtgjørelse

Underskudd i den mottatte godtgjørelsen kan bare innrømmes til fradrag når

- de faktiske kostnadene som godtgjørelsen skal dekke dokumenteres for hele året, eller
- kostnadene beregnes etter laveste sats (hybel-/brakkesatsen).

Dette gjelder selv om godtgjørelsen er lavere enn satsene fastsatt av Skattedirektoratet.

Ved underskuddsberegningen skal faktiske kostnader ikke reduseres med kostbesparelsen i hjemmet. Skattyter gis fradrag for småutgifter etter sats når kostutgiftene er dokumentert med bilag. Fradrag for småutgifter gis ikke når kostnadene er beregnet etter sats (hybel/brakkesatsen).

### 11.2.4 Minstefradrag

Overskudd på godtgjørelse inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Eventuelt underskudd fratrekkes utenom minstefradraget.

### 11.2.5 Godtgjørelse til kost og losji ved forlenget opphold

Om godtgjørelse til kost og losji ved forlenget opphold utenfor hjemmet (privat weeken-dopphold), se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 4.35.7.

## 11.3 Godtgjørelse til ikke-bokføringspliktig, opphold innenlands

### 11.3.1 Generelt

Er godtgjørelsen utbetalt med høyere satser enn nedenfor, vil merutbetalingen øke det skattepliktige overskuddet, med mindre full kostnadsdokumentasjon fremlegges. Eventuelt skattepliktig overskudd beregnes fra første dag.

### 11.3.2 Forenklet overskuddsberegning av kostgodtgjørelse

Godtgjørelse for kostnader til kost mv. ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting innenlands, kan normalt anses medgått i sin helhet dersom godtgjørelsen er utbetalt etter satser med inntil

- kr 640 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, og selv betaler frokosten i tillegg til romprisen. På de fleste hoteller er imidlertid frokost inkludert i romprisen
- kr 576 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, men hvor frokost inngår i romprisen
- kr 293 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter.
- kr 190 per døgn for skattytere som har bodd privat eller på hybel/brakke med kokemuligheter eller ikke kan sannsynliggjøre hvordan de har innrettet seg under arbeidsforholdet.

## Nytt for 2013

Nye satser gjeldende fra 1. januar 2013 er gjengitt under «[Nytt for 2013](#)» i pkt. 1.

Dette gjelder også utenlandske arbeidstakere såfremt vedkommende ikke gis 10 % standardfradrag ved ligningen og vilkårene for øvrig er oppfylt. Se også emnet «[Utland – standardfradrag, merkestnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».



Frdrag for småutgifter og tillegg for kostbesparelse er inkludert i alle satsene ovenfor. Forutsetningen for at godtgjørelsen skal anses medgått i sin helhet er at skattyteren må dekke de reelle kostnadene selv, uten subsidiering fra arbeidsgiver eller hans oppdragsgiver, se pkt. 8.2.1.

For at godtgjørelse etter hotell- og pensjonatsats i utgangspunktet ikke skal anses å gi overskudd, må skattyter kunne sannsynliggjøre å ha bodd på henholdsvis hotell eller pensjonat. Om krav til sannsynliggjøring, se pkt. 6.2. Kan skattyter ikke sannsynliggjøre at han har bodd på hotell eller pensjonat, innrømmes frdrag i godtgjørelsen med satsen for hybel/brakk. Skattyter kan likevel få frdrag for høyere dokumenterte kostnader.

Nærmere om hva som menes med kokemulighet, se pkt. 8.3.3.

Ved overnatting på hurtigrute og ferger, som f.eks. ferger til Danmark eller Tyskland, anses utbetaling av kostgodtgjørelse i samsvar med sats for hotellovernatting ikke å gi overskudd. Det samme gjelder for overnatting på andre transportmidler som tog/buss/bil/båt/fly e.l., men da er forutsetningen at skattyteren også overnatter på hotell på reisen. Ved overnatting bare på tog, buss, bil, båt, fly e.l., anses utbetaling i samsvar med pensjonatsatsen ikke å gi skattepliktig overskudd. Overskytende beløp er skattepliktig inntekt med mindre skattyter dokumenterer høyere kostnader, jf. takseringsreglene § 1-2-2 (4).

Satsene ovenfor gjelder i prinsippet uavhengig av hvor lenge skattyteren har oppholdt seg på et arbeidssted, og skal således ikke reduseres ved sammenhengende opphold på samme sted utover 28 dager.

### 11.3.3 Påspandert måltid

Blir skattyter under arbeidsoppholdet utenfor hjemmet påspandert ett eller flere enkeltstående måltider, må den godtgjørelsen som skal anses skattefri reduseres tilsvarende.

Frdrag for påspandert måltid skal utgjøre henholdsvis 10 % av godtgjørelsen for frokost, 40 % for lunsj og 50 % for middag. Dette gjelder for frdragssatsene for kost både ved hotell-, pensjonat- og brakkeovernatting.

#### Eksempel 1

*Kostgodtgjørelse ved overnatting på hotell på reise der arbeidstakeren får redusert kostgodtgjørelsen på grunn av påspandert en lunsj og en middag.*

5 kostdøgn à kr 640	kr	3 200
<i>Reduksjon av kostgodtgjørelsen:</i>		
- påspandert lunsj (frdragssats fastsatt av SKD)	kr	256
- påspandert middag (frdragssats fastsatt av SKD)	kr	320
	kr	576
Netto godtgjørelse etter satser for skattefri godtgjørelse fastsatt av SKD	kr	2 624

*Blir godtgjørelse utbetalt med kr 2 624, er den skattefri. Blir det utbetalt kr 3 200, er det skattepliktige overskuddet på kr 576. Splittes godtgjørelsen opp i en trekkfri del på kr 2 624 og en trekkpliktig del på kr 576, vil den trekkfrie delen ikke være arbeidsgiveravgiftspliktig (Eksempelet forutsetter at frokost ikke er inkludert i romprisen. Er frokost inkludert, må det i tillegg fratrekkes kr 64 per overnatting.)*

#### Eksempel 2

*Kostgodtgjørelse etter «hotellsats», men ved overnatting på brakke på reise der arbeidstakeren får redusert kostgodtgjørelsen på grunn av påspandert en lunsj og en middag.*

5 kostdøgn à kr 640	kr	3 200
<i>Reduksjon av kostgodtgjørelsen:</i>		
- påspandert lunsj	kr	256

- påspandert middag	kr	320	kr	576
Netto utbetalt godtgjørelse			kr	2 624
<hr/>				
<i>Beregning av overskudd</i>				
<hr/>				
<i>Skattefri del</i>				
<hr/>				
5 kostdøgn à kr 190		kr	950	
- påspandert lunsj (190 x 40 %)	kr	76		
- påspandert middag (190 x 50 %)	kr	95	kr	171
			kr	779
Skattepliktig del			kr	1 845

#### 11.3.4 Hyretillegg

Om behandling av (mer)kostnader til egen kost for sjøfolk som mottar hyretillegg, se emnet «Sjøfolk».

#### 11.3.5 Losjigodtgjørelse/natttillegg

Godtgjørelse som pendler mottar til dekning av losjikostnader er i utgangspunktet skattepliktig i den utstrekning skattyter ikke kan dokumentere losjikostnadene. Dersom godtgjørelsen for losji som arbeidstaker får fra arbeidsgiver, overstiger de faktiske kostnadene, skal differansen skattlegges.

Reglene ovenfor gjelder også utenlandske arbeidstakere såfremt vedkommende ikke gis 10 % standardfradrag ved ligningen og vilkårene for øvrig er oppfylt. Se også emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt».

For skattyter som er på reise i oppdrag eller tjeneste (tjenestereise), kan ulegitimert nattillegg etter statlig regulativ (særavtale) tilstås når 5 timer eller mer av natten tilbringes utenfor bopel og overnatting ikke skjer i hjemmet. Nattillegget utgjør kr 400 per døgn. Slik godtgjørelse anses ikke å gi skattepliktig overskudd, selv om kostnadene ikke dokumenteres, jf. takseringsreglene § 1-2-2 (6). Dette gjelder selv om skattyter har overnattet hos slektninger, i egen hytte, i egen campingvogn, sittet på buss/tog eller kjørt bil og derfor har lave eller ingen kostnader til losji. Om hva som er tjenestereise, se emnet «Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting», pkt. 3.3.2.

### Nytt for 2013

Fra og med 1. januar 2013 er satsen for ulegitimert nattillegg kr 410 per døgn.

Innenlands gjelder Statens særavtale med satsen ovenfor bare de første 28 døgn. Etter 28 døgn gjelder statlig regulativ (særavtale) om økonomiske vilkår ved endret tjenestested mv. (Da dekkes bare legitimerede merutgifter til husleie med inntil kr 8 500 per mnd. fra det 29. døgnet og inntil 100 uker. Etter den tid fastsettes godtgjørelsen konkret.) Sammenhengende opphold avbrytes ikke ved at skattyteren reiser bort fra arbeids-/oppholdsstedet i fritiden.

Reglene ovenfor forutsetter at arbeidsgiver eller hans oppdragsgiver ikke har subsidiert arbeidstakerens eventuelle losjikostnader direkte eller indirekte. Foreligger slik subsidiering, er godtgjørelsen ut over dokumenterte losjikostnader skattepliktig.

Om hvilke kostnader til losji som er fradragsberettiget, se pkt. 7.2.

11.3.6 *Godtgjørelse ved endret tjenestested, beordringstillegg, kompensasjonstillegg, «borteboertillegg» e.l.*

Spørsmål om overskudd på godtgjørelse etter statens «Særavtale om økonomiske vilkår ved endret tjenestested mv.», beordringstillegg, kompensasjonstillegg, borteboertillegg mv.) avgjøres på grunnlag av vanlige retningslinjer og fradragssatser, jf. bl.a. pkt. 7.2.

**11.4 Godtgjørelse til ikke-bokføringspliktige, opphold utenlands**

11.4.1 *Kost/småutgifter, generelt*

Når skattyter ved opphold utenfor hjemmet med overnatting utenlands, sannsynliggjør å ha bodd på hotell e.l., skal kostgodtgjørelse utbetalt etter satsen fastsatt av Skattedirektoratet for vedkommende land ikke anses å ha gitt overskudd.

Satsen reduseres med 25 % ved sammenhengende opphold over 28 døgn. Småutgifter og kostbesparelse er inkludert i fradragssatsene. Sammenhengende opphold avbrytes ikke ved at skattyteren reiser bort fra arbeids-/oppholdsstedet i fritiden.

For skattytere som ikke har bodd på hotell, skal kostgodtgjørelse inntil satsen for henholdsvis pensjonat eller hybel-/brakke innenlands ikke anses å gi overskudd. Det skal heller ikke beregnes kostbesparelse i hjemmet.

Fradragssatsen er den samme for enslig og familieforsørger.

Om behandling av kostgodtgjørelse når arbeidstakeren får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se emnet «**Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt**».

11.4.2 *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.

Om behandling av godtgjørelsen når arbeidstakeren får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se emnet «**Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt**».

11.4.3 *Kost/småutgifter, flypersonell*

Om overskuddsberegning på kostgodtgjørelse til flypersonell, se emnet «**Flypersonell (sivilt)**».

11.4.4 *Administrativ forpleining*

Administrativ forpleining med overnatting utenlands innebærer fri kost og losji samt kontantgodtgjørelse på kr 90. Kontantgodtgjørelsen skattlegges ikke.

Om behandling av fri kost og losji samt kontantgodtgjørelsen når arbeidstakeren får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se emnet «**Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt**».

11.4.5 *Losji*

Arbeidstaker må dokumentere faktiske losjikostnader som vilkår for skattefri dekning av arbeidsgiver.

Hvis arbeidsgiver betaler losjigodtgjørelse med utgangspunkt i ulegitimert nattillegg for vedkommende land etter statlig regulativ (særavtale), og dette beløpet overstiger arbeidstakers dokumenterte kostnader, skal differansen innberettes som lønn og skattlegges hos arbeidstaker.

I følge særavtalen reduseres satsen med 25 % fra og med det 29. døgnet ved sammenhengende opphold på ett sted over 28 døgn. Sammenhengende opphold avbrytes ikke ved at skattyteren reiser bort fra arbeids-/oppholdsstedet i fritiden.

11.4.6 *Utenlandstillegg ved opphold i utlandet*

Godtgjørelse til dekning av økte leveomkostninger som utbetales til norske tjenestemenn («utenlandstillegg», «utetillegg», mv.) under opphold i utlandet er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav d.

Om skattefritak for godtgjørelse til dekning av merkostnader for personer som tjenestegjør i fredsstyrker i utlandet, se emnet «[Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet](#)», pkt. 3.1.2.

Om skattlegging av utenlandstillegg til andre grupper, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 9.4.

Skattefritaksregelen i sktl. § 5-15 (1) bokstav d omfatter imidlertid ikke eventuelt overskudd på utgiftsgodtgjørelse etter satser fastsatt av Skattedirektoratet.

## 12 Lønnsinnberetning

Om lønnsinnberetning, se emnet «[Lønnsoppgaveplikt](#)».

## 13 Flere kommuner

Frdraget for kost og losji under arbeidsreiser gis alltid i den kommunen hvor arbeidsinntekten skattlegges.

# Merkostnader – kost ved reiser/ fravær fra hjemmet uten overnatting

- Sktl. § 5-11 (2), § 6-30 (1) og § 6-70.
- Takseringsreglene § 1-2-4, § 1-3-5 og § 1-3-6.

## 1 Nøkkeltall

Frdragssats for:

- å spise ett måltid utenfor hjemmet ved fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer på grunn av arbeid, kr 82 per dag.
- kostutgifter på besøksreise for skattytere som har fri kost på arbeidsstedet og hvor reisen mellom hjemmet og arbeidsstedet eller eventuelt pendlerbolig varer 6 timer eller mer, kr 82 per dag.

Satser for skattefri kostgodtgjørelse ved fravær i forbindelse med tjenestereiser innenlands uten overnatting:

- reiser inntil 5 timer,	inntil kr 170 for legitimerede kostnader
- reiser fra og med 5 og inntil 9 timer	kr 190 uten legitimasjon
- reiser fra og med 9 og inntil 12 timer	kr 290 uten legitimasjon
- reiser over 12 timer	kr 480 uten legitimasjon

## Nytt for 2013

Frdragssatser gjeldende fra 1. januar 2013 for:

- å spise ett måltid utenfor hjemmet ved fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer på grunn av arbeid, kr 82 per dag.
- kostutgifter på besøksreise for skattytere som har fri kost på arbeidsstedet og hvor reisen mellom hjemmet og arbeidsstedet eller eventuelt pendlerbolig varer 6 timer eller mer, kr 82 per dag.

Satser for skattefri kostgodtgjørelse ved fravær i forbindelse med tjenestereiser innenlands uten overnatting.

Gjeldende fra 1. januar 2013 for:

- reiser inntil 5 timer,	inntil kr 175 for legitimerte kostnader
- reiser fra og med 5 og inntil 9 timer	kr 195 uten legitimasjon
- reiser fra og med 9 og inntil 12 timer	kr 300 uten legitimasjon
- reiser over 12 timer	kr 495 uten legitimasjon

## 2 Fradragsrett for kostnader til kost når skattyteren ikke overnatter utenfor hjemmet

### 2.1 Reiser i yrket

(Mer)kostnader til kost som skyldes fravær i forbindelse med reiser i yrket uten overnatting, er fradragsberettigede så langt de overstiger skattyterens utgifter til kost om han ikke hadde vært på reise.

Forutsetningen for fradragsretten er at reisen har påført skattyteren merkostnader fordi det ikke var mulig å innta måltidet på eget arbeidssted (herunder mobilt arbeidssted) eller i kantine, personalrom, spiserom og lignende. Fradraget gis i utgangspunktet bare for dokumenterte kostnader.

Hvis reisen fører til et fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, kan skattyteren velge å få fradrag etter satsen for dette, se [pkt. 2.3](#), i stedet for fradrag for faktiske utgifter på reisen.

Bokføringspliktige som har fradragsberettigede kostutgifter under reiser i virksomheten, må bokføre de kostnadene som faktisk har medgått.

Fradrag for kost på reiser uten overnatting inngår i eventuelt minstefradrag.

Person som får 10 % standardfradrag ved ligningen, kan ikke i tillegg gis fradrag for kost etter disse reglene, se for øvrig emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

### 2.2 Mobilt arbeidssted

Skattytere som utøver sitt ordinære arbeid om bord på et transportmiddel (mobilt arbeidssted), anses ikke å være på tjenestereise/yrkesreise under utførelse av det ordinære arbeidet. F.eks. vil togpersonell, flypersonell, sjåfører, losjer, innbeordrede mannskaper og distriktsledere i utrykningspolitiet på patrulje mv. ikke anses å være på tjenestereise/yrkesreise under sitt daglige virke. De vil derfor ikke ha krav på fradrag for merkostnader til kost under sitt arbeid om bord på transportmiddelet. Utbetaler arbeidsgiver i slike tilfeller godtgjørelse til dekning av kostutgifter, kan arbeidstakeren bruke nettometoden i forhold til fradragssatsen på kr 82 for dager hvor fraværet fra hjemmet er på 12 timer eller mer. Om nettometoden, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)», [pkt. 2.2.2](#). Nærmere om fradrag for merkostnader skattyter pådrar seg ved å ha lange fravær fra hjemmet, se [pkt. 2.3](#).

Er det i tjenesteplanen satt opp venting mellom to perioder med aktiv tjeneste, anses skattyter å være på tjenestereise i selve ventetiden hvis

- ventingen finner sted på et annet sted enn det faste oppmøtestedet,
- det pga. reisetid ikke vil være mulig eller hensiktsmessig av hensyn til den videre tjenesten å reise tilbake, og
- Skattyteren er til arbeidsgiverens disposisjon.

Skattyter vil heller ikke i disse tilfellene være på tjenestereise under arbeidet på transportmidlet.

Har skattyteren flere slike venteperioder, ses hver slik periode isolert. Nærmere om yrkesreisens varighet for at skattyteren skal ha krav på fradrag for utgifter til kost, se [pkt. 2.3](#).

Skattytere som nevnt ovenfor vil imidlertid kunne være på 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 arbeid, kan innrømmes fradrag for eventuelle kostnader ved å måtte spise ett måltid om dagen utenfor hjemmet. Slikt fradrag skal i alminnelighet bare innrømmes skattytere som faktisk kjøper mat og som har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, f.eks. på grunn av overtid og/eller reiser hjem/arbeidssted.

Fradraget settes til kr 82 per dag, se takseringsreglene § 1-3-6. Det kan ikke kreves høyere fradrag, selv om kostnadene kan dokumenteres. Fradraget inngår i eventuelt minstefradrag.

Person som får 10 % standardfradrag ved ligningen, kan ikke i tillegg gis fradrag for kost etter disse reglene, se for øvrig emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

### 2.4 Kost på besøksreiser

Skattytere som har fri kost på arbeidsstedet ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting og hvor besøksreisen mellom hjemmet og stedet for arbeidsopphold varer 6 timer eller mer, kan gis fradrag for kostutgifter på besøksreisen med kr 82 hver vei, se takseringsreglene § 1-3-5. Fradraget inngår ikke i minstefradraget.

Person som får 10 % standardfradrag ved ligningen, kan ikke i tillegg gis fradrag for kost etter disse reglene, se for øvrig emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

## 3 Godtgjørelse til kost når skattyteren ikke overnatter utenfor hjemmet

### 3.1 Generelt

Reglene nedenfor om behandling av kostgodtgjørelser gjelder når skattyter mottar godtgjørelse og ikke overnatter utenfor hjemmet.

Om når skattyter anses å overnatte utenfor hjemmet, se emnet «[Merkostnader – kost og løsj mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)».

### 3.2 Bokføringspliktige

Godtgjørelse utbetalt til bokføringspliktige skattytere innenfor virksomheten, behandles som en del av bruttoinntekten.

Skattyteren gis fradrag for faktiske kostnader etter reglene ovenfor.

### 3.3 Ikke-bokføringspliktige

#### 3.3.1 Generelt

Godtgjørelse i arbeidsforhold for kost på reiser uten overnatting eller ved overtidsarbeid utbetalt til skattyter som ikke er bokføringspliktig, behandles normalt etter nettometoden. Dette innebærer at overskudd eller underskudd beregnes til differansen mellom mottatt godtgjørelse og de fradragsberettigede (mer-)kostnadene. Om hva som er fradragsberettigede (mer-)kostnader, se [pkt. 2.1](#) og [pkt. 2.3](#). Se for øvrig emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

Om mobilt arbeidssted, se [pkt. 2.2](#).

Om behandling av godtgjørelsen når arbeidstakeren får 10 % standardfradrag ved ligningen, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

#### 3.3.2 Særlig om kostgodtgjørelse ytet etter satser og vilkår fastsatt av Skattedirektoratet

Når det ytes kostgodtgjørelse etter satser fastsatt av Skattedirektoratet eller etter lavere sats, på tjenestereiser uten overnatting, anses dette som hovedregel ikke å gi skattepliktig overskudd. Kostgodtgjørelsen må være utbetalt i samsvar med vilkårene i særavtale for reiser for statens regning, jf. Skattedirektoratets forskuddssatser. I tillegg må legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften være oppfylt, jf. forskriften § 5-6-12 (4) siste punktum. Om refusjoner etter særavtale om kostgodtgjørelse ved rutinemessig tjenestepoppdrag uten overnatting, se [pkt. 3.3.8](#).

Med tjenestereise menes pålagte og/eller godkjente reiser av ikke fast karakter i oppdrag for arbeidsgiver/opppdragsgiver, se takseringsreglene § 1-2-4. Reiser som utføres som en

fast del av arbeidet og som inngår som faste rutinemessige oppdrag, er ikke tjenestereiser. Ansatte som har reiseoppdrag som en del av sitt ordinære arbeid, for eksempel sjåførere, flygere, politi i UP-tjeneste osv., anses således ikke å være på tjenestereise under utførelsen av dette arbeidet.

For reiser under 15 km etter korteste veistrekning, beregnes ikke kostgodtgjørelse uten legitimasjon.

Er kosten dekket av arbeidsgiver, oppdragsgiver eller av arrangør/vertskap, vil en eventuell godtgjørelse som utbetales være skattepliktig. Hvis godtgjørelsen overstiger satsene fastsatt av Skattedirektoratet, vil merutbetalingen utgjøre et skattepliktig overskudd med mindre full kostnadsdokumentasjon fremlegges.

### 3.3.3 Underskudd på godtgjørelsen

Underskudd på mottatt godtgjørelse er fradragsberettiget bare når de samlede, faktiske kostnadene for hele året dokumenteres.

Underskudd på godtgjørelse for kostnader ved reise i yrket uten overnatting inngår i sin helhet i minstepfradraget dersom dette benyttes.

### 3.3.4 Sannsynliggjøring

Standardisert overskuddsberegning forutsetter at arbeidsgiveren oppbevarer enten reise-regning 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 utenfor pendlerboligen, skal fradraget for (mer-)kostnader ved arbeidsopphold utenfor det egentlige hjemmet i utgangspunktet ikke reduseres. Kostgodtgjørelse for reiser uten overnatting behandles etter de vanlige regler.

### 3.3.6 Kostgodtgjørelse ved overtid

Godtgjørelse til kost i forbindelse med overtid som utbetales med inntil kr 82 per dag, anses å ha medgått når skattyteren har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer og må antas å ha hatt kostnader til mat. Mottar skattyter slik godtgjørelse kan han ikke samtidig kreve fradrag for kostutgifter ved lengre fravær fra hjemmet etter reglene beskrevet i [pkt. 2.3](#).

### 3.3.7 Kostgodtgjørelse på besøksreiser

Godtgjørelse til pendlere som har fri kost på arbeidsstedet og hvor reisen mellom hjemmet og arbeidsstedet eller eventuelt pendlerbolig varer 6 timer eller mer, anses medgått når godtgjørelsen ikke overstiger kr 82 for hver reisevei.

For skattyter som er pendler og som ved ligningen får 10 % standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker, er slik kostgodtgjørelse likevel skattepliktig i sin helhet, jf. FFSFIN § 5-11-1 (2).

### 3.3.8 Refusjoner etter særavtale om kostgodtgjørelse ved rutinemessige faste tjenesteoppdrag uten overnatting

Det er ikke skatteplikt for refusjon av legitimerte kostnader til kost etter særavtale om kostgodtgjørelse ved rutinemessige faste tjenesteoppdrag uten overnatting.

Avtalen omfatter tjenesteoppdrag som ikke faller inn under «Særavtale for reiser innenlands for statens regning», dvs. reiser av fast rutinemessig karakter, jf. avtalen § 1. Med reiseoppdrag av fast rutinemessig karakter menes ordinær tjeneste ved/under utførelse av

rutinemessige/faste tjenesteoppdrag som ikke trenger spesiell godkjenning av arbeidsgiver. Særvåtalen gjelder ikke arbeidstakere med mobilt arbeidssted som for eksempel flybesetning, sjåfører, mannskap på båter osv., jf. departementets merknad nr. 3 til avtalen § 1.

## 4 Fri kost

### 4.1 Generelt

Fri kost er i utgangspunktet skattepliktig. Om rimelig mat i bedriftskantine, se emnet «Velferdstiltak», pkt. 2.6.

Om fri kost på yrkesreiser, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.25.4.

Fri kost i forbindelse med overtid er ikke skattepliktig når skattyteren har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer. Skattyteren kan da ikke samtidig kreve fradrag for kostutgifter ved lengre fravær fra hjemmet etter reglene beskrevet i pkt. 2.3.

Om behandling av fri kost når arbeidstakeren får 10 % standardfradrag ved ligningen, se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt».

Om fri kost ved frivillig arbeid, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.25.3.

### 4.2 Utland

Ved reise uten overnatting utenlands brukes reglene ovenfor tilsvarende. Om flypersonell, se emnet «Flypersonell (sivilt)».

## 5 Lønnsinnberetning

Om lønnsinnberetning, se emnet «Lønnsoppgaveplikt».

## 6 Flere kommuner

Frdraget for kost under yrkes- eller besøksreiser gis alltid i den kommunen hvor arbeidsinntekten skattlegges.

# Minstefradrag

- Sktl. §§ 6-30 til 6-32.
- FSFIN § 6-31.
- SSV § 6-1.

## 1 Generelt

Minstefradrag er et standardisert fradrag i lønn, pensjon og likestilte inntekter. Det er et alternativ til fradrag for virkelig medgåtte kostnader. Skattytere som har større kostnader av den art som dekkes av minstefradraget, kan derfor kreve fradrag for faktiske kostnader i stedet for minstefradraget.

## 2 Størrelsen av minstefradraget

### 2.1 Bare lønnsinntekt og/eller visse trygdeytelser

Består skattyterens inntekter av den art som skal inngå i grunnlaget for minstefradrag bare av:

- arbeidsinntekter av den art som inngår, se pkt. 3, (ikke pensjonsinntekter mv.), og/eller
- trygdeytelse som er nevnt i pkt. 3.1.3

skal minstefradraget settes til 38 % av summen av disse inntektene. Minstefradraget for disse inntektene skal likevel ikke settes lavere enn kr 31 800 og ikke høyere enn kr 78 150. Om nedre grense på kr 4 000 i visse tilfeller, se nedenfor.

Minstefradraget kan likevel ikke være høyere enn den inntekten som fradraget beregnes av. Dette fører til at dersom skattyteren bare har lønnsinntekt mv. og summen av slike inntekter er



- kr 31 800 eller lavere, settes minstefradraget lik lønnen
- fra og med kr 31 801 til og med kr 83 684, settes minstefradraget til kr 31 800
- fra og med kr 83 685 til og med kr 205 657, settes minstefradraget til 38 % av lønnen.
- kr 205 658 eller høyere, settes minstefradraget til kr 78 150.

### Sats og beløpsgrenser for 2013

Satsen for minstefradrag i lønnsinntekt er fra og med 2013 økt til 40 %, jf. sktl. § 6-32 (1) bokstav a første punktum.

I følge Stortingets skattevedtak gjelder følgende beløpsgrenser for inntektsåret 2013:

Minstefradraget i lønnsinntekt mv. etter sktl § 6-32 (1) bokstav a skal ikke settes lavere enn kr 31 800, og ikke høyere enn kr 81 300.

Dette fører til at dersom skattyteren bare har lønnsinntekt mv. og summen av slike inntekter er

- kr 31 800 eller lavere, settes minstefradraget lik lønnen
- fra og med kr 31 801 til og med kr 79 502, settes minstefradraget til kr 31 800
- fra og med kr 79 503 til og med kr 203 249, settes minstefradraget til 40 % av lønnen.
- kr 203 250 eller høyere, settes minstefradraget til kr 81 300.

Person bosatt i utlandet som er direktør, styremedlem e.l. i norsk selskap og som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) bokstav e eller f, har krav på minstefradrag på kr 4 000, men likevel ikke høyere enn godtgjørelsen, se sktl. § 6-32 (4) siste punktum.

### 2.2 *Bare pensjoner, periodiske ytelser mv. utenom visse trygdeytelser*

Består skattyterens inntekter av den art som skal inngå i grunnlaget for minstefradraget bare av pensjoner, periodiske ytelser, introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere mv., se **pkt. 3**, skal minstefradraget utgjøre 26 % av inntekten, minimum kr 4 000 og maksimum kr 65 450. De trygdeytelser som er nevnt i **pkt. 3.1.3** behandles som lønn og ikke som pensjon mv. i denne forbindelsen.

Minstefradraget kan likevel ikke være høyere enn den inntekten som fradraget beregnes av. Dette fører til at dersom skattyteren bare har pensjonsinntekt mv. og summen av slike inntekter er:

- kr 4 000 eller lavere, settes minstefradraget lik summen av slike inntekter
- fra og med kr 4 001 til og med kr 15 384, settes minstefradraget til kr 4 000
- fra og med kr 15 385 til og med kr 251 730 settes minstefradraget til 26 % av pensjonsinntekten mv.
- kr 251 731 eller høyere, settes minstefradraget til kr 65 450.

### Beløpsgrenser for 2013

I følge Stortingets skattevedtak gjelder følgende beløpsgrenser for inntektsåret 2013:

Minstefradrag i pensjonsinntekt etter sktl. § 6-32 (1) bokstav b skal ikke settes lavere enn kr 4 000, og ikke høyere enn kr 68 050.

Dette fører til at dersom skattyteren bare har pensjonsinntekt mv. og summen av slike inntekter er:

- kr 4 000 eller lavere, settes minstefradraget lik summen av slike inntekter
- fra og med kr 4 001 til og med kr 15 384, settes minstefradraget til kr 4 000
- fra og med kr 15 385 til og med kr 261 730 settes minstefradraget til 26 % av pensjonsinntekten mv.
- kr 261 731 eller høyere, settes minstefradraget til kr 68 050.

### 2.3 *Kombinasjon av lønn og pensjon*

For skattyter som samme år både har arbeidsinntekt/visse trygdeytelser og pensjon mv., settes minstefradraget til det høyeste av:

- beregnet minstefradrag bare av lønn mv. (ikke pensjon) etter reglene for lønnsinntekt, se ovenfor
- summen av beregnet minstefradrag i lønnsinntekt og pensjonsinntekt. Nedre grense for minstefradrag i lønnsinntekt settes i slike tilfeller til kr 4 000. Den særskilte nedre grensen på kr 31 800 kommer således ikke til anvendelse ved beregningen. Minstegrensen på kr 4 000 kan komme til anvendelse to ganger for dem som har både lønnsinntekt og pensjon. Minstebeløpet på kr 4 000 skal fortsatt ikke overstige henholdsvis lønn mv. eller pensjon mv.

## 2.4 Ektefeller og barn

Om særregler for ektefeller og/eller barn, se [pkt. 6](#).

## 2.5 Utland

### 2.5.1 Personer som har vært bosatt i Norge bare deler av året, eller er skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d, h og (2)

Har skattyter vært bosatt i Norge bare en del av året, jf. sktl. § 2-1 (2) og § 2-1 (3), skal øvre grense og særskilt nedre grense for minstefradrag (78 150/31 800) avkortes tilsvarende det antall hele eller påbegynte måneder av inntektsåret skattyter har vært bosatt her (tolvdelar). Om beregning av tolvdelar, se emnet «[Klassefastsetting](#)». Minstegrensen på kr 4 000 avkortes ikke. Tilsvarende gjelder for

- arbeidstakere som er skattepliktige til Norge under midlertidig opphold her, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav d og (2),
- utenlandske arbeidstakere som bare er skattepliktige etter petroleumsskatteloven og
- sjøfolk som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) bokstav h.

Om unntak i visse tilfelle, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)», [pkt. 4](#).

### 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, kontrollkomité eller i norsk selskap, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav e og f, skal minstefradraget settes til kr 4 000, likevel ikke høyere enn godtgjørelsen. Se ellers emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

## 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 virksomhet. Dette gjelder både vederlag i form av kontanter og naturallytelser (eksempelvis fri bolig, rimelig lån i arbeidsforhold o.l.). Minstefradrag kan beregnes i godtgjørelse til selvstendig næringsdrivende i visse tilfeller, se [pkt. 3.3](#). Om grensen mellom virksomhet og ikke virksomhet, se emnet «[Virksomhet – 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 så vel rene utgiftsgodtgjørelser som kombinerte arbeids- og utgiftsgodtgjørelser. Om utgiftsgodtgjørelse, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

#### 3.1.3 Visse trygdeytelser utenom pensjon

Det kan kreves minstefradrag i

- skattepliktige sykepenger som erstatter lønnsinntekt

- dagpenger under arbeidsløshet som erstatter lønnsinntekt
  - arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap 11, (men ikke tilleggsstønader etter ftrl. § 11-12)
  - foreldrepenger og svangerskapspenger etter ftrl. kap. 14 når disse ytelsene erstatter lønnsinntekt
  - omsorgspenger, pleiepenger og opplæringspenger etter ftrl. kap 9
- Minstefradrag i disse inntektene gis etter reglene for lønnsinntekter, jf. sktl. § 6-32 (1) bokstav a.

#### 3.1.4 *Pensjoner, livrente, skattepliktig underholdsbidrag o.l., generelt*

Det kan kreves minstefradrag i pensjoner av alle slag, enten det dreier seg om ytelser fra folketrygden, andre offentlige pensjonsordninger, tjenstepensjonsordninger, skattepliktig del av livrente, individuell pensjonsavtale eller egen pensjonsforsikring etter skatte- loven. Det samme gjelder andre regelmessige ytelser av lignende karakter, så som skattepliktig underholdsbidrag, føderåd (kår) o.l. Se sktl. § 6-31 (1) bokstav b, jf. § 5-40 til § 5-42.

#### 3.1.5 *Pensjon, skattepliktig understøttelse o.l., til barn*

Det kan kreves særskilt minstefradrag i barnepensjon, skattepliktig understøttelse o.l. til barn, se sktl. § 6-31 (1) bokstav b og § 6-32 (2), jf. § 5-42. Fradraget kommer i tillegg til det minstefradraget som kan kreves i barnets eventuelle arbeidsinntekter.

#### 3.1.6 *Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere*

Det kan kreves minstefradrag i introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere, se sktl. § 6-31 (1) bokstav b, jf. § 5-42 bokstav e. Minstefradraget gis etter reglene for pensjon, se ovenfor.

#### 3.1.7 *Supplerende stønad til person med kort botid i Norge*

Supplerende stønad for personer med kort botid inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradrag, se sktl. § 12-2 bokstav i og § 5-42 bokstav a.

### 3.2 **Kombinasjon av virksomhetsinntekt og lønnsinntekt**

Minstefradrag kan som hovedregel ikke beregnes av virksomhetsinntekt, se likevel [pkt. 3.3.2](#). Næringsdrivende som også har lønnsinntekt eller godtgjørelse utenfor tjenesteforhold, har krav på minstefradrag i disse inntektene. Se nærmere [pkt. 4.5](#).

### 3.3 **Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)**

#### 3.3.1 *Barn og ungdom*

Grunnlaget for beregning av minstefradrag, skal ikke reduseres med det særskilte inntektsfradraget etter sktl. § 6-49 som gis barn og ungdom som har arbeidsinntekt i tillegg til barnepensjon, skattepliktig understøttelse mv.

#### 3.3.2 *Barnepass*

Minstefradrag kan kreves i godtgjørelse til selvstendig næringsdrivende for pass i barnepassers eget hjem (dagmamma/familiebarnehage) av barn som er 11 år eller yngre, og av barn som er 12 år eller eldre som har særlig behov for omsorg og pleie, se sktl. § 6-31 (1) bokstav d. Hvis barnepassaktiviteten er organisert som et deltakerlignet selskap, kan den eller de av deltakerne som barnepasset har skjedd hjemme hos, kreve minstefradrag i sin del av inntekten. Dette gjelder uavhengig av om inntekten er klassifisert som arbeidsgodtgjørelse, jf. selskapsloven § 2-26, eller som en andel av resultatet. Har vedkommende deltaker arbeidsgodtgjørelse, mens dennes andel av resultatet er negativt, vil grunnlaget for minstefradrag være arbeidsgodtgjørelsen redusert med vedkommendes andel av underskuddet. Se for øvrig emnet «[Barnepass](#)».

#### 3.3.3 *Bygge- og anleggsgagene*

Om inntekt i bygge- og anleggsgagene, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

### 3.3.4 *Deltakerlignet selskap*

Godtgjørelse for arbeid til ansvarlig deltaker i deltakerlignet selskap, inngår ikke i grunnlaget for minstefradraget. Det samme gjelder godtgjørelse til deltakerens ektefelle. Selskapsinntekt som kommandittist gir ikke grunnlag for minstefradrag. Mottar kommandittisten arbeidsgodtgjørelse fra selskapet, og selskapet velger å behandle denne som lønn, gir denne inntekten grunnlag for minstefradrag.

### 3.3.5 *Ektefellers felles bedrift*

Minstefradrag kan ikke gis i inntekt fra bedrift som helt eller delvis tilhører den ene eller begge ektefeller (felles bedrift), da denne inntekten regnes som virksomhetsinntekt. Minstefradrag kan beregnes av lønn fra aksjeselskap selv om ektefellen eller ektefellene sammen har aksjemajoriteten i selskapet.

### 3.3.6 *Fiske*

Inntekt av enefiske og inntekt som lottaker er virksomhetsinntekt. For enkelte mannska- per 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 eeneier eller som ansvarlig deltaker i et deltakerlignet selskap. Se likevel [pkt. 3.3.4](#) om arbeidsgodtgjørelse for kommandittist.

Det er praksis å gi minstefradrag i inntekt fra fiske- og fangstvirksomhet for skoleung- dom som ikke oppfyller kravet til særskilt fradrag for fiskere, se emnet «[Fiske](#)».

### 3.3.7 *Forfatter/oversetter*

Minstefradrag i vederlag fra forlegger til forfatter og oversetter kan bare kreves når veder- laget er beregnet på annen måte enn etter salg (royalty), jf. sktl. § 6-31 (2).

### 3.3.8 *Idrett*

Om utbetaling til idrettsutøvere, funksjonærer, trenere, dommere mv., se emnet «[Idrett](#)».

### 3.3.9 *Styrehonorar mv.*

Det kan kreves minstefradrag av godtgjørelse til medlem av styre, nemnd, råd o.l. (post 2.1.1 i selvangivelsen), jf. sktl. § 6-31 (1) bokstav c. Av slike godtgjørelser (honorarer) kan det beregnes minstefradrag selv om vervet er utført som ledd i virksomhet. Dette kan f.eks. i visse tilfeller være aktuelt for advokater som er innvalgt i bedriftsstyre e.l.

## 4 Hvilke kostnader inngår i minstefradraget

### 4.1 *Generelt*

Minstefradraget skal dekke alle kostnader i forbindelse med arbeidet som det kan kreves fradrag for etter sktl. § 6-30.

### 4.2 *Eksempler på kostnader som inngår*

Eksempler på kostnader som inngår:

- flyttekostnader ved overtakelse av stilling
- kostnader til reise uten overnatting i forbindelse med konferanse om ny stilling (job- bintervju). Om fradrag for kostnader til reiser med overnatting ved flytting for å overta ny stilling og i forbindelse med konferanse om stilling, se emnet «[Flyttekostnader](#)», [pkt. 2.1](#).
- kostnader til befordring på tjenestereiser, herunder kostnader til bruk av egen bil på slike reiser
- utgifter til kost på tjenestereiser uten overnatting
- kostnader til hjemmekontor
- kostnader til faglitteratur
- utgifter til kost ved lengre fravær fra hjemmet uten overnatting i de tilfellene slike kostnader etter gjeldende retningslinjer er fradragsberettigede, se emnet «[Merkostna- der – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)», [pkt. 2.3](#). Dette gjelder også for skattytere som har lengre sammenhengende vakter, f.eks. brannfolk, leger mv.

- kostnader til arbeidsklær
- kostnader til verktøyhold
- kostnader til anskaffelse og hold av hund som dekkes privat av hundeførere i politi- og lensmannsetaten, såfremt hunden er anskaffet for å inngå i politiets virke
- kostnader til stedfortreder
- premier til syke og ulykkesforsikring som er frivillig eller er etablert ved tariff- eller arbeidsavtale
- kostnader til tvungne innskudd i vikarkasser
- oppdragstakers premie til frivillig trygd i de første 16 dagene etter ftrl. § 8-39.

#### **4.3 Anskaffelse av varige gjenstander**

Kjøper en arbeidstaker gjenstander til tjenestebruk, går kostnadene, eventuelt årlige avskrivningsbeløp, inn i minstefradraget.

#### **4.4 Barns syke- og ulykkesforsikring**

En skattyter som forsørger barn som er uten inntekt, og som har betalt premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring for barnet, har krav på fradrag i sin inntekt for disse kostnadene, se sktl. § 6-47 bokstav d.

Hvis forsørgeren krever minstefradrag, må premien for barnet anses inkludert i forsørgerens minstefradrag og kan derfor ikke fratrekkes separat i tillegg til minstefradraget.

#### **4.5 Kombinasjon av inntekt av virksomhet og lønnsinntekt**

Hvis skattyteren har vært både arbeidstaker og drevet selvstendig virksomhet i løpet av året, har vedkommende krav på fullt minstefradrag i sin lønnsinntekt. Det kan ikke gis fradrag i virksomhetsinntekten for kostnader som knytter seg til lønnsinntekten og som inngår i minstefradraget. Knytter en kostnad seg til begge arter inntekt, må kostnadene fordeles skjønnsmessig. Denne kombinasjonen forekommer ofte hos f.eks. leger i forbindelse med kurskostnader mv.

#### **4.6 Arbeidsgiveren dekker arbeidstakerens kostnader i tjenesten**

##### **4.6.1 Refusjon av kostnader**

Når arbeidsgiveren dekker arbeidstakerens fradragsberettigede kostnader i tjenesten, f.eks. ved at arbeidstakeren får refundert de kostnadene han har hatt, kommer beløpet verken til inntekt eller fradrag ved ligning av arbeidstakeren (nettometoden). Se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

##### **4.6.2 Underskudd på utgiftsgodtgjørelse**

Yter arbeidsgiveren godtgjørelse til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeidet, brukes som hovedregel nettometoden. Se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)». I slike tilfeller er det bare et eventuelt underskudd som inngår i minstefradraget.

Eventuelt underskudd på godtgjørelse for kostnader til besøksreiser og merkostnader til kost under tjenestereise/arbeidsopphold med overnatting borte fra hjemmet trekkes fra i tillegg til minstefradraget, jf. sktl. § 6-13 (se henholdsvis post 3.2.9 og post 3.2.7 i selvangivelsen).

##### **4.6.3 Kostnader til daglige arbeidsreiser**

Nettometoden brukes ikke når arbeidsgiveren betaler arbeidstakerens kostnader til daglige reiser mellom hjem og fast arbeidssted. Slike utbetalinger skal arbeidsgiveren ta med som lønn under post 111-A i lønns- og trekkoppgaven, og arbeidstakeren gis fradrag etter vanlige regler. Se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)».

#### **5 Kostnader som minstefradraget ikke dekker**

Følgende kostnader dekkes ikke av minstefradraget og kommer derfor særskilt til fradrag dersom vilkårene for fradrag foreligger:

- daglige reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)

- merkostnader til kost, losji, småutgifter og besøksreiser som påløper ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet, samt underskudd på godtgjørelse til dekning av slike kostnader,
- premie og tilskudd til privat og offentlig pensjonsordning i arbeidsforhold
- fradragsberettiget fagforeningskontingent
- foreldrefradrag
- føderådsvetelser (kår)
- underskudd i virksomhet og ved drift av fast eiendom
- fradragsberettiget underholdsbidrag
- renter av gjeld
- gaver til visse frivillige organisasjoner, se emnet «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold»
- tilskudd til vitenskapelig forskning mv., se emnet «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold».

Oppregningen er ikke uttømmende.

## 6 Ektefeller og barn

### 6.1 Generelt

Det foretas særskilt beregning av minstefradrag for hver person som lignedes 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 av gjenlevendes inntekt.

### 6.2 Ektefeller med pensjon

Når begge ektefeller har krav på pensjon og/eller arbeidsavklaringspenger, vil det foreligge særskilte lønns- og trekkoppgaver for hver av dem. Hver enkelts grunnlag for beregning av minstefradrag vil da følge av lønns- og trekkoppgavene.

### 6.3 Pensjon med ektefelle tillegg

Det er i visse tilfeller unntak fra skatteplikt for ektefelle tillegg, jf. sktl. § 5-43 (1) bokstav j. Nærmere om disse unntakene, se emnet «Trygdeytelser mv.», pkt. 2. Det skal ikke gis særskilt minstefradrag for ektefelle tillegg når dette er skattefritt, jf. sktl. § 6-32 (2) annet punktum.

Mottar den ene ektefellen pensjon med ektefelle tillegg fra folketrygden, vil hele ytelsen være utbetalt til den pensjonsberettigede. Det vil da foreligge bare én lønns- og trekkoppgave hvor eventuelt skattepliktig ektefelle tillegg vil være innberettet under kode 219. Ektefelle tillegg skattlegges hos den pensjonsberettigede. I disse tilfellene skal det gis et særskilt minstefradrag i ektefelle tillegg hos den pensjonsberettigede. Den ikke-pensjonsberettigede ektefellen skal eventuelt ha eget minstefradrag uavhengig av denne regelen.

Når det faktisk skjer utbetaling av uførepensjon etter avregning mot tidligere utbetalte sykepenger, og pensjonen også omfatter skattepliktig ektefelle tillegg, må det gis særskilt minstefradrag for ektefellen etter vanlige regler. Fradragene kan ikke beregnes av et større beløp enn det som faktisk utbetales.

### 6.4 Barn som har lønn fra foreldres bedrift

Barn som er 13 år eller eldre ved utløpet av inntektsåret lignedes særskilt for arbeidsinntekt, også for lønn fra foreldres bedrift. For barn som er 12 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret, skal det beregnes eget minstefradrag i lønn som det er gitt fradrag for i foreldrenes bedrift. Om skattefrihet for arbeidsinntekt inntil kr 10 000 for barn under 13 år, se emnet «Barn og ungdom».

### 6.5 Barn som får barnpensjon eller skattepliktig understøttelse

Barn som mottar barnpensjon, skattepliktig understøttelse o.l. og i tillegg har arbeidsinntekt, skal ha to minstefradrag.

Så lenge barnet er 16 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret, skal barnpensjon og skattepliktig understøttelse som barnet får lignes sammen med foreldrenes inntekt. Ungdom som ved utløpet av inntektsåret er 17 år eller eldre, skal alltid lignes selvstendig for barnpensjon og skattepliktig understøttelse. Det skal for barnet/ungdommen foretas særskilt beregning av minstefradrag i vedkommendes barnpensjon eller andel i skattepliktig understøttelse i tillegg til eventuelt minstefradrag i lønn mv. Lignes barnpensjon eller skattepliktig understøttelse hos foreldrene, skal minstefradraget i pensjonen mv. gis hos dem. Om særskilt inntektsfradrag i skattepliktig understøttelse og barnpensjon, se emnet «Barn og ungdom».

Samlet understøttelse skal ved denne beregningen fordeles mellom barna/ungdommene og eventuelt forsørgeren, etter den avtalen eller dommen som foreligger, hvis ikke understøttelsen i sin helhet gjelder forsørgeren.

Når det oppbæres barnpensjon e.l., skal det alltid gis minstefradrag i pensjonen i tillegg til minstefradrag i mulig lønnsinntekt. Dette gjelder uavhengig av om pensjonen lignes hos foreldrene eller barnet.

### 6.6 Forsørgertillegg for barn

Forsørgertillegg for barn, som ytes i tillegg til pensjon fra folketrygden eller fra andre pensjonsordninger, regnes i sin helhet som forsørgerens inntekt og gir ikke rett til særskilt beregning av minstefradrag for barna.

## Naturalytelser i arbeidsforhold

- Sktl. § 5-1, § 5-11, § 5-12, § 5-13 (1) og § 5-15 (1) bokstav e nr. 1.
- Sktbl. § 5-6 (1) og § 5-10.
- FSFIN § 5-12 og § 5-15.
- FSSKD § 5-12.
- Skattebetalingsforskriften.
- Takseringsreglene.

### 1 Hva er en naturalytelse

Med naturalytelser i arbeidsforhold forstås enhver ytelse i annet enn kontanter, sjekker og lignende betalingsmidler. Dette er f.eks. ytelser som har form av varer, aksjer, rentefordel ved rimelige lån, tjenester, bruksrettigheter eller andre goder. Dette gjelder enten ytelsen stilles til disposisjon for mottakeren vederlagsfritt eller til underpris.

Likestilt med kontanter (ikke naturalytelse) er

- utenlandsk valuta
- sjekker, herunder reisesjekker
- gavebrev som kan innløses i kontanter
- gjeldsbrev

Som naturalytelse anses f.eks. heller ikke ytelser hvor

- arbeidsgiverens betaling til tredjemann er foretatt på vegne av arbeidstakeren, f.eks. mot trekk i lønn
- arbeidstakeren etter lønnsavtalen har krav på å få ta ut slike ytelser hos arbeidsgiveren eller hos andre (på arbeidsgivers bekostning) inntil et bestemt beløp i tillegg til kontantlønnen, og arbeidstakeren kan velge hvilke gjenstander han vil ta ut
- arbeidsgiver refunderer utlegg som arbeidstaker har hatt til rene privatkostnader. Om unntak, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.»

## 2 Hovedregel om skatteplikt

### 2.1 Ytelser fra arbeidsgiver

Fordel i form av naturalytelser i arbeidsforhold er som hovedregel skattepliktig inntekt. Mange naturalytelser er imidlertid helt eller delvis skattefrie, se [pkt. 4](#).

### 2.2 Bonusytelser fra andre enn arbeidsgiver

Oppnår skattyter bonusytelser fra andre enn arbeidsgiver, f.eks. flyselskap, hotell mv. som følge av reise, overnatting mv. hvor arbeidsgiver eller hans oppdragsgiver har dekket kostnadene, skatlegges verdien av bonusytelsen som lønn dersom ytelsen benyttes privat. Bonusytelsen kan for eksempel gjelde fritt weekendopphold på hotell eller gratis flyreise.

### 2.3 Andre ytelser fra forretningsforbindelser mv.

I en del tilfeller mottar næringsdrivende eller deres arbeidstakere ytelser fra forretningsforbindelser som f.eks. turer til større sportsarrangementer. Verdien av ytelsene vil normalt være skattepliktige naturalytelser for mottakeren. Om belønning for salgsinnsats, se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)», [pkt. 6](#).

Om eventuell skatteplikt for fordel ved å motta ytelser som er representasjon for yteren, se emnet «[Representasjon](#)».

Se også emnet «[Velferdstiltak](#)».

## 3 Verdsetting

### 3.1 Generelt

Verdien av naturalytelser hvor det ikke er fastsatt satser for beregningen, skal som hovedregel settes til omsetningsverdi. Dette gjelder enten ytelsene er trekkpliktige eller ikke.

Naturalytelser som er trekkpliktige verdsettes på forskuddsstadiet. Alle skattepliktige naturalytelser er i utgangspunktet trekkpliktige, jf. sktbl. § 5-6 (1) bokstav a.

Naturalytelser i form av fri bruk/utlån av kapitalgjenstander uten overdragelse av eiendomsretten er likevel ikke trekkpliktig, bortsett fra fri bil og fri bolig, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-10 bokstav b. Full disposisjonsrett i den vesentlige del av gjenstandens økonomiske levetid likestilles i denne forbindelse med overføring av eiendomsrett og behandles ikke som utlån. Om trekkplikt for øvrig, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)».

Naturalytelser som ikke er trekkpliktige verdsettes av skattekontoret ved ligningen.

### 3.2 Trekkpliktige naturalytelser på forskuddsstadiet

#### 3.2.1 Generelt

Naturalytelser som er trekkpliktige og derfor må verdsettes på forskuddsstadiet, kan deles i tre grupper

- naturalytelser hvor verdien fastsettes individuelt av skattekontoret etter krav fra arbeidsgiver (bare fri bolig, se [pkt. 3.2.2](#))
- naturalytelser som myndighetene har fastsatt generelle satser for (for eksempel fri kost og losji, fri bil, fordel ved rimelig lån), se [pkt. 3.2.3](#)
- naturalytelser som verdsettes av arbeidsgiver. Arbeidsgivers verdsetting er ikke bindende for skattekontoret verken ved ligning av mottakeren eller ved fastsetting av grunnlag for arbeidsgiveravgift hos yteren, se [pkt. 3.2.4](#)

#### 3.2.2 Verdsetting individuelt av ligningsmyndighetene, fri bolig

Fordel ved fri eller delvis fri bolig fastsettes individuelt av ligningsmyndighetene som hovedregel på forskuddsstadiet etter krav fra arbeidsgiver, se skattebetalingsforskriften § 5-8-20. Om fremgangsmåten og om unntak, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)». Er fordelene ikke verdsatt på forskuddsstadiet, skal ligningsmyndighetene ta standpunkt til verdsettingen ved ligningen.

Om hvilke prinsipper som skal brukes ved verdsettingen, se [pkt. 3.2.4](#) og emnet «[Bolig – fri bolig](#)».



### 3.2.3 Verdsetting når det er fastsatt satser

SKD fastsetter før inntektsårets begynnelse forskuddssatser for beregning av verdien av fri kost og losji, se skattebetalingsforskriften § 5-8-10 og SKDs kunngjøring i desember 2012 «Skattetrekket i 2013 – satser for trekkpliktige naturallytelser». Endelige satser fastsettes i takseringsreglene.

Det er gitt lovbestemte regler for verdsetting av fordel for fri bil i arbeidsforhold. Nærmere om disse reglene, se emnet «[Bil – privat bruk](#)».

Det er gitt lovbestemte regler for verdsetting ved bruk av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon. Nærmere om disse reglene, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

FIN fastsetter rentesatsen som skal brukes ved beregning av rentefordelen ved rimelige lån i arbeidsforhold, se emnet «[Lån fra arbeidsgiver/ eget selskap](#)». Disse satsene er bindende for arbeidsgiveren og ligningsmyndighetene ved fastsetting av fordelene. Dette gjelder selv om arbeidsgiveren har kjøpt naturallytelsen av andre spesielt for arbeidstakeren. Det kan ikke gis personalrabatt på disse satsene.

### 3.2.4 Verdsetting når det ikke er fastsatt satser

Verdien av naturallytelser hvor det ikke er fastsatt satser for beregningen, skal som hovedregel settes til omsetningsverdien, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-30.

Med omsetningsverdien for varer, driftsmidler og tjenester som er

- tilvirket/utført av arbeidsgiver, herunder bruk av eiendeler tilhørende arbeidsgiver og/eller
- innkjøpt til driften hos arbeidsgiveren

menes den pris (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 følger av f.eks. sesongsvingninger, ukurans, forringelse pga. alder mv., kan naturallytelsen verdsettes til denne lavere omsetningsverdi. Arbeidsgiver må kunne godtgjøre at det var en lavere verdi på ytelsestidspunktet.

Omsetningsverdien for varer og/eller tjenester som ikke går inn under avsnittet ovenfor, men som er kjøpt spesielt for arbeidstakerne, verdsettes normalt til arbeidsgiverens anskaffelsesverdi med tillegg for eventuell merverdiavgift, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-30 (1) bokstav b. Forutsetning er at naturallytelsen er innkjøpt fra en uavhengig tredjemann.

Om personalrabatt, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)», pkt. 4.

### 3.2.5 Arbeidsgivers dokumentasjon

Arbeidsgiver plikter å legge ved regnskapene nødvendig dokumentasjon av betydning for verdsettingen, herunder om beregning av personalrabatt og eventuelt hvorfor omsetningsverdi er lavere enn den normale, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-34.

## 3.3 Vederlag betalt av mottaker

### 3.3.1 Hovedregel

Hvis mottakeren betaler noe til arbeidsgiveren for naturallytelsen, skal fordelene som hovedregel reduseres med vederlaget, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-30 (4).

### 3.3.2 Unntak

Ved fastsetting av fordel ved arbeidstakers bruk av arbeidsgivers bil, skal fordelene ikke reduseres med eventuelt vederlag betalt av arbeidstakeren, jf. sktl. § 5-13 (1) tredje punktum.

## 4 Diverse spørsmål ordnet alfabetisk

### 4.1 Aksjekjøp til underpris

Om ansattes kjøp av aksjer til underpris, se emnet «[Aksjer – ansattes erverv til underpris](#)».

## 4.2 **Arbeidstøy**

Om helt eller delvis fritt arbeidstøy, se emnet «[Arbeidstøy](#)».

## 4.3 **Avis**

Om helt eller delvis fri avis, se emnet «[Avis mv.](#)».

## 4.4 **Barnehage**

### 4.4.1 *Hovedregel*

Som hovedregel er arbeidstakers fordel ved fri barnehage ytet av arbeidsgiver skattepliktig som lønn, jf. sktl. § 5-1 (1).

### 4.4.2 *Bedriftsbarnehage*

Arbeidstakers fordel ved arbeidsgivers tilskudd til drift av barnehage for arbeidstakers barn, er likevel skattefri når visse vilkår er oppfylt, jf. FSFIN § 5-15-5 (1).

Forutsetningene for skattefritaket er at arbeidsgiveren gjennom eierandeler eller kapitaltilskudd disponerer reserverte barnehageplasser til bruk for sine ansatte. Arbeidsgiveren må ha vedtektsfestede rettigheter med hensyn til antall barnehageplasser og innflytelse på driften av barnehagen, som samsvarer forholdsmessig med eierandelen/kapitalinnskuddet. Arbeidsgivers navn og antall disponible plasser må gå direkte frem av vedtektene som skal fastsettes etter lov 17. juni 2005 nr. 64 (barnehageloven) § 15, se FIN 2. februar 2006 i Utv. 2006/488.

### 4.4.3 *Tilskudd til annen barnehage*

Arbeidsgivers tilskudd til annen barnehage enn bedriftsbarnehage, oppad begrenset til kr 3 000 kroner per måned per plass, er ikke skattepliktig, jf. FSFIN § 5-15-5 (2). Dette gjelder så fremt den ansattes egenbetaling (foreldrebetaling) tilsvarer maksimalpris i henhold til bestemmelser om maksimalgrense, etter lov 17. juni 2005 nr. 64 (barnehageloven) § 15. Dersom egenbetalingen er lavere enn maksimalprisen, skal arbeidsgivers tilskudd likevel regnes som skattepliktig for den del som tilsvarer differansen mellom maksimalpris og egenbetalingen. Skatteplikten forutsetter at reduksjonen i egenbetalingen skyldes arbeidsgivers tilskudd til barnehagen.

## 4.5 **Bedriftshelsetjeneste**

Om fri bedriftshelsetjeneste, se [pkt. 4.21](#).

## 4.6 **Bedriftshytte**

Om skattlegging ved bruk av bedriftshytte, se emnet «[Velferdstiltak](#)».

## 4.7 **Bedriftskantine**

Om rimelig mat i bedriftskantine, se emnet «[Velferdstiltak](#)».

## 4.8 **Behandlingsutgifter og behandlingforsikring ved sykdom eller skade**

Arbeidsgivers dekning av ansattes kostnader til behandling av sykdom eller skade er skattepliktig som lønn. Det samme gjelder arbeidsgivers dekning av behandlingforsikring.

Kostnader til behandling mv. hvor dekningen fra arbeidsgiver skattlegges hos arbeidstaker, kan etter omstendighetene medføre rett til særfradrag for sykdomskostnader, se emnet «[Særfradrag – sykdom eller svakhet](#)».

Om fordel ved å delta i ordning med bedriftshelsetjeneste, se [pkt. 4.21](#).

## 4.9 **Betalingskort**

Det er ikke skatteplikt for fordel ved redusert årsavgift på betalingskort, herunder kredittkort, eller fordel ved helt eller delvis dekning av årsavgiften når det er et tjenstlig behov for kortet, og den private bruken ikke påfører arbeidsgiver ekstra kostnader. Se FSFIN § 5-15-6 (6).

#### 4.10 Bil

Om skattlegging av fri bil, se emnet «Bil – privat bruk».

#### 4.11 Bolig

Om skattlegging ved helt eller delvis fri bolig, se emnet «Bolig – fri bolig».

Om skattlegging av fritt losji, se pkt. 4.26.

#### 4.12 Bompenger/fergekostnader

##### 4.12.1 Enkeltbilletter, klippekort, verdikort og lignende

Dekker arbeidsgiver bompenger/fergekostnader til arbeidstaker og/eller arbeidstakers bil i form av enkeltbillett/klippekort/verdikort, regnes det beløpet arbeidsgiver betaler som skattepliktig lønn når billettene mv. brukes av arbeidstakeren til privatturer, herunder reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser). Kostnader til klippekort, verdikort, enkeltbilletter eller lignende må i denne forbindelse fordeles forholdsmessig mellom privat bruk og yrkesbruk. Mindre faktiske fordeler ved privat bruk av klippekort/verdikort kan det ses bort fra ved ligningen.

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til besøksreise som naturalytelse i form av f.eks. enkeltbillett/klippekort/verdikort, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet», pkt. 6.5.

Dekning av kostnader på yrkesreise, er som hovedregel skattefri også for personer som ved ligningen får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

##### 4.12.2 Månedskort, årskort og lignende

Dekker arbeidsgiver abonnement, f.eks. månedskort/årskort til ferge og/eller bompenger for arbeidstaker og/eller arbeidstakers bil og kortet brukes både til yrkesformål og av arbeidstakeren privat, skal det arbeidsgiver har betalt

- anses skattepliktig i sin helhet hvis skattyter bruker kortet til daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)
- anses skattepliktig for en skjønnsmessig andel hvis skattyter i noen utstrekning bruker kortet til private reiser, herunder sporadisk kjøring med bil mellom hjem og fast arbeidssted. Fordelen kan normalt settes til 50 % av arbeidsgivers kostnad

Brukes abonnementet hovedsakelig i forbindelse med yrkesreiser og skattyter ikke bruker fergen eller passerer bomstasjon på vei til eller fra fast arbeidssted (arbeidsreise), vil fordelene normalt være så liten at det ikke bør gis tillegg.

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til besøksreise som naturalytelse i form av månedskort, årskort og lignende eller kort som gjelder for et ubegrenset antall reiser på fly for et angitt tidsrom, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet», pkt. 6.5.

#### 4.13 Brilller

Fordel ved helt eller delvis fri brilller med spesialtilpassede brilleglass med rimelig innfatning til bruk ved dataskjerm, er ikke skattepliktig for arbeidstaker dersom behovet for slike brilller er godtgjort av sakkyndig lege/optiker.

#### 4.14 Campingvogn

Om skattlegging av helt eller delvis fri campingvogn, se emnet «Campingvogner».

#### 4.15 Datautstyr

##### 4.15.1 Generelt

Arbeidsgiver kan finansiere arbeidstakers private bruk av datautstyr på følgende måter:

- Datautstyr som eies eller leases av arbeidsgiveren utplasseres hjemme hos arbeidstakeren.
- Arbeidsgiveren refunderer arbeidstakers kostnader til å kjøpe eller lease eget datautstyr.
- Arbeidsgiveren overfører eiendomsretten til datautstyr til arbeidstakeren.

Fordel ved bruk av datautstyr som eies eller leases av arbeidsgiver anses som utgangspunkt som skattepliktig inntekt, men vil kunne være skattefri etter nærmere regler i FSFIN

§ 5-15-4. Denne skattefritaksordningen gjelder ikke i de to sistnevnte tilfellene, hvor arbeidstaker selv eier eller leaser datautstyret.

Arbeidsgivers dekning av kostnader til bruk av internett, bredbånd m.v. omfattes av reglene om elektronisk kommunikasjon og faller således utenfor hjemme-PC-ordningen, se pkt. 4.15.4 og emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

#### 4.15.2 *Arbeidsgivers utplassering av datautstyr hos arbeidstaker*

Fordel ved arbeidstakers private bruk av datautstyr utplassert av arbeidsgiver er skattefri når utplasseringen er begrunnet i tjenstlig bruk, se FSFIN § 5-15-4. Reglene gjelder hvor arbeidsgiver er eier eller leaser av det utplasserte datautstyret og den ansatte er yrkesaktiv i hele perioden hjemme-PC-ordningen varer.

Med «datautstyr» menes datamaskin, , programvare og uselvstendig tilleggsutstyr. Med datamaskin menes stasjonær PC, bærbar PC og nettbrett. Med «uselvstendig tilleggsutstyr» menes datautstyr som ikke har en selvstendig funksjon uten at det er knyttet opp til datamaskinen, for eksempel skriver eller skanner.

Privat fordel ved bruk av selvstendig tilleggsutstyr faller utenfor hjemme-PC-ordningen, og anses normalt som skattepliktig inntekt. Dette gjelder for eksempel kamera, videokamera og MP3-spiller. Hvis slikt utstyr har karakter av arbeidsredskaper for den ansatte, foretas det ikke beskatning av sporadisk privat bruk.

Med «tjenstlig bruk» menes all bruk som leder til leveranse av tekster, beregninger, tegninger, timelister og andre maskinelle produkter til arbeidsgiveren, samt øvelsesbruk med sikte på økt ferdighet til å utøve slik produksjon. Øvelsesbruk må være egnet til å gi arbeidstakeren en IT-kompetanse som arbeidsgiveren har nytte av i den ansattes nåværende stilling, eller fremtidige stilling i samme selskap eller konsern når det foreligger konkrete holdepunkter for et slikt skifte av stilling. Det settes ikke noen grense for øvelsesbruk ved at arbeidstakeren anses utlært, se FIN 8. februar 2000 i Utv. 2000/552. Vilkåret om tjenstlig bruk gjelder for hver enkelt del/funksjon av utstyret. Vilkåret setter dermed grenser for hvilke typer datautstyr/funksjoner som kan utplasseres uten beskatning av eventuell privat fordel.

#### 4.15.3 *Bruttotrekksordningen*

Frem til og med 12. oktober 2009 var det i FSFIN § 5-15-4 (4) regler om at finansiering av datautstyr som var utplassert hos arbeidstaker kunne skje ved trekk i lønn (bruttotrekksordningen). Denne bestemmelsen er opphevet med virkning fra og med 13. oktober 2009, jf. endringsforskrift 3. desember 2009. Fordel ved privat bruk av datautstyr utplassert hos arbeidstaker er ikke skattefri hvis avtale om bruttotrekksordning er inngått 13. oktober 2009 eller senere. Tilsvarende gjelder hvis en avtale som er inngått tidligere blir forlenget eller utvidet på annen måte. Bruttotrekksordningen gjelder imidlertid for avtaler inngått før 13. oktober 2009.

Hvor bruttotrekksordningen gjelder, skal trekket i lønn redusere arbeidstakerens brutto skattegrunnlag, samt grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift. Bruttotrekket kan ikke finansiere projektor eller skjermer større enn 19". Trekket kan maksimalt utgjøre kr 280 per måned. Beløpsbegrensningen gjelder for den enkelte skattyter og er ikke knyttet til arbeidsforholdet eller den enkelte avtale om hjemme-PC.

Det er et vilkår at bruttotrekksordningen finansierer en fullstendig datamaskin (selve datamaskinen, skjerm, tastatur og mus), samt programvare, eventuelt tilsvarende bærbar PC, se FIN 26. september 2006 i Utv. 2006/1351. Bruttotrekksordningen kan kombineres med arbeidsgivers utlån av datautstyr som på grunn av beløpets størrelse faller utenfor ordningen.

Arbeidsgiverbegrepet må i forhold til hjemme-PC-ordningen forstås i vid forstand, og er ikke begrenset til ordinære ansettelsesforhold, se FIN 8. februar 2000 i Utv. 2000/552.

#### 4.15.4 *Overdragelse av eiendomsretten til datautstyr brukt i arbeidsforhold*

Skattefritaket for utplassering av datautstyr omfatter ikke helt eller delvis vederlagsfri overføring av eiendomsretten til utstyret til arbeidstakeren.

Ved overdragelse av eiendomsretten til datautstyr fra arbeidsgiver (eventuelt finansieringsselskap) til arbeidstaker, foreligger en skattepliktig fordel hvis arbeidstaker betaler en lavere verdi enn markedsverdi. Når det gjelder beregning av denne fordelten for brukt datautstyr, har Skattedirektoratet fastsatt veiledende satser som normalt kan legges til grunn ved verdsettingen, se takseringsreglene § 1-2-16.

Ved overdragelse av eiendomsretten til datautstyret, vil skattefritaksregelen om trekk i bruttolønn, jf. FFSFIN § 5-15-4 (4), ikke gjelde.

#### **4.16 Elektrisk kraft**

Helt eller delvis fri elektrisk kraft i arbeidsforhold er skattepliktig naturalytelse. Verdien av fordelten fastsettes normalt til arbeidsgivers kostnader inklusiv alle avgifter dersom den er innkjøpt av arbeidsgiveren spesielt for arbeidstaker. For øvrig verdsettes elektrisk kraft til markedsverdi inklusiv alle avgifter.

Når fri elektrisk kraft medfølger som en tilleggsytelse til fri bolig, skal fordelten verdsattes sammen med boligen på forskuddsstadiet og medregnes i trekkgrunnlaget. Se emnet «[Bolig – fri bolig](#)».

#### **4.17 Forsvarets dekning av besøksreiser**

Forsvarets dekning av inntil to besøksreiser årlig for personer som nevnt i «Bestemmelser for transporttjenesten i Forsvaret» (BTF 4-002) 29. april 1998 pkt. 4.3, regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. FFSFIN § 5-15-6 (7).

#### **4.18 Fritidsbåt**

Om skattlegging av helt eller delvis vederlagsfri bruk av fritidsbåt, se emnet «[Fritidsbåter](#)» og emnet «[Velferdstiltak](#)».

#### **4.19 Gaver**

Gaver i arbeidsforhold er i utgangspunktet skattepliktig. Fritak for skatteplikt etter FFSFIN § 5-15-1 og § 5-15-2 omfatter visse gaver i og utenfor ansettelsesforhold. Se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

#### **4.20 Helsestudio, treningssenter mv.**

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til helsestudio, treningssenter mv., se emnet «[Velferdstiltak](#)».

#### **4.21 Helsetjeneste**

Arbeidstakers fordel ved å delta i bedriftshelsetjeneste/bedriftslegeordning er ikke skattepliktig når ordningen hovedsakelig omfatter forebyggende helseundersøkelser (dvs. avverge sykdom, belastningsskader mv.) og ikke behandling av sykdom mv. Mindre, kurative tiltak (reseptutstedelse mv.) som ledd i en ellers vanlig forebyggende bedriftshelsetjeneste (småkurativ behandling) vil imidlertid være skattefrie. Det samme gjelder behandling av yrkesskader. Dersom det tilbys kurativ behandling klart ut over det vanlige for bedriftshelsetjenester, vil fordelten være skattepliktig. Se FIN 12. november 1998 i Utv. 1998/1402. Det vises til lov 17. juni 2005 nr. 62 om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern (arbeidsmiljøloven) § 3-3 og forskrift 10. september 2009 nr. 1173 (som erstattes av forskrift 6. desember 2011 nr. 13 fra 1. januar 2013). Henvisningen til forskriften innebærer blant annet at det stilles krav om at eventuelle forebyggende tiltak er spesifikt rettet inn mot risiko for helsefare på den konkrete arbeidsplassen. F.eks. vil kreftscreening av de ansatte i en bedrift der det ikke foreligger noen spesielle risikofaktorer ikke bli ansett for å være ledd i en vanlig forebyggende bedriftshelsetjeneste, se BFU 7/2012.

Om når arbeidsgiver betaler medlemskap i privat medisinsk senter for arbeidstakere, se FIN 15. oktober 1990 i Utv. 1990/1092.

Om skattefrie treningsordninger, se [pkt. 4.38](#) og emnet «[Velferdstiltak](#)», [pkt. 2.12](#).

#### 4.22 *Julekurv o.l.*

Om fordel ved å motta julekurv o.l. fra arbeidsgiver, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

#### 4.23 *Kantine*

Om rimelig mat i bedriftskantine, se emnet «[Velferdstiltak](#)».

#### 4.24 *Kontingenter*

Om fordel ved at arbeidsgiver dekker arbeidstakers foreningskontingenter, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

#### 4.25 *Kost*

##### 4.25.1 *Hovedregel*

Fordel ved helt eller delvis fri kost i arbeidsforhold er som hovedregel skattepliktig. Dette vil også omfatte pendlere som får kosten dekket etter regning eller administrativ forpleining under arbeidsopphold utenfor hjemmet (kostbesparelse). Skatteplikten omfatter likevel ikke fordel ved fri kost under yrkesopphold, se nedenfor.

SKD fastsetter forskuddssatser for fri kost og losji og for kostbesparelse. De endelige satsene fastsettes i takseringsreglene § 1-2-17 og § 1-2-1. Satsen for fri kost (alle måltider) og kostbesparelse er den samme. Disse satsene skal benyttes i arbeidsgiverens lønnsregnskap. Verdien av ytelsen fremkommer derfor direkte av lønnsregnskapet og innberettes under kode 110-A (fri kost og losji) og 143-A (kostbesparelse i hjemmet), i lønns- og trekkoppgaven. Det skal derfor ikke gjøres tillegg til den innberettede lønn for verdi av slike ytelser ved ligningen.

Dersom verdsetting etter satsene i særlige tilfeller skulle virke åpenbart urimelig, kan ytelsen settes noe lavere ved ligningen. Slike fravik forutsettes bare å skulle foretas i helt spesielle tilfeller, f.eks. dersom lønnstakeren har en uvanlig stor familie som alle har hatt fri kost hos lønnstakerens arbeidsgiver. Totalbeløpet for fri kost etter satsene kan da bli urimelig høy, sammenlignet med hva det ville ha vært i egen husholdning.

##### 4.25.2 *Unntak, kost i møte/kurs*

Mat på møter/kurs kan serveres skattefritt til interne og eksterne deltakere. Det forutsettes at kostnadene til serveringen er rimelige sett i sammenheng med det aktuelle møtet/kurset. Fritt måltid reduserer eventuelt skattefri kostgodtgjørelse, se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 11.3.3 og emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)», pkt. 3.3.2.

##### 4.25.3 *Unntak, kost til frivillige*

Fri kost til frivillige regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. FSFIN § 5-15-9 første punktum. Dette vil for eksempel gjelde for personer som yter frivillig innsats på eldrecentre, idrettsarrangementer mv. Skattefriheten gjelder ikke for frivillige som også mottar annen skattepliktig godtgjørelse ved slik aktivitet, jf. FSFIN § 5-15-9 annet punktum. Om grensene for skattefri godtgjørelse, se emnet «[Lønnsoppgaveplikt](#)», pkt. 5.2.

##### 4.25.4 *Unntak, kost på tjenestereise/under yrkesopphold*

Fordel ved kostbesparelse i hjemmet/fri kost ved opphold i forbindelse med tjenestereise/yrkesopphold er ikke skattepliktig når kosten dekkes etter regning eller ved administrativ forpleining (dette gjelder ikke under pendleropphold), jf. FSFIN § 5-15-6 (4). Dette gjelder selv om skattyter får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen.

I arbeidsforhold skal antall døgn med helt eller delvis fri kost på tjenestereise/yrkesopphold innberettes i lønns- og trekkoppgaven under kode 522.

Om kostbesparelse i forbindelse med kostgodtgjørelse, se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)».

Om skillet mellom yrkesopphold og pendleropphold utenfor hjemmet, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

#### 4.25.5 Unntak, kost på skip og sokkelinnretning

Verdien av fri kost for sjøfolk om bord på skip er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav e. Om fritt opphold om bord på oljeplattformer på kontinentalsokkelen, se emnet «Sokkelarbeidere».

#### 4.26 Losji

I utgangspunktet er verdien av fritt losji i arbeidsforhold skattepliktig inntekt. Fritt losji på tjenestereise/yrkesopphold er ikke skattepliktig. Det samme gjelder fritt losji for sjøfolk om bord på skip og for sokkelarbeidere på oljeplattform, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav e nr. 1. Fri bolig/fritt losji for pendlere blir i praksis heller ikke skattlagt dersom vedkommende ville hatt krav på fradrag for kostnader til losji. Om når pendler har krav på fradrag, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Om skatteplikt for fritt losji for utenlandske arbeidstakere som ikke er på tjenestereise/yrkesopphold, se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt».

Om verdsetting av fri bolig, se emnet «Bolig – fri bolig» og om verdsetting av fritt losji, se takseringsreglene § 1-2-17.

#### 4.27 Lån i arbeidsforhold

Om rimelige lån i arbeidsforhold, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap».

#### 4.28 Matkuponger

Arbeidsgivers tilskudd til kjøp av matkuponger for ansatte regnes ikke som skattepliktig inntekt, se FSFIN § 5-15-6 (2) når

- den ansatte ikke har tilbud om bedriftskantine eller annen mulighet til å spise til subsidierte priser foranlediget av arbeidsforholdet
- kupongordningen er generell for alle eller en betydelig gruppe av ansatte i bedriften
- kupongene bare benyttes av ansatte som har sin hovedbeskjeftigelse i bedriften
- kupongene bare benyttes i arbeidstiden
- matkupongens pålydende ikke overstiger 50 kr for hver arbeidsdag og arbeidsgivers tilskudd maksimalt utgjør 50 % av dette
- en enkelt kupong ikke er pålydende mer enn 50 kr
- matkupongen bare kan anvendes til kjøp av vanlig mat og drikke i forbindelse med arbeidet
- den ansatte ikke kan motta veksling i kontanter eller i annen form ved innløsning av kuponger
- kupongene er påstemplet bedriftens navn
- de kafeer mv. som mottar kupong som vederlag for servering returnerer denne til utsteder sammen med kopi av regning hvor det fremgår hvilke varer som er utlevert på kupongen

Skattefritaket etter disse reglene gjelder ikke for vedkommende arbeidstaker i inntektsåret dersom noen av de ovennevnte vilkår for kupongordningen brytes. Om skatteplikt for differansen mellom kupongens pålydende og eventuelt beløp den ansatte betaler, se pkt. 4.25. Fordelen innberettes under kode 112-A.

#### 4.29 Minstefradrag

Skattepliktige naturalytelser i arbeidsforhold inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradrag.

#### 4.30 Parkeringsplass ved arbeidsstedet

Når arbeidsgiver stiller parkeringsplass ved arbeidsstedet til disposisjon for arbeidstaker skattegges ikke dette i praksis. Dette gjelder selv om arbeidsgiver leier parkeringsplassen og selv om arbeidstakeren ikke har behov for bil i arbeidet/yrket. (Refunderer arbeidsgiver arbeidstakerens kostnader til parkering, er dette skattepliktig.)

#### 4.31 Personalrabatt

Om når personalrabatt er skattefri, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», pkt. 4.

#### 4.32 Piggdekkgebyr

Arbeidsgivers dekning av kostnader til piggdekkgebyr likestilles med dekning av kostnader til bompenger, se pkt. 4.12. For arbeidstaker som bor utenfor det avgiftsbelagte området gjelder dette fullt ut. For arbeidstaker som bor innenfor det avgiftsbelagte området vil arbeidsgivers dekning i utgangspunktet anses som lønn, med mindre den kan anses som utgiftsgodtgjørelse.

#### 4.33 Premier for forslag

Om skattefritak for gjenstandspremier fra arbeidsgiver for forslag om forbedring av organisasjon mv., se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

#### 4.34 Regnskapsfører, arbeidsgivers dekning av autorisasjonsgebyr for ansatte regnskapsførere

Arbeidsgivers dekning av autorisasjonsgebyr for en ansatt regnskapsfører utløser ikke fordelsbeskatning hos den ansatte. Arbeidsgivers refusjon eller utgiftsgodtgjørelse for slikt autorisasjonsgebyr vil følge nettometoden, jf. sktl. § 5-11.

#### 4.35 Reiser

##### 4.35.1 Private reiser, ansatte i trafikkelskaper o.l.

Etter ligningspraksis skal ansatte i trafikkelskaper o.l. ikke skattlegges for gratis eller billige privatreiser med selskapets egne transportmidler. Dette gjelder f.eks. ansatte i NSB og i private eller offentlige selskaper som driver rutebil-, båt- eller flytrafikk. Se for øvrig emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)».

##### 4.35.2 Arbeidsreiser

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser), se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 10. Om bruk av arbeidsgivers bil til arbeidsreiser, se emnet «Bil – privat bruk», pkt. 3. Når arbeidsgiver har fremforhandlet rabatt for ansatte ved bruk av offentlige kommunikasjonsmidler, skal rabatten behandles som lønn, se FIN 8. oktober 2007 i Utv. 2007/1575.

##### 4.35.3 Besøksreiser

Om arbeidsgiveres dekning av kostnader til besøksreise, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet» og emnet «Merkostnader – EØS-pendlere».

##### 4.35.4 Feriereiser, pensjonister

Feriereiser som er dekket av pensjonistens tidligere arbeidsgiver er skattepliktig for mot-takeren.

##### 4.35.5 Feriereiser, belønning

I en del tilfeller mottar forhandlere eller deres ansatte feriereiser som belønning fra for-retningsforbindelser. Om behandling av slike reiser, se emnet «Velferdstiltak», pkt. 2.9 og emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.», pkt. 6.2.

##### 4.35.6 Privatreiser for ansatte

Fordel ved at arbeidsgiver dekker feriereiser og andre privatreiser for ansatte, eventuelt med familie, er skattepliktig inntekt for den ansatte, se imidlertid pkt. 4.35.1. Dette gjelder også slike reiser med billetter uten begrensning av hvor mange reiser som kan foretas, som f.eks. årskort, «Travel Pass Unlimited» og lignende ordninger. Om avgrensning mot skattefrie velferdstiltak, se emnet «Velferdstiltak». Om avgrensning mot studiereiser mv., se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».



Det foreligger også skatteplikt hvis arbeidsgiver dekker ekstrakostnader ved reise og forlenget opphold i forbindelse med privatreise som følge av uforutsette omstendigheter, som for eksempel at man blir «askefast», se SKD 11. mai 2010 i Utv. 2010/866. Dette gjelder selv om hjemreisen skjer i arbeidsgivers interesse.

Dersom arbeidstaker blir kalt hjem fra privatreise tidligere enn planlagt pga. forhold hos arbeidsgiver, anses hjemreisen som tjenestereise. Arbeidsgivers dekning av merkostnader som følge av dette er skattefritt. Eventuell dekning utover dette er skattepliktig.

#### 4.35.7 *Utvidet opphold under tjenestereise*

Dekker arbeidsgiver et utvidet opphold på en tjenestereise, skattlegges ikke dette dersom følgende vilkår er oppfylt

- tjenestedelen av reisen er av minst to dagers varighet
- utvidelsen bare omfatter inntil 2 døgn ekstra
- arbeidsgiver ikke må betale mer for reisen med et slikt utvidet opphold enn for en tilsvarende kortere, ren tjenestereise

Har arbeidsgiveren hatt merkostnader i forbindelse med utvidet opphold i forhold til hva den kortere tjenestereisen ville ha kostet, er merkostnaden skattepliktig for den ansatte. Om grensen mot feriereiser, se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

Dekning av kostnader til utvidet opphold på tjenestereise som følge av uforutsette omstendigheter, for eksempel innstilte flyavganger, er ikke skattepliktig, se blant annet SKD 11. mai 2010 i Utv. 2010/866.

#### 4.36 *Røykeavvenningskurs*

Fordel ved at arbeidsgiver arrangerer/refunderer røykeavvenningskurs for de ansatte er skattefri, se FSFIN § 5-15-6 (8).

#### 4.37 *Telefon*

Om fordel ved fri telefon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

#### 4.38 *Treningsordninger mv.*

Fordel ved at arbeidsgiver finansierer treningsordninger mv. for ansatte er i utgangspunktet skattepliktig som lønn.

For bedrifter som har yrkesgrupper med spesielt belastende arbeidsoppgaver, vil treningsordninger mv. som på profesjonelt grunnlag har til hensikt å forebygge skader og sykdom, samt å forebygge belastningslidelser blant de ansatte i bedriften og som gjennomføres i samarbeid med fysioterapeuter e.l., kunne gjennomføres uten fordelsbeskatning for de ansatte. For at slike ordninger ikke skal innebære skattepliktig fordel for de ansatte, er det en forutsetning at det er en reell sammenheng mellom arbeidssituasjonen og treningsopplegget mv. Videre er det en forutsetning at treningsordningen mv. ikke omfatter mer og flere treningsformer enn det som er nødvendig for å forebygge arbeidsfremkalte skader og sykdom hos den ansatte. Også behandling/massasje som er rettet mot å redusere muskelspenninger mv., vil i konkrete tilfeller kunne være tiltak for å forebygge skader og belastningslidelser som er forårsaket av selve arbeidssituasjonen, se BFU 60/2007.

Generelle treningsordninger uten spesialtilpasset treningsprogram for den enkelte ansatte og uten aktiv oppfølging av fysioterapeut eller lignende under treningen, vil falle utenfor skattefritaket. Slike tilbud må anses å ivareta den ansattes egne behov og ønske om å trene.

Om når treningsordning kan anses som rimelig velferdstiltak, se emnet «[Velferdstiltak](#)», pkt. 2.12.

#### 4.39 *Velferdstiltak*

Om skattlegging av velferdstiltak, se emnet «[Velferdstiltak](#)».

## 5 Lønnsinnberetning av naturalytelser

Trekkpliktige naturalytelser innberettes i kodegruppe 100. Eventuelle trekkfrie naturalytelser innberettes i kodegruppe 500. Skattefrie naturalytelser er normalt ikke lønnsinnberetningspliktige. Se for øvrig emnet «[Lønnsoppgaveplikt](#)».

## 6 Arbeidsgiveravgift

Trekkpliktige naturalytelser inngår i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)».

# Opphavsretter

– Sktl. § 4-2 (1) bokstav 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, se sktl. § 4-2 (1) bokstav e. Derimot skal verdien formuesbeskattes hos en skattyter som har ervervet opphavsretten ved kjøp, arv e.l. jf. hovedregelen i sktl. § 4-1.

## 3 Inntekten

### 3.1 Opphavsmannen

Inntekt ved utnyttelse av opphavsrett er alltid skattepliktig for opphavsmannen. Dette gjelder enten inntekten erverves suksessivt eller som engangsvederlag. Inntekten kan være skattepliktig som kapitalinntekt, jf. sktl. § 5-20 (1) bokstav c og d. Inntekt av opphavsrett kan etter omstendighetene også være knyttet til virksomhet, eller være en virksomhet i seg selv, jf. sktl. § 5-30. Om virksomhetsbegrepet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

Om fradragsrett for kostnader i forbindelse med selvutviklede opphavsretter, se emnet «[Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag](#)».

Om beregnet personinntekt, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», særlig pkt. 5.12. Om fordeling av personinntekten over tre år i visse tilfeller, se emnet «[Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år](#)».

### 3.2 Arvinger

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 (Rt. 1982/1301). Om inngangsverdien ved arvefallet, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)».

### 3.3 Avskrivning

Om adgang til å avskrive opphavsretter, se emnet «[Driftsmiddel – immaterielt \(ikke-fysisk\) driftsmiddel](#)».

# Opplysningsplikt om andres forhold (tredjemannsopplysninger)

- *Lignl. § 3-5, § 3-6, § 6-1, § 6-3 til § 6-10, § 6-10 A, § 6-11, § 6-13 til § 6-15, § 10-6 og § 10-8.*
- *Forskrift 23. desember 1983 nr. 1839 om bokettersyn m.v.*
- *Forskrift 3. desember 1985 nr. 2072 om begrenning av plikten til å gi oppgave over leieforhold mv. etter ligningsloven (lignl.).*
- *Forskrift 30. oktober 1992 nr. 773 om levering av ligningsoppgaver fra boligselskap (lignl.).*
- *Forskrift 8. desember 1992 nr. 1038 om levering av ligningsoppgaver over konti for boligsparing for ungdom (BSU) (lignl.).*
- *Forskrift 5. august 1993 nr. 799 om levering av ligningsoppgaver over forsikring i livsforsikringsselskap (lignl.).*
- *Forskrift 5. august 1993 nr. 800 om forsikringsselskapers plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på livsforsikringer (lignl.).*
- *Forskrift 29. august 1994 nr. 858 om plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på skadeforsikringer (lignl.).*
- *Forskrift 18. november 1994 nr. 1016 om levering av ligningsoppgaver over tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring (lignl.).*
- *Forskrift 18. november 1994 nr. 1017 om levering av ligningsoppgaver over betaling for pass og stell av barn. (lignl.).*
- *Forskrift 13. juli 1995 nr. 685 om levering av ligningsoppgaver fra boligsameier (lignl.).*
- *Forskrift 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv. (lignl.).*
- *Forskrift 28. oktober 1998 nr. 1036 om levering av ligningsoppgave over innbetalinger til og utbetalinger fra individuell pensjonsavtale etter skatteloven (lignl.).*
- *Forskrift 8. september 2000 nr. 901 om levering av ligningsoppgaver over gaver til visse frivillige organisasjoner mv. (lignl.).*
- *Forskrift 18. oktober 2002 nr. 1184 om levering av likningsoppgave over engangsutbetaling fra innskuddspensjonsordning (lignl.).*
- *Forskrift 22. desember 2003 nr. 1778 om aksjeselskapers og allmennaksjeselskapers plikt til å levere oppgave over forhold som har betydning for skattlegging av aksjonærene mv. (lignl.).*
- *Forskrift 22. desember 2003 nr. 1779 om levering av ligningsoppgaver fra forvaltningsselskaper og verdipapirregistre til ligningsmyndighetene. (lignl.).*
- *Forskrift 30. mars 2007 nr. 366 om identitetskort på bygge- og anleggsplasser (arbeidsmiljøloven).*
- *Forskrift 15. august 2008 nr. 929 om oppdragsgivers og oppdragstakers opplysningsplikt (lignl.).*

## 1 Generelt

### 1.1 Innledning

Ligningsloven kap. 6 inneholder bestemmelser som medfører plikt til å gi opplysninger til ligningsmyndighetene om andres forhold. Dette gjelder både opplysninger som skal inngis ukrevet til ligningsmyndighetene og opplysninger som skal gis etter særskilt krav eller pålegg.

Den som har oppgaveplikt eller som kan pålegges oppgaveplikt etter disse reglene skal innrette bokføringen slik at pålagte oppgaver kan gis og kontrolleres, jf. lignl. § 6-1.

Ved for sen oppfyllelse av oppgaveplikten kan det ilegges gebyr etter lignl. § 10-8. For den som ikke etterkommer plikten til å gi opplysninger, kan det ilegges tvangsmulkt etter lignl. § 10-6. Før det treffes beslutning om tvangsmulkt, skal den oppgavepliktige varsles om dette og gis anledning til å etterkomme plikten.

For å sikre at ligningsmyndighetene får inn korrekte oppgaver, kan det foretas kontrollundersøkelser hos de som skal gi oppgaver eller opplysninger etter kapittel 6, jf. lignl.

§ 6-15. Også disse reglene omtales nedenfor. Om innhenting av kontrollopplysninger hos skattyter, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 10.

### 1.2 Hvem er ansvarlig for at oppgaveplikten oppfylles

I enkeltpersonforetak påligger oppgaveplikten innehaveren, jf. lignl. § 6-14 nr. 1. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning, påligger oppgaveplikten daglig leder av virksomheten. Dersom selskapet eller innretningen ikke har daglig leder, påligger oppgaveplikten styrets leder. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning som er unntatt fra skatteplikt, påligger oppgaveplikten også selskapets eller innretningens revisor, jf. lignl. § 6-14 nr. 3.

## 2 Opplysninger som skal gis ukrevet til ligningsmyndighetene

### 2.1 Generelt

Det er plikt til å gi en rekke opplysninger ukrevet til ligningsmyndighetene. Dette gjelder blant annet plikten etter lignl. § 6-2 til å sende lønns- og trekkoppgave ved utbetaling av lønn og pensjon mv. Nærmere om dette, se emnet «Lønnsoppgaveplikt». Nedenfor omtales øvrige bestemmelser i lignl. kap. 6 om plikten for tredjemann til ukrevet å gi kontrollopplysninger og ligningsoppgaver.

### 2.2 Aksjeselskaps og deltakerlignet selskaps plikt til å opplyse om gjeld og rentebetalinger til personlig skattyter

Aksjeselskap og deltakerlignet selskap plikter å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattyter, jf. lignl. § 6-4 nr. 6. Nærmere om disse reglene, se emnet «Renteinntekter», pkt. 4.4.

### 2.3 Aksjonærer mv.

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal ukrevet levere oppgave over forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene, jf. lignl. § 6-11. Dette gjelder blant annet følgende opplysninger

- aksjekapitalens størrelse og aksjenes antall og størrelse, herunder endringer i løpet av inntektsåret som følge av stiftelse, emisjoner, fusjon, fisjon mv.
- eiere av aksjer per 1. januar i ligningsåret, identifisert med fødselsnummer, organisasjonsnummer eller D-nummer, endringer i aksjonærsammensetningen i løpet av inntektsåret, utdelt utbytte og øvrige opplysninger som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte aksjonær ved realisasjon av aksjer
- aksjenes formuesverdi hvis aksjene ikke er børsnoterte

Tilsvarende opplysningsplikt gjelder for sparebanker, gjensidige forsikringselskaper, samvirkeforetak av låntakere og selveiende finansieringsforetak som har utstedt egenkapitalbevis (grunnfondsbevis). Opplysningsplikten gjelder også for andre selskaper og sammenslutninger med begrenset ansvar og som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra. Boligselskaper hvor andelshaverne ligned etter sktl. § 7-3 omfattes imidlertid ikke.

Nærmere regler om innleveringsplikten er gitt av FIN i forskrift 22. desember 2003 nr. 1778 om aksjeselskapers og allmennaksjeselskapers plikt til å levere oppgave over forhold som har betydning for skattlegging av aksjonærene mv.

### 2.4 Allmenninger

Allmenninger skal gi oppgave over hva den enkelte bruksberettigede i siste år har mottatt fra allmenningen av trevirke, i kontanter eller andre fordeler og samtidig meddele hvor stor del av det utdelte som blir skattlagt på allmenningens hånd, jf. lignl. § 6-9. Oppgaven skal gis til skattekontoret innen 31. januar i året etter uttaket.

### 2.5 Barnepass

Institusjoner som mottar betaling for pass og stell av barn skal gi oppgave til ligningsmyndighetene over kostnader til barnepass som er påløpt i året for foreldre og andre

foresatte, jf. lignl. § 6-6 bokstav e. Nærmere om oppgaveplikten, se forskrift 18. november 1994 nr. 1017 om levering av ligningsoppgaver over betaling for pass og stell av barn.

## 2.6 Boligformidling

Om opplysningsplikt i forbindelse med boligformidling, se [pkt. 2.17.2](#).

## 2.7 Boligsameie

Om innberetningsplikt for styret i boligsameie, se emnet «Sameie – ligning etter brutto-metoden», [pkt. 10](#).

## 2.8 Boligselskap

Om boligselskapers oppgaveplikt, se emnet «Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne», [pkt. 13](#).

## 2.9 Boligsparing for ungdom (BSU)

Om oppgaveplikten for banker og andre spareinstitusjoner over kontrakter om boligsparing for ungdom, se emnet «Boligsparing for ungdom (BSU)», [pkt. 5](#) og [pkt. 6](#).

### Nytt for 2013

#### 2.10 Drosjesentraler

Fra og med inntektsåret 2013 skal drosjesentraler gi opplysninger fra skiftklappen for løyvehavere som er tilknyttet sentralen, jf. lignl. § 6-3 nr. 8. Selv om drosjesentralene skal rapportere bare en gang i året, etter utgangen av det året rapporteringen gjelder, må de derfor starte å samle opplysninger fra begynnelsen av 2013.

#### 2.11 Finansinstitusjoner

Om finansinstitusjoners plikt til å gi oppgave over innskudds- og lånekonti, se [pkt. 2.15](#).

#### 2.12 Forsikringsselskap mv.

Livsforsikringsselskap skal gi oppgave over forsikringstakernes og de forsikredes navn, fødselsnummer, adresse, forsikringsbeløp, gjenkjøpsverdi, betalte premiebeløp mv., jf. lign. § 6-6 bokstav a. Nærmere regler om oppgaveplikten er gitt i forskrift 5. august 1993 nr. 799 om levering av ligningsoppgave over forsikring i livsforsikringsselskaper. I følge forskriften § 2 skal det gis opplysninger om kapitalforsikring med sparing og individuelle livrenteforsikringer. Det skal bl.a. gis opplysninger om årsavkastningen på spardelen av kapitalforsikring, jf. sktl. § 5-20 (2) og gjenkjøpsverdi 1. januar året etter inntektsåret.

Forsikringsselskap og Norsk Pasientskadeerstatning skal gi oppgave over utbetalinger siste år, herunder tilbakebetaling av forsikringspremie, jf. lignl. § 6-7.

Det er gitt nærmere regler i forskrift 5. august 1993 nr. 800 om forsikringsselskapers plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på livsforsikringer.

Videre er det fastsatt forskrift 28. oktober 1998 nr. 1036 om levering av ligningsoppgave over innbetalinger til og utbetalinger fra individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA).

Skattedirektoratet har fastsatt forskrift 29. august 1994 nr. 858 om plikten til å gi oppgave til ligningsmyndighetene over utbetalinger på skadeforsikring i siste år, herunder tilbakebetaling av forsikringspremie. Forskriften gjelder tilsvarende for utbetalinger fra Norsk Pasientskadeerstatning.

I følge alle de fire forskriftene som er nevnt ovenfor, skal oppgavene leveres Skattedirektoratet på maskinlesbart medium innen 20. januar i året etter inntektsåret.

Om forsikringsselskapers plikt til å gi oppgave over innskudds- og lånekonti, se [pkt. 2.15](#).

#### 2.13 Forvaltningsselskap

Forvaltningsselskap skal gi oppgave til ligningsmyndighetene over innskudd som er gjort i verdipapirfond, jf. lignl. § 6-6 bokstav c. Nærmere regler om forvaltningsselskapers

opplysningsplikt er gitt i forskrift 22. desember 2003 nr. 1779 om levering av ligningsoppgaver fra forvaltningsselskaper og verdipapirregistre til ligningsmyndighetene, § 1 og kap. 2.

### 2.14 *Gaver til frivillige organisasjoner*

Organisasjoner mv. som mottar gaver med fradragsrett for giverne i henhold til sktl. § 6-50, skal gi oppgave til ligningsmyndighetene over mottatte gaver som gir giveren rett til fradrag i inntekten. Oppgaven skal inneholde opplysninger om giverens navn og fødselsnummer eller organisasjonsnummer, jf. lignl. § 6-6 bokstav g. Nærmere om vilkårene for fradragsrett for gaver, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

### 2.15 *Innskudds- og lånekonti*

#### 2.15.1 *Nærmere om hvem oppgaveplikten omfatter*

Følgende institusjoner har plikt til å gi oppgave over innskudds- og lånekonti, jf. lignl. § 6-4 nr. 2

- finansinstitusjoner, jf. lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet § 1-3, og andre som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring
- verdipapirforetak, jf. lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel og andre som har penger til forvaltning
- pensjonskasser

Oppgaveplikten omfatter banker, forsikringsselskap, hypotek- og kredittforeninger, samvirkeforetak, spareforeninger, fonds- og aksjemeglere, advokater, finansinstitusjoner og andre som har penger til forvaltning eller som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, jf. FIN's forskrift 22. desember 1992 nr. 1190 om levering av ligningsoppgaver over innskudd og lån i banker, forsikringsselskaper m.v.

Forvaltning av midler vil typisk foreligge når forvalteren tar hånd om tilbakebetalte midler, og hvor løpende avkastning passerer gjennom forvalteren. Mer avgrenset finansiell bistand, for eksempel rådgivning til en person som selv forvalter sine midler omfattes ikke.

#### 2.15.2 *Hvilke opplysninger skal gis*

Oppgaveplikten omfatter samtlige innskudd og utlån, herunder formidlede og forvaltede innskudd og utlån, jf. Finansdepartementets forskrift 22. desember 1992 nr. 1190 om levering av ligningsoppgaver over innskudd og lån i banker, forsikringsselskap m.v. § 2.

Hvilke opplysninger som skal fremgå av oppgaven over innskuddskonti og lånekonti er nærmere spesifisert i forskriften § 3 (innskuddskonti) og § 4 (lånekonti). Oppgavene skal bl.a. vise den enkelte kundes innestående og utestående beløp for hver konto per 1. januar eller ved oppgjør av kontoen i løpet av det foregående år. Oppgaven skal også vise renter påløpt siste år.

### 2.16 *Landbruksprodukter*

Næringsdrivende som utøver næring ved å kjøpe eller omsette landbruksprodukter (herunder levende dyr) skal gi opplysninger til ligningsmyndighetene om all omsetning med produsentene, jf. lignl. § 6-3 nr. 6, og FIN's forskrift 8. januar 1997 nr. 6 om opplysningsplikt for næringsdrivende som omsetter jord- og husdyrprodukter o.l. fra produsent.

Opplysningsplikten gjelder næringsdrivende som utøver næring ved å kjøpe eller omsette levende dyr, slakt (herunder fjørfeslakt), hud, skinn, ull, pelsskinn, melk, egg, poteter, korn, frø, erter, frukt, bær, grønnsaker og tømmer, jf. forskriften § 1.

Det skal sendes inn en årsoppgave der følgende opplysninger skal fremgå, jf. forskriften § 1 (2)

- produsentens fødselsnummer (eventuelt organisasjonsnummer), navn og adresse
- antall enheter, vekt og samlet netto verdi av omsetningen, inkludert eventuelle tilskudd som utbetales i forbindelse med salgsoppgjøret. Dersom omsetningen består av dyr eller skinn, må verdien for hver dyreart fremgå. Dersom slakt eller deler av slakt tas i retur av produsenten, må dette fremgå av oppgaven
- organisasjonsnummer (eventuelt fødselsnummer) navn og adresse for den som gir oppgavene

Årsoppgaven skal sendes Skattedirektoratet innen 1. februar året etter inntektsåret.

## 2.17 **Leieforhold**

### 2.17.1 **Leietakers oppgaveplikt**

Ved leie av bolig som ikke utelukkende skal tjene til eget boligbehov, skal leietaker i nærmere angitte tilfeller, gi en oppgave over påløpt leie, samt utbetaling av leie til den enkelte utleier, jf. lignl. § 6-8. Kretsen av oppgavepliktige er nærmere avgrenset i forskrift 3. desember 1985 nr. 2072 om begrensning av plikten til å gi oppgave om leieforhold mv. etter ligningsloven, se forskriften § 2 nr. 1. Oppgaveplikten gjelder

- når den som har leid en bolig, fritt eller mot vederlag, stiller denne til disposisjon for arbeids- eller oppdragstaker
  - når boligen er leid fra egen arbeidstaker
  - når boligen leies av et aksjeselskap fra aksjonær
- Unntak fra oppgaveplikten gjelder i følgende tilfeller
- når eiendommen eies av stat, fylkeskommune eller norsk aksjeselskap
  - når leibeløpet er innberettet på lønns- og trekkoppgave
  - når leibeløpet er tatt med i aksjonæroppgave

### 2.17.2 **Formidlers oppgaveplikt**

Den som mot godtgjøring har formidlet leie av boligeiendom, herunder fritidseiendom, utleiehytte mv., skal levere oppgaver over inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier, jf. lignl. § 6-8 nr. 2 og § 3 i forskrift 3. desember 1985 nr. 2072 om begrensning av plikten til å gi oppgave om leieforhold mv. etter ligningsloven. Etter forskriften § 3 nr. 2 gjelder ikke oppgaveplikten når

- samlet årlig leibeløp til den enkelte utleier er under kr 10 000
- eiendommen eies av stat, fylkeskommune, kommune eller norsk aksjeselskap
- det er formidlet leie av rom, hytte, leilighet mv. i eller tilknyttet hotell, pensjonat eller lignende virksomhet

Oppgaven skal omfatte inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier, eiendommens navn og adresse, avtalt leie, leie påløpt i inntektsåret, samt for hvilket tidsrom den enkelte kontrakt gjelder. Oppgaven skal dessuten opplyse om den oppgavepliktiges navn og adresse, og den skal være underskrevet. Oppgaven skal leveres til skattekontoret innen den 31. januar året etter at utleiekontrakten er inngått. Se forskriftens § 3 nr. 3.

## 2.18 **Lønnsoppgaveplikt**

Om plikt til å gi lønns- og trekkoppgave ved utbetaling av lønn, pensjon eller annen godtgjørelse for arbeid, se emnet «[Lønnsoppgaveplikt](#)».

## 2.19 **Norsk Pasientskadeerstatning**

Norsk Pasientskadeerstatning skal gi oppgave over utbetalinger siste år, herunder tilbakebetaling av forsikringspremie til forsikrede og skadelidte, jf. ligningsloven § 6-7 (1) og forskrift 29. august 1994 nr. 848 om plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på skadeforsikringer. Se [pkt. 2.12](#).

## 2.20 **Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond**

Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond skal sende årsoppgave til ligningsmyndighetene over medlemskontienes saldo og bevegelser, jf. lignl. § 6-3 nr. 5. Se nærmere i emnet «[Pelsdyr](#)».

## 2.21 **Pensjonskasser**

Om pensjonskassers opplysningsplikt mht. pensjonsavtaler, se [pkt. 2.12](#). Om opplysningsplikt mht. innskudds- og lånekonti, se [pkt. 2.15](#).

## 2.22 **Pensjonsavtaler**

Om forsikringssekskapers opplysningsplikt mht. pensjonsavtaler, se [pkt. 2.12](#).

## 2.23 **Salgsorganisasjon for fisk**

Godkjent salgsorganisasjon for fisk, jf. lov 14. desember 1951 nr. 3 om omsetning av råfisk § 2, skal ukrevet gi opplysninger til ligningsmyndighetene om all omsetning av råfisk som

i førstehånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsorganisasjonen, jf. lignl. § 6-3 nr. 7.

#### **2.24 Tilskudd til vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring**

Institutt som foretar vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring skal gi oppgaver til ligningsmyndighetene over tilskudd som gir giveren rett til fradrag etter sktl. § 6-42, jf. lignl. § 6-6 bokstav d. Nærmere om fradragsretten for slike tilskudd, se emnet «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold».

#### **2.25 Underholdsbidrag**

NAV Innkreving og Statens Innkrevingssentral har oppgaveplikt over fradragsberettigede underholdsbidrag som de krever inn fra bidragspliktige, se forskrift 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv.

#### **2.26 Verdipapirforetak**

Om verdipapirforetaks oppgaveplikt for innskudds- og lånekonto, se pkt. 2.15.

#### **2.27 Verdipapirregistre**

Verdipapirregistre skal gi ligningsmyndighetene oppgave som viser den enkelte investors samlede beholdning av finansielle instrumenter per 1. januar og 31. desember siste år, eller ved opprettelsen eller oppgjør av kontoen i løpet av året, jf. lignl. § 6-5. Oppgaven skal også vise årlig avkastning på finansielle instrumenter.

Verdipapirregistre skal også gi ligningsmyndighetene oppgaver over forhold som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte investor ved utdeling av utbytte fra, og realisasjon av, aksjer. Nærmere regler om verdipapirregistrenes opplysningsplikt er gitt i forskrift 22. desember 2003 nr. 1779 om levering av ligningsoppgaver fra forvaltningsselskaper og verdipapirregistre til ligningsmyndighetene § 2 og kap. 3.

#### **2.28 Utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere**

Etter lignl. § 6-10 og SKD's forskrift 15. august 2008 nr. 929 om oppdragsgivers og oppdragstakers opplysningsplikt, skal alle norske og utenlandske næringsdrivende og offentlige organer ukrevet gi opplysninger om oppdrag og underoppdrag, hvor avtalt vederlag er kr 10 000 eller høyere. Oppgaveplikten gjelder bare hvor oppdragstaker er bosatt eller hjemmehørende i utlandet. Oppgaveplikten gjelder dersom oppdraget utføres

- på sted for bygge- og monteringsvirksomhet i Norge,
- på annet sted som står under oppdragsgiverens kontroll i Norge, eller
- på den norske kontinentalsokkelen

Oppdrag som står under oppdragsgivers kontroll, som nevnt i andre strekpunkt, vil være oppdrag som utføres i oppdragsgivers egne lokaler og oppdrag som utføres på et annet sted som oppdragsgiver faktisk eller rettslig disponerer. Det er ikke avgjørende om oppdragsgiveren eier, leier eller på annen måte har eksklusiv bruksrett til stedet hvor oppdraget utføres. Oppdrag og underoppdrag som utføres på steder som oppdragsgiver ikke har tilgang til, eksempelvis oppdragstakers egne lokaler, omfattes derimot ikke av rapporteringsplikten. Hvis et oppdrag dels utføres på et sted som er under oppdragsgivers kontroll og dels på et sted som han ikke kontrollerer, gjelder rapporteringsplikten ikke hvis bare en helt minimal del av oppdraget utføres hos oppdragsgiver. Dette gjelder for eksempel hvor oppdragstaker bare henter eller leverer varer etc. hos oppdragsgiver, uten å utføre annet arbeid av særlig omfang.

Rapporteringsplikten omfatter opplysninger om hovedoppdragsgiveren i kontraktskjeden, oppdragstakeren, samt arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdraget, jf. lignl. § 6-10 nr. 1 annet og tredje punktum.

Nærmere regler om hvilke opplysninger som skal gis, hvordan de skal gis og når de skal gis, fremgår av forskrift 15. august 2008 nr. 929 om oppdragsgivers og oppdragstakers opplysningsplikt.

Opplysningene skal gis på fastsatt skjema og sendes til Skatt vest Sentralskattekontoret for utenlandssaker.



### **3 Opplysninger som skal gis til ligningsmyndighetene etter særskilt krav**

#### **3.1 Generelt**

Ligningsloven kap. 6 inneholder bestemmelser om plikter for tredjemann til å gi oppgaver og opplysninger etter oppfordring fra ligningsmyndighetene.

#### **3.2 Forholdet mellom opplysningsplikt og taushetsplikt**

Plikten til å gi opplysninger står som utgangspunkt tilbake for taushetsplikt som påligger den som avkreves opplysningene. Dette gjelder for eksempel den taushetsplikten som følger advokatrollen. Opptrer advokaten på andre områder utenfor rollen som rettshjelper, må advokaten likestilles med øvrige aktører på det aktuelle området. Utfører advokaten et oppdrag som faller inn under eiendomsmeglingsloven, for eksempel bistand med oppgjør i forbindelse med eiendomsoverdragelse, vil det være eiendomsmeglingslovens regler om taushetsplikt som setter grenser for opplysningsplikten.

#### **3.3 Opplysninger om kjøp, salg, leie mv.**

Næringsdrivende plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om ethvert økonomisk mellomværende med navngitt næringsdrivende når det knytter seg til begge parters virksomhet, jf. lignl. § 6-3 nr. 1. Bestemmelsen gjelder bare hvor begge parter i mellomværendet er næringsdrivende. Gjelder det arbeid på bygg og anlegg, kan det innhentes opplysninger etter lignl. § 6-10 A, uavhengig av om partene er næringsdrivende. Etter denne bestemmelsen kan det også innhentes opplysninger om ikke-navngitte kontraktsparter, se [pkt. 3.6](#).

Næringsdrivende som etter oppdrag foretar omsetning eller kjøp, plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi oppgave over oppdragsgivere, jf. lignl. § 6-3 nr. 2. Hos oppdragsgiver kan det kreves oppgave over de mellommenn han har gitt oppdrag. Det kan også kreves en oppgave over størrelsen av omsetning som omfattes av oppdraget gjennom et nærmere bestemt tidsrom.

Produksjons-, omsetnings- og transportorganisasjoner som driver virksomhet med fastsettning av og kontroll med kvaliteter, kvoter eller priser, plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi oppgave over mellomværende som er oppstått ved organisasjonens egen virksomhet eller virksomhet som er foregått under dens medvirkning eller kontroll, jf. lignl. § 6-3 nr. 4.

Brukersted for betalingskort plikter etter krav fra Skattedirektoratet (eller skattekontoret etter fullmakt fra Skattedirektoratet) å gi opplysninger og fremlegge dokumentasjon knyttet til nærmere angitte transaksjoner, jf. lignl. § 6-3 nr. 3. Slike opplysninger kan kreves med sikte på å avklare identiteten til innehaver og bruker av utenlandske betalingskort som er brukt i Norge.

#### **3.4 Opplysninger om fordringer og gjeld mv.**

Enhver skyldner eller fordringshaver plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om tilgodehavende og gjeld til en navngitt person, bo, selskap eller innretning, jf. lignl. § 6-4 nr. 1. I tillegg skal det gis opplysninger om renter, provisjoner mv. som knytter seg til fordringen eller gjelden.

Finansinstitusjoner, verdipapirforetak, pensjonskasser og andre som driver utlånsvirksomhet som næring, eller som har penger til forvaltning, plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om midler de har til forvaltning for navngitt person, bo, selskap eller innretning, og avkastning av midlene, jf. lignl. § 6-4 nr. 3. I tillegg pliktes det også gitt opplysninger om innskudds- og gjeldskonti, deposita, formidling og andre mellomværende.

Opplysningsplikten etter lignl. § 6-4 nr. 1 gjelder krav om opplysning knyttet til navngitt person og selskap mv. Om finansinstitusjoners ukrevde oppgaveplikt over innskudds- og lånekonti, se [pkt. 2.15](#).

#### **3.5 Opplysninger om leieforhold**

Enhver som ved leie eller på annen måte stiller fast eiendom helt eller delvis til rådighet for andre, eller som bestyrer forretninger for andre, plikter etter krav fra

ligningsmyndighetene å gi opplysninger om forholdet med betydning for spørsmålet om vedkommende er skattepliktig til kommunen og for omfanget av skatteplikten, jf. lignl. § 6-8 nr. 3.

### **3.6 Opplysninger om arbeid på bygg og anlegg**

Etter krav fra ligningsmyndighetene plikter den som får utført arbeid på bygg eller anlegg å gi opplysninger om hvem som har levert materialer mv., samt hvem som for egen regning har medvirket til arbeidet, jf. lignl. § 6-10 A. Det kan kreves at det gis opplysning om og spesifisert oppgave over varelevering og kjøp med hver enkelt medkontrahent. Den som har levert materialer eller har medvirket i arbeidet, har tilsvarende opplysningsplikt om sitt mellomværende med byggherren eller oppdragsgiveren.

### **3.7 Plikt til å vise identitetskort for arbeidstaker på bygge- og anleggsplass**

Etter forskrift 30. mars 2007 nr. 366 om id-kort på bygge- og anleggsplasser, plikter arbeidsgiver og enkeltpersonforetak å sørge for at alle som utfører arbeid på bygge- og anleggsplass har id-kort som er utstedt av godkjent kortutsteder, jf. forskriften § 3. Ligningsmyndighetene kan kreve id-kortet framlagt i forbindelse med stedlige kontroller, jf. lignl. § 6-13 B.

### **3.8 Opplysninger fra offentlige organer**

Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv., jf. lignl. § 6-13.

## **4 Kontrollundersøkelse hos tredjemann**

### **4.1 Generelt**

Lignl. § 6-15 gir skattekontoret hjemmel til å foreta kontroll hos den som skal gi oppgaver eller opplysninger etter lignl. kap. 6. Adgangen til kontrollundersøkelse er ikke betinget av at det foreligger mistanke om mislighold av opplysningsplikten, jf. lignl. § 6-15 nr. 1.

Den oppgavepliktige skal legge fram, utlevere eller sende inn regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller, samt andre dokumenter som har betydning for kontrollen, jf. lignl. § 6-15 nr. 2. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og program-systemer. Ligningsmyndighetene kan foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos tredjepart eller hos ligningsmyndighetene, jf. lignl. § 6-15 nr. 2.

Under kontrollen kan det kreves fremlagt eller innsendt dokumenter eller regnskapsmateriale som foreligger i tredjemanns kontor eller arkiv. Fremleggelsesplikten omfatter alle opplysninger som kan kreves med hjemmel i lignl. § 6-1 til § 6-13. I LRD (Borgarting) 27. november 1999 i Utv. 1999/1583 la retten til grunn at bestemmelsen ikke gir adgang til å innhente opplysninger om bonuspoeng fra flyselskap.

### **5 Forholdet til taushetsplikten**

Taushetsplikt i særlovgivning går foran plikten til å gi opplysninger etter lignl. § 6-15.

#### **5.1 Rett og plikt til å være til stede under kontrollen**

Skattekontoret kan kreve at skattyter eller en fullmektig er tilstede under kontrollen og yter nødvendig bistand, jf. lignl. § 6-15 nr. 2 annet punktum.

Lignl. § 3-5 gir skattyter rett til å være til stede og uttale seg under undersøkelser som foretas med hjemmel i lignl. § 6-15. Skattyters rett til tilstedeværelse gjelder bare for så vidt dette kan gjennomføres uten at formålet med undersøkelsen settes i fare.

#### **5.2 Varsel om kontrollundersøkelse**

I henhold til lignl. § 3-5 skal skattyter gis rimelig varsel ved kontrollundersøkelser etter lignl. § 6-15. Varsling kan imidlertid unnlates dersom dette medfører at formålet med undersøkelsen settes i fare.

### 5.3 Rapport

Når det foretas undersøkelser etter lignl. § 6-15, skal det skrives rapport eller protokoll som inneholder de faktiske opplysningene som innhentes om den skattyteren som undersøkelsen foretas hos, jf. lignl. § 3-5. Nærmere spesifisering om hva som skal protokolleres er gitt i forskrift 23. desember 1983 nr. 1839 om bokettersyn mv. Rapporten skal oversendes skattyter, jf. forskriften § 6.

### 5.4 Sanksjoner

Dersom den oppgavepliktige ikke bistår ved kontrollundersøkelsen, kan dette gi grunnlag for tvangsmulkt etter lignl. § 10-6. Det kan også medføre straff etter lignl. § 12-1 nr. 1 bokstav d.

## 6 Klage over pålegg

Den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til undersøkelse etter lignl. kap. 6 kan påklage dette til Skattedirektoratet, jf. lignl. § 3-6. Klagen kan være muntlig og må fremsettes straks eller senest innen tre dager etter at pålegget er gitt.

Ved klage over pålegg skal klagen enten etterkommes, eller snarest mulig fremlegges for Skattedirektoratet. De dokumentene som nektes fremlagt skal forsegles inntil klagen er avgjort, jf. forskrift om bokettersyn § 4.

# Opplysningsplikt om egne forhold

- Lignl. kap. 4.
- Forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen (lignl.).
- Forskrift 23. september 1983 nr. 1839 om bokettersyn.
- Forskrift 4. desember 1984 nr. 2280 om fritak for plikt til å sende årsoppgjør ved utleie av fast eiendom (lignl.).
- Forskrift 24. oktober 1988 nr. 844 om adgang til å innsende datautskrift som erstatning for ligningsskjema (lignl.).
- Forskrift 4. desember 1992 nr. 1009 om oppgave over konti i utenlandsk bank (lignl.).
- Forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (lignl.).
- Forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse (lignl.).
- Forskrift 2. februar 2001 nr. 103 om prøvedrift med elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende (lignl.).
- Forskrift 7. desember 2007 nr. 1368 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender (lignl.).
- Forskrift 1. desember 2009 nr. 1434 om fritak fra plikt til å levere næringsoppgave (lignl.).

## 1 Generelt

Enhver skattyter skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, jf. lignl. § 4-1. Om plikt til å levere selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

Om plikt til å levere selskapsoppgave for deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden».

Nedenfor behandles de oppgavene som skal leveres som vedlegg til selvangivelsen eller selskapsoppgaven.

På skatteetaten.no/skjemaer finnes mange av blankettene/skjemaene, samt en oversikt over alle skjemaene.

For å sikre at ligningsmyndighetene får de opplysningene som trengs for å foreta korrekt ligning, kan ligningsmyndighetene oppfordre skattyter til å gi ytterligere opplysninger, jf. lignl. § 4-8. I tillegg kan ligningsmyndighetene pålegge skattyter å medvirke til

kontrollundersøkelse, jf. lignl. § 4-10. Også disse reglene omtales nedenfor. Om innhenting av kontrollopplysninger hos tredjemann, se emnet «[Opplysningsplikt om andres forhold \(tredjemannsopplysninger\)](#)», pkt. 3.2.

## 2 Næringsoppgave mv.

### 2.1 Generelt

Den som driver virksomhet skal uoppfordret sende inn næringsoppgave sammen med selvangivelsen/selskapsoppgaven, jf. lignl. § 4-4 nr. 1. Til dette benyttes ulike næringsoppgaver utarbeidet av SKD, se nedenfor. Det skal også sendes utskrift av konti som har betydning for vurderingen av årsoppgjøret. Om unntak fra plikten til å levere næringsoppgave for personlig næringsdrivende med brutto driftsinntekt som ikke overstiger kr 50 000, se nedenfor.

Det er fastsatt næringsoppgave for:

- Næringsdrivende med bare bokføringsplikt («Næringsoppgave 1»)	RF-1175
- Aksjeselskaper og næringsdrivende som utarbeider årsregnskap etter regnskapsloven («Næringsoppgave 2»)	RF-1167
- Forsikringsselskaper mv. («Næringsoppgave 3»)	RF-1170
- Banker, finansieringsforetak mv. («Næringsoppgave 4»)	RF-1173

Det er fastsatt særskilte oppgaver for:

- Beregning av virksomhetsinntekt for lottfiskere og særskilt fradrag innen fiske og fangst («Fiske»)	RF-1213
- Billedkunstnere («Næringsoppgave for billedkunstner»)	RF-1242

### 2.2 Fritak fra plikten til å levere næringsoppgave for visse personlig næringsdrivende med brutto driftsinntekt som ikke overstiger kr 50 000

#### 2.2.1 Generelt om vilkårene

Personlig skattyter med sum driftsinntekt fra enkeltpersonforetak (tilsvarende post 9900 i næringsoppgave 1) som ikke overstiger kr 50 000, kan på visse vilkår fritas fra plikten til å levere næringsoppgave som vedlegg til selvangivelsen. Se forskrift 1. desember 2009 nr. 1434 om fritak fra plikt til å levere næringsoppgave (lignl.).

Følgende vilkår må da være oppfylt

- skattyter må være skattemessig bosatt i Norge
- foretaket må ikke ha årsregnskapsplikt etter regnskapsloven
- det må ikke foreligge registreringsplikt etter merverdiavgiftsloven

#### 2.2.2 Unntak

Fritaket fra plikten til å levere næringsoppgave gjelder ikke i følgende tilfeller

- for reindrift som gjennomsnittlignes, jf. sktl. § 14-82
- for skogbruksinntekt som skal gjennomsnittlignes, jf. sktl. § 14-81
- hvis næringsinntekten kreves fordelt med ektefelle
- hvis skattyter driver mer enn én virksomhet
- hvis virksomhetsinntekten skal skattlegges i mer enn én kommune
- hvis det foreligger plikt til å levere enten
  - RF-1223 «Drosje- og lastebilnæring», eller
  - RF-1189 «Utleie mv. av fast eiendom» sammen med RF-1084 «Avskrivning», og det samtidig kreves fradrag for avskrivninger knyttet til både utleien av fast eiendom og næringsvirksomheten

### 2.2.3 Føring i selvangivelsen

Skattyter som benytter seg av fritaket fra å levere næringsoppgave, skal oppgi brutto driftsinntekter, totale fradragberettigede driftskostnader og driftsresultat direkte i «Selvangivelse for næringsdrivende mv.» (RF-1030) i egne felt «For enkeltpersonforetak som ikke leverer næringsoppgave».

### 2.2.4 Lemping av plikten til å levere skjemaet «Beregning av personinntekt»

Skattyter som benytter seg av fritaket fra plikten til å levere næringsoppgave, plikter heller ikke å levere skjemaet «Beregning av personinntekt» (RF-1224). Det skal fortsatt fastsettes personinntekt for denne gruppen med lave driftsinntekter, men skattyters bruk av skjemaet er i disse tilfellene frivillig. Leverer ikke skattyter dette skjemaet, legges det beløpet som fremkommer i selvangivelsens post for næringsinntekt til grunn som beregnet personinntekt ved skatteberegningen. Negativ personinntekt kan bare fremføres hvis skattyter leverer skjemaet «Beregning av personinntekt» (RF-1224).

### 2.3 Årsoppgjør ved utleie mv. av fast eiendom

Det er fastsatt skjema for årsoppgjør ved utleie mv. av fast eiendom (RF-1189) som skal leveres av alle som leier ut fast eiendom. Plikten til å levere skjemaet gjelder likevel ikke dersom utleien gjelder følgende

- fritidsbolig som skal fritakslignes
- boligeiendom som skal fritakslignes
- utleie som er tatt med i en næringsoppgave

Skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189), likestilles med næringsoppgave, selv om det ikke er virksomhet å leie ut eiendommen, jf. lignl. § 4-4 nr. 1.

## 3 Tilleggsskjema

Nedenfor følger en liste over ulike tilleggsskjemaer

- Avstemming av egenkapital mv. (pliktig for skattytere som leverer Næringsoppgave 2, 3 og 4)	RF-1052
- Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i deltakerliknet selskap (KS, ANS mv.)	RF-1221
- Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i deltakerliknet selskap (KS, ANS mv.)	RF-1233
- Deltakerinntekt fra skogbruk og reindrift	RF-1220
- Lønns- og pensjonskostnader	RF-1022
- Personinntekt fra enkeltpersonforetak	RF-1224
- Forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier	RF-1217
- Rederibeskatning	RF-1197
- Kraftverkseier – oppsummering for alle kraftverk	RF-1151
- Særskilte driftsmidler i kraftverk – avskrivninger og påkostninger	RF-1152
- Skattlegging av vannkraftverk	RF-1153
- Nåverdi av fremtidige utskiftningskostnader i kraftverk	RF-1161
- Landbruk	RF-1177
- Drosje- og lastebilnæring	RF-1223
- Overnattings- og serveringssted	RF-1122
- Foretak som bruker IFRS eller forenklet IFRS	RF-1269

## 4 Andre skjemaer

### 4.1 Generelt

Det er fastsatt enkelte andre skjemaer

- «Aksjer og egenkapitalbevis» (RF-1088) som skattyter skal motta fra Aksjonærregisteret. Nærmere om bruken av dette, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 10.
- «Aksjer og fondsandeler mv.» (RF-1059). Nærmere om bruken av dette, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 10.
- «Avskrivning» (RF-1084) som gjelder for skattytere som krever fradrag for avskrivninger på driftsmidler. Skjemaet pliktes også levert av alle som fremfører negativ saldo eller har driftsmidler på saldo som står i null
- «Bruk av bil» (RF-1125) som gjelder for skattytere som krever fradrag for bilkostnader eller mottar bilgodtgjørelse. Nærmere om hvem som plikter å fylle ut dette, se emnet «Bil – fradrag for bilkostnader»
- «Formue av næringsseiendom» (RF-1098). Nærmere om bruken av dette, se emnet «Formue», pkt. 8.7
- «Formue av skogseiendom» (RF-1016)
- «Fradrag i skatt for forskning og utvikling» (RF-1053) som skal leveres av alle skattytere som krever fradrag i skatt for kostnader til godkjent forsknings- og utviklingsprosjekt (FoU)
- «Gevinst og tap på aksjer og andeler ved utflytting» (RF-1141)
- «Gevinst- og tapskonto» (RF-1219)
- «Konsernbidrag» (RF-1206)
- «Kostpris for landbrukseiendom» (RF-1013) som gjelder for jord-, hage- og skogbrukere, hvor det er fastsatt en egen kostprisoppgave til bruk ved oppsetting av første gangs status (balanse) i forbindelse med overtakelse av landbrukseiendom
- «Uttak fra norsk område for skattlegging» (RF-1109)

## 5 Opplysninger om kontrollerte transaksjoner og mellomværende

### 5.1 Generelt

#### 5.1.1 Oppgaveplikt

Selskaper og innretninger som har hatt transaksjoner med nærstående i løpet av inntektsåret skal gi opplysninger i egen oppgave, jf. lignl. § 4-12 og Ot.prp. nr. 62 (2006-2007). Reglene gjelder både innenlandske transaksjoner og transaksjoner på tvers av landegrensene.

Oppgaveplikten omfatter transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger. Slike transaksjoner omtales som kontrollerte transaksjoner. Med dette forstås transaksjoner (for eksempel salg og overføringer (for eksempel beløp belastet for konserninterne tjenester) mellom selskaper eller innretninger som er nærstående etter lignl. § 4-12 nr. 4 og disposisjoner mellom et fast driftsted og andre deler av foretaket, jf. lignl. 4-12 nr. 5. Med mellomværender forstås alle typer konserninterne fordringer og gjeld, samt garantier. Både formelle låneavtaler og mer uformelle interne gjeldsforhold som er oppstått som følge av internttransaksjoner, omfattes av oppgaveplikten.

Det er utarbeidet et eget skjema, «Kontrollerte transaksjoner og mellomværende» (RF-1123), som må fylles ut for å oppfylle oppgaveplikten. Skjemaet skal leveres sammen med selvangivelsen eller selskapsoppgaven.

#### 5.1.2 Dokumentasjonsplikt

Reglene om dokumentasjonsplikt i lignl. § 4-12 nr. 2 omfatter i utgangspunktet de samme selskapene eller innretningene som er omfattet av oppgaveplikten. Om reglene om dokumentasjonsplikt, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 9.

### 5.2 Skattytere som omfattes av oppgaveplikten

Selskap og innretning som har plikt til å levere selvangivelse i medhold av lignl. § 4-2 nr. 1, samt selskap som har plikt til å levere selskapsoppgave i medhold av lignl. § 4-9 nr. 1, omfattes av oppgaveplikten. Dette innebærer at oppgaveplikten blant annet omfatter

- aksjeselskap/allmennaksjeselskap

- selveiende finansieringsforetak
- samvirkeforetak
- stiftelser
- deltakerlignede selskaper
- deltakerlignede selskaper hvor noen av deltakerne er skattepliktige til Norge
- hovedkontor og faste driftssteder

Staten, fylkeskommuner og kommuner regnes ikke som innretninger med oppgaveplikt, jf. lignl. § 4-12 nr. 6. Selskaper som, direkte eller indirekte, eies eller kontrolleres av staten har heller ikke oppgaveplikt, se Prop. 1 L (2009-2010) pkt. 15.4.1.

Selskaper eller innretninger som, direkte eller indirekte, eies eller kontrolleres med minst 50 % av en fylkeskommune eller en kommune, har likevel oppgaveplikt for transaksjoner og mellomværender med denne kommunen/fylkeskommunen.

Transaksjoner mellom fysiske personer og selskap mv. omfattes ikke av oppgaveplikten.

### 5.3 Nærstående

Oppgaveplikten gjelder transaksjoner og mellomværender som selskaper og innretninger som nevnt i pkt. 5.2 har med nærstående. Begrepet nærstående er definert i lignl. § 4-12 nr. 4, og omfatter

- selskap eller innretning som den oppgave- eller dokumentasjonspliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %
- person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer den oppgave- eller dokumentasjonspliktige med minst 50 %
- selskap eller innretning som nærstående etter bokstav b), direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %
- nærstående person etter bokstav b) sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 %

Bestemmelsen omfatter både selskap mv. som skattyteren har betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i, og personer og selskap mv. som har betydelig direkte eierinteresse i skattyteren. Fysiske personer omfattes av kretsen av hvem som skal anses som nærstående, selv om skattyters transaksjoner med fysiske personer ikke omfattes av oppgaveplikten.

Ikke enhver tilknytning mellom subjektene er tilstrekkelig for å utløse oppgaveplikt. Terskelen gjelder ved direkte eller indirekte eierskap eller kontroll av mer enn 50 % av det tilknyttede subjektet. Ved beregning av indirekte eierandeler skal alle eierandeler på minst 50 % regnes med, selv om man ved å multiplisere eierandelene kommer til at den indirekte eierandelen ikke utgjør minst 50 %.

#### Eksempel

*Selskap A eier 70 % av selskap B, som igjen eier 70 % av selskap C. En matematisk beregning av As eierandel i selskap C vil være en eierandel på 49 %. Kravet til indirekte eierandel er likevel oppfylt ettersom eierandelen i hvert ledd er på minst 50 %.*

Den oppgavepliktige skal i skjemaet i tillegg opplyse om noen av selskapene mv. eier eller kontrollerer mer enn 90 % av den oppgavepliktige eller om den oppgavepliktige eier eller kontrollerer mer enn 90 % av et selskap mv.

### 5.4 Oppgavepliktens omfang

Alle transaksjoner som er gjennomført mens kravene til eierandel eller kontroll er oppfylt, skal i utgangspunktet omfattes av oppgaveplikten.

I utenlandsforhold er det ikke et krav at transaksjonene må være foretatt mellom selvstendige juridiske enheter for å omfattes av oppgaveplikten. Også økonomiske forhold mellom et utenlandsk foretak og dets faste driftssted i Norge og mellom et norsk foretak og dets faste driftssted i utlandet omfattes av reglene, jf. lignl. § 4-12 nr. 5. Med fast driftssted forstås en virksomhet som utgjør et fast driftssted eller skal regnes som et fast driftssted i

medhold av bestemmelser i skatteavtaler som Norge har inngått. Når den aktuelle virksomheten ikke reguleres av skatteavtale som Norge har inngått, skal virksomheten anses å utgjøre fast driftssted når vilkårene i OECDs mønsteravtale art. 5 er oppfylt. Se forskrift 7. desember 2007 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværende § 1 (4).

### 5.5 Unntak fra oppgaveplikten

For selskaper eller innretninger som i inntektsåret har hatt kontrollerte transaksjoner med samlet verdi på mindre enn kr 10 mill. og ved utgangen av inntektsåret har mindre enn kr 25 mill. i mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger, jf. lignl. § 4-12 nr. 4, er det ingen oppgaveplikt, jf. forskrift 7. desember 2007 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværende § 1 (1). For kommunale og fylkeskommunale selskaper og innretninger som har oppgaveplikt, se pkt. 5.2, medregnes transaksjoner og mellomværender med kommunen/fylkeskommunen, se forskrift 7. desember 2007 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender § 1 (3). Har et selskap mv. i løpet av inntektsåret overført eiendeler, rettigheter eller forpliktelser uten vederlag (formuesobjekter, immaterielle eiendeler eller rettigheter til slike immaterielle eiendeler) til nærstående selskaper mv. etter lignl. § 4-12 nr. 4 eller mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket, er det likevel oppgaveplikt, til tross for at beløpsgrensene ikke er oppfylt. Fusjoner, fisjoner og konserninterne overføringer som gjennomføres med skattemessig kontinuitet, omfattes ikke av oppgaveplikten, se FIN 18. april 2008 i Utv. 2008/698. Derimot er det oppgaveplikt i de tilfeller hvor det er foretatt andre omstruktureringer hvor forretningsmodeller, driftsmønstre, strategier eller risiko er flyttet innen konsernet.

Reglene gjelder ikke for mellomværender mellom pensjonskasser og deres sponsorforetak i form av spare- og pensjonsforsikringspremier, samt premiereserver.

Skattytere som leverer skjemaet «Regnskapsutdrag» (RF-1045) fritas for plikten til å levere skjemaet «Kontrollerte transaksjoner og mellomværende» (RF-1123).

### 5.6 Unnlatt innlevering av skjemaet uriktige opplysninger

Dersom skjemaet RF-1123 ikke er levert, kan det foretas skjønnslingning av skattyteren, jf. lignl. § 8-2 nr. 3. Om ileggelse av tilleggsatt skatt dersom det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i skjemaet, se emnet «Tilleggsatt skatt».

## 6 Utland

### 6.1 Deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS)

Om deltakernes opplysningsplikt, se forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (lignl.). Det er fastsatt egne skjema for NOKUS-selskap (RF-1245) og deltakere i NOKUS-selskap (RF-1246).

### 6.2 Opplysninger om konto i utenlandsk bank

Skattyter som har konto i utenlandsk bank, eller som har hatt slik konto i inntektsåret, skal vedlegge selvangivelsen en oppgave med opplysninger om innestående på kontoen ved årets begynnelse og slutt, eventuelt ved kontoens opprettelse og/eller avslutning, samt avkastning på kontoen i året. Opplysningene skal gis på skjemaet RF-1231. Her skal det også gis opplysninger om BSU-sparing i bank i en annen EØS-stat.

Selskaper mv. skal levere slike opplysninger på Norges Banks månedsoppgave (skjema 2 A) for desember, samt for den måneden en konto er opprettet eller avsluttet. Personlige skattytere skal levere slike opplysninger på skjemaet «Bankinnskudd i utlandet» (RF-1231).

### 6.3 Skjema for forebyggelse av dobbeltbeskatning

#### 6.3.1 Kreditfradrag

Det er fastsatt følgende skjema for skattytere som krever fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet



- «Fradrag for skatt betalt i utlandet av person – kredittfradrag» (RF-1147)
- «Fradrag for skatt betalt i utlandet av selskap – kredittfradrag» (RF-1145)
- «Næringsinntekt skattlagt i utlandet» (RF-1149)

### 6.3.2 Nedsettelse av inntektsskatt etter den alternative fordelingsmetoden

Skattytere som har inntekter som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, skal foreslå en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og andre stater i skjemaet «Nedsetting av inntektsskatt på lønn» (RF-1150).

## 7 Annen opplysningsplikt

Skattyter har plikt til uoppfordret å vedlegge selvangivelsen kvittering, attest eller oppgave for

- renter på gjeld til utenlandsk fordringshaver
- mottatt gevinst på kr 100 000 eller mer i Norsk Tipping A/S (herunder Lotto, Viking Lotto, Tipping, Oddsen, Keno), Rikstoto mv., Den norske stats premielån, utlodning som omfattes av lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv., f.eks. Quick-lotteriet, Extra, skattefri gevinst i lykkespill, konkurranser og lignende tiltak arrangert av massemedia
- særfradrag for sykdomskostnader, legeattest
- ettergitt eller avskrevet lån i Lånekassen

Se forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen (lignl).

## 8 Datautskrift til erstatning for skjema

### 8.1 Generelt

Det er adgang til å benytte datautskrift i stedet for skjema fastsatt av SKD med hjemmel i lignl. § 4-3 nr. 2, § 4-4 nr. 7 og § 6-16 (1) bokstav b. Se SKD's forskrift 24. oktober 1988 nr. 844 (lignl.).

Dette innebærer at tilnærmet alle skjemaer som er fastsatt av SKD kan erstattes med datautskrifter, også de fleste kontrollopgaver, dersom datautskriftene oppfyller kravene nedenfor.

«Lønns- og trekkoppgave» (RF-1015) og «Årsoppgave for arbeidsgiveravgift – Følgeskriv til lønns- og trekkoppgave» (RF-1025) må likevel alltid leveres på originale skjema.

Datautskrift som skal erstatte et av SKD's skjemaer må

- inneholde de samme felter og poster
- inneholde den samme nummerering og tekst (nødvendige forkortelser godtas)
- inneholde samtlige poster (selv om ikke alle anvendes)
- inneholde samme overskrift (navn og RF-nummer)
- ha samme utforming. Herunder må
  - felter
  - poster, og
  - kolonner ha samme plassering
- være av tilnærmet samme papir- og skriftkvalitet, samt
- være av tilnærmet samme format

Det skal fremgå av datautskriftens overskrift at den er en datautskrift. Datautskrifter som erstatter doble skjema (A3-format) kan leveres i A4-format, når hvert ark inneholder opplysninger om skattyters navn, skjemanavn og årstall.

Finner ligningsmyndighetene at innsendt datautskrift ikke tilfredsstillende de ovennevnte kravene, kan det fastsatte skjemaet kreves innsendt i utfylt stand.

### 8.2 Spesielt om selvangivelse

De som får tilsendt forhåndstutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister kan ikke levere datautskrift for selvangivelsen, men må enten levere originalen i undertegnet stand, eller levere den elektronisk, se nedenfor. Om ordningen med leveringsfritak, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

Forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende, «Selvangivelse for aksjeselskaper, mv.» (RF-1028) og «Selskapsoppgave for deltakerliknet selskap (KS, ANS mv.)» (RF-1215), kan leveres som datautskrift.

## 9 Elektronisk levering av selvangivelsen mv.

Som hovedregel kan alle levere selvangivelse med vedlegg elektronisk, med unntak av personer som er skattemessig bosatt på Svalbard.

Ved elektronisk innlevering av ligningsdokumenter for personlig næringsdrivende og selskaper, leveres opplysningene kun til ett sentralt mottak (Altinn). Dette gjelder også i de tilfellene det foreligger skatteplikt til flere kommuner. Tilgang til Altinn er basert på engangskoder som sendes i posten dersom den som kan opptre på vegne av selskapet er registrert med adresse enten i skattemanntallet eller i Brønnøysundregistrene.

Skjemaene «Selskapsoppgave for NOKUS» (RF-1245) og «Selskapet sitt skjema over deltaker i NOKUS» (RF-1234), kan ikke leveres elektronisk. Det samme gjelder «Skjema for beregning av normprisinntekt» (RF-1118) og «Skjema for beregning av friinntekt» (RF-1120), som skal leveres til Oljeskattekontoret.

## 10 Opplysninger fra skattyter etter særskilt oppfordring

Skattekontoret kan med hjemmel i lignl. § 4-8 oppfordre selvangivelsespliktig skattyter til å gi tilleggsopplysninger om nærmere angitte økonomiske og andre forhold av betydning for ligningen. Skattyter kan oppfordres til å legge fram legitimasjoner og utskrifter av regnskapskonti eller noteringer som han har om disse forholdene. Det samme gjelder opplysninger som skattyter selv ikke har, men som han uten urimelige kostnader kan innhente fra tredjemann. Oppfordringen kan også omfatte en skriftlig redegjørelse som utarbeides i ettertid for å etterkomme skattekontorets anmodning.

De opplysningene skattyter oppfordres til å gi må ha betydning for skattyters egen ligning og kontrollen av denne.

Lignl. § 4-8 gir hjemmel til å innhente tilleggsopplysninger til de opplysningene som skattyter allerede har gitt i selvangivelsen eller på annen måte. Bestemmelsen gir ikke hjemmel til å innhente opplysninger fra skattyter før selvangivelsesfristen for det aktuelle inntektsåret er utløpt. Bestemmelsen er ikke til hinder for å gi informasjon om hvordan skattemessige forhold skal behandles.

Lignl. § 4-8 gjelder ikke saker om fastsetting av arbeidsgiveravgift, fordi ftrl. § 24-4 (3) ikke viser direkte til lignl. § 4-8. Ved kontroll av arbeidsgiveravgift gjelder ftrl. § 24-5. Skattyter kan imidlertid oppfordres til å gi opplysninger om arv og gave, da disse opplysningene vil ha betydning for en vurdering av skattyters skatteplikt, skattekasse, samt formues- og inntektsligning.

En unnlattelse av å etterkomme skattekontorets oppfordring om å gi nærmere opplysninger kan føre til at skattyter ikke får det fradraget som han er oppfordret til å gi opplysninger om. Videre kan unnlattelsen medføre at skattyters oppgaver må settes til side og at ligningen fastsettes ved skjønn etter lignl. § 8-2 nr. 2, dersom de opplysningene som allerede foreligger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på. I tillegg kan en slik unnlattelse føre til at dokumenter i saken holdes tilbake fra innsyn inntil skattyter har besvart skattekontorets spørsmål, jf. lignl. § 3-4 nr. 2.

Om klageadgang over oppfordringen, se [pkt. 12](#).

## 11 Medvirkning til kontrollundersøkelse (bokattersyn mv.)

### 11.1 Generelt

Skattekontoret og Skattedirektoratet eller den som disse gir særskilt fullmakt, kan pålegge selvangivelsespliktige skattytere å legge fram, utlevere eller sende inn sine regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller, samt andre dokumenter av betydning for skattyters ligning og kontrollen av denne, jf. lignl. § 4-10 nr. 1 bokstav a og forskrift 23. desember 1983 nr. 1839 om bokattersyn mv. Andre dokumenter kan bl.a. omfatte timebestillingsbøker. For at dokumentet skal kunne pålegges fremlagt, må dokumentet være egnet som et kontrollmiddel ved ligningen av den aktuelle skattyter. Derimot kreves det ikke at opplysningene i dokumentet vil få betydning for resultatet av ligningen.

Har ligningsmyndighetene påvist at dokumentet er egnet som kontrollmiddel for skattyter, kan dokumentet kreves fremlagt uten noen nærmere vurdering av skattyters konkrete forhold. Se nærmere HRD i Utv. 2000/1013 (Rt. 2000/788).

Fremleggelsesplikten omfatter ikke dokumenter som utelukkende inneholder opplysninger om andre skattyters retts- eller forretningsforhold, jf. lignl. § 4-10 nr. 2 annet punktum.

Skattyter kan også pålegges å gi adgang til befaring, besiktigelse og gjennomsyn av virksomhetens arkiver, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør, optelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer mv., jf. lignl. § 4-10 nr. 1 bokstav b.

Lignl. § 4-10 inneholder ingen spesielle vilkår for å iverksette en nærmere kontroll av skattyter. Skattekontoret kan foreta en kontrollundersøkelse når de finner grunn til det. Skattekontoret har heller ingen plikt til å begrunne en iverksatt kontrollundersøkelse, og har ikke plikt til å iverksette kontrollundersøkelser selv om skattyter skulle anmode om det.

Skattekontoret avgjør omfanget av kontrollundersøkelser, herunder hvilke inntektsår som skal omfattes av kontrollen. Det er imidlertid ikke adgang til å endre ligningen mer enn 10 år tilbake i tid, jf. lignl. § 9-6 nr. 1, se nærmere emnet «**Endringssak – endring uten klage**», pkt. 4.

Om klageadgang over pålegget, se [pkt. 12](#)

### **11.2 Forholdet til taushetsplikten**

Bokføringspliktige skattytere har som utgangspunkt plikt til å legge frem et dokument som har betydning for kontrollen av skattyterens egen ligning, selv om det også inneholder opplysninger som er omfattet av lovbestemt taushetsplikt, jf. lignl. § 4-10 nr. 2 første punktum. Korrespondanse om klienters eller pasienters personlige forhold og som ikke har betydning for skattyters egen ligning, kan ikke kreves fremlagt. Dette kan være tilfelle for helsepersonells korrespondanse til pasienter om personlige forhold, advokaters korrespondanse med klienten om klientens sak mv. Dokumenter som også har betydning for skattyters egen ligning, kan imidlertid kreves fremlagt, se for eksempel HRD i Utv. 2000/1013 (Rt. 2000/788) (Timebestillingslister for en psykolog var underlagt lovbestemt taushetsplikt, men skattyter var forpliktet til å legge disse frem, uavhengig av taushetsplikten.)

Om en tannleges plikt til å utlevere timebestillingsbok, se SKD 21. februar 1990 i Utv. 1990/277.

Rene skatterettslige vurderinger som er foretatt av skattyter selv eller andre er ikke omfattet av fremleggelsesplikten. Inneholder et dokument også faktiske opplysninger av betydning for kontrollen av skattyterens ligning, kan det imidlertid kreves fremlagt.

### **11.3 Dokumentbegrepet**

Dokumentbegrepet i ligningsloven er ikke begrenset til opplysninger og meningsinnhold som fysisk framtrer på papir, plastkort mv. Dokumentbegrepet omfatter også dokumenter som er lagret elektronisk, jf. lignl. § 4-10 nr. 1 bokstav a annet punktum. Med elektroniske dokumenter menes en logisk avgrenset informasjonsmengde som er lagret på et hvilket som helst medium for senere lesing, lytting, fremvisning eller overføring. Også bilder, lydopptak og videofilmer er omfattet av dokumentbegrepet. Også for elektroniske dokumenter og programmer mv. er det et vilkår at de antas å ha betydning for skattyters ligning, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 22.5.1 s. 119 flg.

### **11.4 Adgang til kontorer og bedriftslokaler mv.**

For å vurdere om skattyter har i sin besittelse dokumenter det eventuelt kan gis pålegg om å utlevere etter lignl. § 4-10 nr. 1 bokstav a, kan skattekontoret med hjemmel i lignl. § 4-10 nr. 1 bokstav b pålegge skattyter å gi adgang til

- gjennomsyn av virksomhetens arkiver
- befaring og besiktigelse av fast eiendom, anlegg og innretninger med tilbehør, samt
- optelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer mv.

Adgangen til å foreta slike undersøkelser gjelder bare så langt undersøkelsen har betydning for skattyters ligning og kontrollen av denne.

Et arkiv i lovens forstand kan bestå av en blanding av papirbaserte dokumenter og elektronisk lagrede dokumenter. Et arkiv som er lagret på en harddisk eller en server, kan suppleres med dokumenter som er lagret på andre elektroniske medium. Det er ikke noe vilkår at det gjelder en dokumentsamling, og det kan følgelig også gjelde enkelt dokumenter.

Plikten til å gi adgang omfatter alle arkiver der ligningsmyndighetene har holdepunkter for å anta at det kan finnes opplysninger av betydning for ligningen. Dette gjelder ikke bare de arkivene eller deler av arkiv som spesielt omfatter regnskapsmateriale. Ligningsmyndighetene kan ikke kreve adgang til arkiv eller deler av et arkiv som i sin helhet tilhører andre virksomheter. Hvis det ikke på forhånd er mulig å identifisere hvilke deler av et arkiv som gjelder den aktuelle skattyteren, kan fullt innsyn kreves, jf. HRD i Utv. 2007/1946 (Rt. 2007/1612). Ligningsmyndighetene er ikke bundet av anvisninger fra skattyter for å identifisere relevante opplysninger.

Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan ligningsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos skattyter eller hos ligningsmyndighetene, jf. lignl. § 4-10 nr. 1 bokstav b annet punktum. Alle eksisterende metoder for kopiering kan benyttes.

### **11.5 Befaring i skattyters hjem**

For at skattekontoret skal kunne foreta en befaring i skattyters private hjem kreves det en direkte og nær sammenheng mellom undersøkelsen av boligen og undersøkelsens formål. Dette vil for eksempel være aktuelt ved en vurdering av om en eiendom for en vesentlig del er benyttet til skattyters egen bolig. Bestemmelsen gir ikke skattekontoret adgang til å foreta en befaring av skattyters private hjem ved en vurdering av skattyters privatforbruk. Se nærmere FIN 24. september 1984 i Utv. 1984/596.

#### *11.5.1 Rett og plikt til å være til stede under kontrollen*

Skattekontoret kan kreve at skattyter eller en fullmektig er til stede under kontrollen og yter nødvendig bistand, jf. lignl. § 4-10 nr. 3.

Lignl. § 3-5 gir skattyter rett til å være tilstede og uttale seg under undersøkelser som foretas med hjemmel i lignl. § 4-10 nr. 1 bokstav b. Skattyters rett til tilstedeværelse gjelder bare for så vidt dette kan gjennomføres uten at formålet med undersøkelsen settes i fare.

#### *11.5.2 Varsel om kontrollundersøkelse*

I henhold til lignl. § 3-5 skal skattyter gis rimelig varsel ved kontrollundersøkelser etter lignl. § 4-10 nr. 1 bokstav b. Varsling kan imidlertid unnlates dersom dette medfører at formålet med undersøkelsen settes i fare.

#### *11.5.3 Rapport*

Når det foretas undersøkelser etter lignl. § 4-10 skal det skrives rapport eller protokoll som inneholder de faktiske opplysningene som innhentes om den skattyteren som undersøkelsen foretas hos, jf. lignl. § 3-5. Nærmere spesifisering om hva som skal protokolleres er gitt i forskrift 23. desember 1983 nr. 1839 om bokettersyn mv. Rapporten skal oversendes skattyter, jf. forskriften § 6.

## **12 Klage over pålegg**

Den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til undersøkelse etter lignl. kap. 4 kan påklage dette til Skattedirektoratet, jf. lignl. § 3-6. Klagen kan være muntlig og må fremsettes straks eller senest innen tre dager etter at pålegget er gitt.

Ved klage over pålegg skal klagen enten etterkommes, eller snarest mulig fremlegges for Skattedirektoratet. De dokumenter som nektes fremlagt skal forsegles inntil klagen er avgjort, jf. forskrift om bokettersyn § 4.

# Overprøving av ligningsvedtak utenfor ligningssystemet

- Lignl. § 9-6 og § 11-1.
- Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven)
- Lov 22. juni 1962 nr. 8 om Stortingets ombudsmann for forvaltningen (sivilombudsmannsloven).
- Instruks for Stortingets ombudsmann for forvaltningen av Stortinget 19. februar 1980 nr. 9862.
- Instruks for utøvelsen av Statens partsstilling på skatte- og avgiftsområdet, fastsatt av Skattedirektoratet 1. desember 2011.

## 1 Generelt

I dette emnet omtales skattyters mulighet til å få sin sak vurdert av andre myndigheter når klageadgangen overfor ligningsmyndighetene er uttømt.

Skattyter har i prinsippet to muligheter for å gå videre med sin sak. Saken kan bringes inn for Stortingets ombudsmann for forvaltningen (Sivilombudsmannen) og/eller for domstolen.

## 2 Klage til Sivilombudsmannen

### 2.1 Hvilke saker kan tas opp til behandling av Sivilombudsmannen

Enhver som mener å ha vært utsatt for urett fra den offentlige forvaltnings side, kan klage til Sivilombudsmannen. Dette gjelder også skattytere som mener å ha blitt utsatt for urett ved ligningsbehandlingen. Man har imidlertid ikke et rettslig krav på å få sin klage realitetsbehandlet av Sivilombudsmannen.

Dersom den ordinære klageadgangen ikke er uttømt, vil Sivilombudsmannen normalt ikke behandle klagen, se Instruks for Stortingets ombudsmann for forvaltningen § 5 (1).

Sivilombudsmannens behandling av saker er gratis.

### 2.2 Klagefrist

Klagen må settes frem innen 1 år etter at den tjenestehandling eller det forhold det klages over ble foretatt eller opphørte. Har klageren brakt saken inn for høyere forvaltningsorgan, regnes fristen fra det tidspunkt denne myndigheten treffer sin avgjørelse, se nærmere sivilombudsmannsloven § 6.

Sivilombudsmannen kan imidlertid velge å behandle saker av eget tiltak, og er i så fall ikke bundet av fristen.

### 2.3 Utforming av klagen

Klagen bør være utformet skriftlig og underskrevet av klageren eller en som handler på hans vegne. Hvis klagen settes fram muntlig for Sivilombudsmannen, skal han sørge for at den straks blir satt opp skriftlig og underskrevet av klageren, se Instruks for Stortingets ombudsmann for forvaltningen § 3 (1). Klage sendes direkte til Sivilombudsmannen, Postboks 3 Sentrum, 0101 Oslo.

Klagen bør være begrunnet. Skattyter bør også legge ved sine bevis og andre dokumenter i saken. Sivilombudsmannen avgjør deretter om det er tilstrekkelig grunn til å realitetsbehandle klagen.

### 2.4 Sivilombudsmannens kompetanse

Sivilombudsmannen har ingen direkte avgjørelsesmyndighet, men har rett til å uttale sin mening om forhold som går inn under hans arbeidsområde.

Sivilombudsmannen kan påpeke at det er gjort feil eller utvist forsømmelig forhold i den offentlige forvaltning. Kommer Sivilombudsmannen til at en avgjørelse må anses ugyldig eller klart urimelig, eller klart strider mot god forvaltningspraksis, kan han gi uttrykk for dette. Mener Sivilombudsmannen at det knytter seg begrunnet tvil til forhold

av betydning i saken, kan han gjøre vedkommende forvaltningsorgan oppmerksom på det, se lov om Stortingets ombudsmann for forvaltningen § 10.

Finner Sivilombudsmannen at det foreligger forhold som kan medføre erstatningsansvar, kan han etter omstendighetene gi uttrykk for at det bør ytes erstatning. Han kan videre la saken bero med retting av feilen eller med den forklaring som gis.

Sivilombudsmannen skal gi klageren og den eller dem saken angår underretning om resultatet av sin behandling av en sak. Han kan også gi overordnet forvaltningsorgan slik underretning.

For mer informasjon om Sivilombudsmannens arbeid, se [sivilombudsmannen.no](http://sivilombudsmannen.no).

## 2.5 Hvordan ligningsmyndighetene skal forholde seg

Henvendelser fra Sivilombudsmannen skal prioriteres.

Anmoder Sivilombudsmannen om at den påklagede saken bør vurderes på nytt, skal dette gjøres. Ved den nye behandlingen skal det legges stor vekt på de bemerkninger Sivilombudsmannen har til vedtaket. Dersom Sivilombudsmannen kommer til at vedtaket er formelt ugyldig, skal saken behandles og rettes opp av det ligningsorgan som traff vedtaket. Dersom vedtaket er feilaktig, men ellers formelt gyldig, skal det behandles av det overordnede ligningsorgan etter reglene i ligningsloven kapittel 9. Dette vil gjelde også i saker som tas opp til ny vurdering og eventuelt endring etter anbefaling fra ombudsmannen. Er det Riksskattenemnda som har truffet det vedtaket som det klages over, behandles saken på nytt av Riksskattenemnda.

Dersom Sivilombudsmannen anser det påklagede vedtaket som ugyldig, skal Sivilombudsmannens uttalelse legges til grunn ved den nye behandlingen, med mindre det er forhold som tyder på at denne inneholder feil. Spørsmålet tas i så fall opp med Skattedirektoratet.

De generelle fristene for overprøving etter lignl. § 9-6 er ikke til hinder for endring av ligning på bakgrunn av Sivilombudsmannens uttalelse, jf. lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav d. Se nærmere om dette i emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)» pkt. 4.8.

## 3 Rettslig prøving

### 3.1 Generelt

Her behandles forhold som gjør seg særlig gjeldende ved rettslig prøving av ligningsavgjørelser. Generelle regler for sivile søksmål behandles ikke. Ligningsavgjørelser kan også være gjenstand for erstatningssøksmål.

### 3.2 Ligningsavgjørelse

Ligningsavgjørelse kan kreves rettslig prøvet. Rettslig prøving av ligningsavgjørelse etter krav fra skattyteren skal skje etter lignl. § 11-1.

Saken kan prøves rettslig på et hvert trinn i ligningsbehandlingen. Det er ikke noe krav at klageadgangen er uttømt. Det må imidlertid foreligge en ligningsavgjørelse.

En ligningsavgjørelse er et enkeltvedtak som gjelder en (fysisk eller juridisk) persons plikt til å svare skatt av formue og inntekt. Dette omfatter spørsmål om en formues- eller inntektspost er skattepliktig, fastsettelsen av størrelsen på formuen og/eller inntekten, fastsettelsen av den skatt som skal svares av grunnlaget, fastsettelsen av skatteklasse, vedtak om forsinkelsesavgift og tilleggs-skatt mv. Vedtak om kildeskatt som er ilagt en utenlandsk aksjonær regnes også som en ligningsavgjørelse, se Utv. 2011/1 (Rt. 2010 s. 1500). En avgjørelse som nekter realitetsbehandling av en klage, jf. lignl. § 9-2 nr. 7, kan også prøves rettslig, se Utv. 1992/21 (Rt. 1991 s. 1396 (HRK)) og Utv. 1998/1106 (Rt. 1998 s. 572). Nærmere om søksmålsfristen, se pkt. 3.8.1. Vedtak som gjelder selve saksbehandlingen kan ikke anses som ligningsavgjørelse. En saksbehandlingsfeil kan imidlertid påberopes som grunnlag for at et ligningsvedtak er ugyldig.

Bindende forhåndsuttalelser avgitt etter lignl. kap. 3A kan ikke prøves for domstolen, jf. lignl. § 3A-3 nr. 2. Det samme gjelder skattekontorets veiledende uttalelser om hvordan bestemmelser i skatteloven er å forstå.

Et søksmål anlagt som et krav om tilbakebetaling av urettmessig innbetalt skatt, anses som prøving av ligningsavgjørelse i denne sammenheng. Nærmere om dette se Utv. 2006/1429 (Rt. 2006/1265) og Utv. 2011/1 (Rt. 2010/1500).

### 3.3 Hvem som kan kreve rettslig prøving

Som utgangspunkt er det bare skattyter selv om kan reise søksmål om gyldigheten av en ligningsavgjørelse. Et deltakerlignet selskap kan reise søksmål om fastsetting av inntekt og formue fra selskapet, jf. lignl. § 11-1 nr. 1. Oppdragsgiver som er ilagt tvangsmulkt etter lignl. § 10-6, gebyr etter lignl. § 10-8 eller ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift eller forskuddsskatt etter lignl. § 10-7 kan også kreve rettslig prøving av slik avgjørelse. Andre kan ikke kreve rettslig prøving av gyldigheten av en ligningsavgjørelse, selv om vedkommende ellers måtte ha rettslig interesse etter tvl. § 1-3 (2), se Rt. 1996/596 og Rt. 2005/597. I forbindelse med søksmål mot staten fra selskap som etter sktl. § 10-13 holdes ansvarlig for kildeskatt ilignet aksjonærer bosatt i utlandet (betalingsforpliktelsen) kan imidlertid skattekravet prøves prejudisielt, se Utv 2012/383 (Rt. 2012/159). HR kom her til at selskapet hadde rettslig interesse etter tvl. § 1-3 (2).

### 3.4 Hva som kan prøves

Domstolene kan overprøve ligningsmyndighetenes rettsanvendelse og bevisbedømmelse. Domstolene kan også prøve om det er feil ved saksbehandlingen, men brudd på saksbehandlingsregler medfører ikke at ligningsvedtaket er ugyldig, hvis det er grunn til å regne med at feilen ikke kan ha virket bestemmende på vedtakets innhold, jf. lignl. § 3-12. Bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen kan også overprøves hvor bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen inneholder skjønsmessige elementer, for eksempel verdsettelse, fordeling av inntekts-, formues- eller fradragsposter eller ved fastsettelsen av mengder, se bl.a. Utv. 2009/146 (Rt. 2009/105) (avsnitt 112) og Utv. 2012/1156 (Rt. 2012/1025) (avsnitt 56). Hvor det er foretatt skjønnsligning etter lignl. § 8-2 kan domstolene prøve om vilkårene for å anvende skjønn er oppfylt, om skjønnet bygger på riktig faktum og om det foreligger saksbehandlingsfeil. Selve skjønnsutøvelsen kan imidlertid ikke overprøves. Skjønnet kan imidlertid settes til side hvis det fremstår som åpenbart urimelig eller vilkårlig.

Ved anvendelsen av sktl. § 13-1 kan domstolene på tilsvarende måte prøve om vilkårene for å anvende skjønn etter første ledd er oppfylt, men domstolene har begrenset rett til å prøve selve skjønnsutøvelsen etter tredje ledd, se Utv. 2012/1156 (Rt. 2012/1025).

Ved den rettslige prøving står domstolene fritt i sin rettsanvendelse. Domstolene kan for eksempel opprettholde et ligningsvedtak på et annet rettslig grunnlag enn det ligningsmyndighetene har bygget på. Det er imidlertid en forutsetning at domstolene behandler den samme privatrettslige disposisjon som ligningsavgjørelsen bygger på. Om et tilfelle der statens subsidiære anførsel overfor Høyesterett gjaldt en annen privatrettslig disposisjon enn den som Rikskattenemnda bygget sitt vedtak på, se HRD av 1. september 2010 i Utv. 2010/1285 (Rt. 2010/999) (First Securities ASA).

Innsigelser til vedtaket som skattyter har gjort gjeldende i forbindelse med skattekontorets vedtak, men som ikke er gjort gjeldende i klagen til klageorganet, kan ikke gjøres gjeldende i et etterfølgende søksmål, se Lagmannrettens kjennelse (Borgarting) av 14. mars 2011 i Utv. 2011/1125. Om et tilfelle hvor ligningen ble opphevet som følge av ligningsmyndighetenes mangelfulle veiledning om en rettsregel, som skattyter kunne påberopt seg, se LRD av 23. september 2011 (Gulating) i Utv. 2011/1405.

En mer detaljert gjennomgang av skatteetatens utøvelse av statens partsstilling fremgår av «Instruks for utøvelsen av Statens partsstilling på skatte- og avgiftsområdet» fastsatt av Skattedirektoratet 1. desember 2011.

### 3.5 Part

Krav fra skattyter om rettslig prøving av ligningsavgjørelse skal rettes mot staten som saksøkt, jf. lignl. § 11-1 nr. 1.

Statens partsstilling utøves av skattekontoret for den regionen der det angrepne vedtaket er truffet. Har Riksskattenemnda truffet vedtaket, utøves partsstillingen av Skattedirektoratet, se lignl. § 11-1 nr. 2.

### 3.6 Verneting

Søksmålet anlegges etter vernetingsreglene i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven). Hva som er alminnelig verneting, fremgår av tvisteloven § 4-4, mens avtalt verneting er regulert i tvisteloven § 4-6. Er søksmålet anlagt ved feil domstol, avvises ikke saken, men henvises til rett stedlig kompetent domstol, jf. tvisteloven § 4-7. Rett verneting i skattesaker er angitt i lignl. § 11-1 nr. 2 første punktum. Saksøker kan ifølge tvisteloven § 4-5 velge om søksmål skal anlegges ved sitt eget alminnelige verneting, eller saksøktes (statens) verneting som er Oslo.

### 3.7 Varsel for sak reises

Parten skal varsle den det er aktuelt å gå til søksmål mot før sak reises, jf. tvisteloven § 5-2. Formålet med varselet er å avverge en rettssak ved at tvisten løses i minnelighet. Skattekontorets kompetanse til å endre ligningen på dette stadium er imidlertid begrenset, se nærmere om dette i emnet «Endringssak – endring uten klage».

Den som varsles skal innen rimelig tid ta stilling til kravet og grunnlaget for det, jf. tvisteloven § 5-2 (2).

Varsel er ingen betingelse for å reise sak for tingretten. Varsel om stevning eller unnlatelse av slikt varsel påvirker ikke søksmålsfristen. Manglende varsel eller manglende svar på varsel kan kun få konsekvenser for sakskostnadsavgjørelsen.

Forutsetningen for at manglende varsel skal få konsekvenser for sakskostnadene, er at saksanlegg kunne vært unngått dersom varsel hadde vært gitt, jf. tvisteloven § 20-2 (3) bokstav b. Dette vil normalt ikke være tilfelle for skatte- og avgiftssaker, se Ot.prp. nr. 51 (2004-2005) s. 82.

### 3.8 Søksmålsfrist

#### 3.8.1 Generelt

Søksmål må reises innen 6 måneder etter at skatteoppgjøret eller vedtak i endringssak ble sendt skattyteren, se lignl. § 11-1 nr. 4. Avvises en klage uten at den realitetsbehandles, anses avvisningsvedtaket ikke som et vedtak i endringssak som utløser ny søksmålsfrist, se Utv. 1992/21 (Rt. 1991 s. 1396 (HRK)), Utv. 1998/1106 (Rt. 1998 s. 572) og LRD (Borgarting) av 7. juni 2010 i Utv. 2010/1111 (Ledertips AS)(Anken ble avvist av Høyesteretts ankeutvalg 24. september 2010 – HR-2010-1604V).

Når endringssak er gjennomført ved forenklet vedtaksform etter lignl. § 3-11 nr. 4, jf. § 8-3 nr. 5, regnes søksmålsfristen fra nytt skatteoppgjør ble sendt skattyteren, se lignl. § 11-1 nr. 4.

Ved oversittelse av søksmålsfristen kan det gis oppfriskning etter reglene i tvisteloven § 16-12 til § 16-14.

Ligningsmyndighetene kan samtykke i at søksmål blir anlagt etter at søksmålsfristen er utløpt, jf. HRD i Utv. 2011/1 (Rt. 2010/1500) avsnitt 86. Slikt samtykke gis i praksis kun i helt spesielle tilfeller.

En mangelfull stevning anses ikke for sent fremsatt dersom den ble inngitt innen søksmålsfristen, og retting skjer innen den fristen retten har satt, jf. tvisteloven § 16-5 (3).

#### 3.8.2 Særlig om kildeskatt

Søksmål til prøving av ligningen i saker om kildeskatt på utbytte må reises innen 1. juli året etter ligningsåret, likevel slik at søksmål til prøving av et endringsvedtak kan reises innen 6 måneder etter at vedtaket ble sendt skattyter.

#### 3.8.3 Særlig om brudd på EØS-rettslige regler

Søksmålsfristen i lignl. § 11-1 nr. 4 gjelder hvor det kreves tilbakebetaling av skatt som følge av at ligningen er i strid med EØS-rettslige regler. Derimot gjelder fristen ikke ved søksmål med krav om erstatning for påført tap som følge av mangelfull gjennomføring i



norsk skattelovgivning av EØS-avtalen, se HRD i Utv. 2011/1 (Rt. 2010/1500) og HRD i Utv. 2006/1429 (Rt. 2006/1265).

### 3.8.4 Innfordrings sak

Seksmånedersfristen for søksmål i lignl. § 11-1 nr. 4 gjelder som utgangspunkt også hvor skattyter i en sak om tvangsfullbyrdelse av skattekravet, ønsker at den aktuelle ligningsavgjørelsen skal overprøves av domstolene. Er seksmånedersfristen utløpt, kan skattyter likevel i forbindelse med en klage over en tvangsforføyning påberope seg feil ved og kreve prøving av ligningsavgjørelsen som ligger til grunn for innfordringskravet, forutsatt at det gjøres innen tre måneder etter den forføyning det klages over, jf. sktbl. § 17-1 (5). Bestemmelsen skal forstås slik at skattyter får en ny mulighet til å prøve ligningen hver gang det er gjennomført en tvangsforføyning til inndrivelse av skattekravet, forutsatt at slik prøving kreves innen tre måneder etter forføyningen. Søksmålsadgangen og fristen for denne er således ikke begrenset til første gangs tvangsforføyning. Se Høyesteretts kjennelse 28. januar 2009 (Rt. 2009/86).

Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven § 16-12 til § 16-14.

## 3.9 Bevisavskjæring i skattesaker

Hovedregelen er at partene har rett til å føre de bevis de ønsker, jf. tvisteloven § 21-3 (3).

Domstolen skal prøve vedtaket basert på det faktum som var tilgjengelig for ligningsmyndighetene da vedtaket ble fattet. Skattyter har begrenset adgang til å fremlegge nye bevis for det faktum som er lagt til grunn under den forutgående ligningsbehandlingen. Retten kan avskjære slike nye bevis. Dette gjelder særlig i tilfeller hvor skattyter hadde en klar oppfordring til å fremlegge bevisene under den forutgående ligningsbehandlingen. Skattyter kan anses for å ha hatt oppfordring til å fremlegge beviset under ligningsbehandlingen selv om skattekontoret ikke kom med en eksplisitt oppfordring om det, se HRD i Rt 2001/1265 og Rt 2002/509. Skattyter har imidlertid adgang til å supplere tidligere opplysninger for domstolen, se HRD i Utv. 2004/9 (Rt. 2003/1821).

Høyesterett har behandlet spørsmål om bevisavskjæring i flere skattesaker; se HRD i Utv. 2006/539 (Rt. 2006/404) (Invensys), HRD i Utv. 2002/673 (Rt. 2002/509), HRD i Utv. 2001/1446 (Rt. 2001/1265) (Agip), HRD i Utv. 1999/1349 (Rt. 1999/1087) (Baker Hughes) og HRD i Utv. 1988/390 (Rt. 1988/539)

Høyesterett har også behandlet dette spørsmålet i saker om merverdiavgift, se HRD i Utv. 2004/9 (Rt. 2003/1821) (Hunsbedt) og HRD i Utv. 1997/1112 (Rt. 1995/1768) (Butt).

Tilsvarende begrensning gjelder ikke for statens adgang til å fremlegge nye bevis for faktum, se LRD 16. februar 1981 (Frostating) i Utv. 1981/244. Fremlegger staten slike nye bevis har imidlertid skattyter adgang til å føre motbevis, se HRD i Utv. 2001/1446 (Rt. 2001/1265) (Agip).

Reglen om bevisavskjæring gjelder ikke for tilleggs skatt, se emnet «Tilleggsskatt», pkt. 10.5.

En part må sette frem innsigelser mot prosesshandlinger så snart parten har mulighet til det, jf. tvisteloven § 9-6 (2). Fremsettes innsigelsen for sent, kan resultatet bli at retten ser bort fra den (prekluderer). Om et tilfelle der retten tillot at staten kunne fremlegge skattyters selvangivelse kort tid før hovedforhandling, se Høyesterett kjennelse 2. mars 2011 (Rt. 2011/292).

## 3.10 Endring av ligning som følge av rettskraftig dom

Skattekontoret skal ta opp spørsmål om endring som følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse, jf. lignl. § 9-5 nr. 2 bokstav a.

Før endring foretas skal skattyter varsles, jf. lignl. § 9-7. Skattyter bør samtidig gjøres oppmerksom på adgangen til å kreve sakskostnader etter lignl. § 9-11 nr. 3. Se nærmere om saksomkostninger i emnet «Endringssak – saksomkostnader» pkt. 2.7 og pkt. 2.8

Lignl. § 9-6 nr. 5 bokstav c angir frist for endring av ligning som følge av en domstolsavgjørelse, se emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 4.7. Om hvilke organer som

har kompetanse til treffe endringsvedtak, se emnet «Endrings sak – endring uten klage», pkt. 2.1.3.

Fristregelen gjelder bare i forhold til den eller de skattytere som er part i rettssaken og som domstolsavgjørelsen derfor blir rettskraftig overfor, se FIN 19. desember 2002 i Utv. 2003/137.

# Partiskatt

## 1 Inntekt

Godtgjørelse som medlemmer av folkevalgte organer mottar for utførelse av verv som representant for organet, f.eks. som representanter i bystyre, kommunestyre mv., er for medlemmet skattepliktig i sin helhet. Det er uten betydning for skatteplikten at medlemmene har avtalt å overføre hele eller en del av godtgjørelsen til sitt parti, selv om dette skjer før godtgjørelsen er opptjent.

## 2 Fradrag

Eventuelle fradrag for direkte kostnader knyttet til disse verv følger alminnelige regler. Dersom kostnadene ikke er dekket av den enkelte, men anses å inngå som en del av innbetalt «partiskatt», «gruppekontingent» o.l., vil den del av dette som går til dekning av ellers fradragsberettigede kostnader, være fradragsberettiget.

I Utv. 1976/109 er uttalt:

*«Finansdepartementet har fra forskjellige hold mottatt forespørsler om hvilke regler som gjelder for fradrag ved 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/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv.

- Sktl. § 2-12 bokstav b, § 3-1 (2) og (9), samt § 15-4.
- FFSFIN § 3-1-10.

## 1 Skattested

Pasienter/beboere i alders- og sykehjem mv. skal i alminnelighet skattlegges i den kommune hvor de er registrert som bosatt i folkeregisteret per 1. november i året forut for inntektsåret, jf. sktl. § 3-1 (2).

Personer som blir innlagt på alders- eller sykehjem i en annen kommune enn bostedskommunen, anses fortsatt bosatt i den kommunen hvor de hadde sitt bosted på innleggelsestidspunktet. Forutsetningen er at det er denne kommunen som fortsatt skal ha det rettslige og økonomiske ansvaret for å tilby plass i alders- eller sykehjem, jf. FFSFIN § 3-1-10.

## 2 Skattekasse mv. for ektefeller

Bor begge ektefellene i samme institusjon, lignede 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, lignede ektefellene hver for seg i klasse 1 (atskilt), jf. sktl. § 2-12 bokstav b. Det forekommer tilfeller hvor det likevel lønner seg for ektefellene med felles ligning. Denne ligningsmåten skal da benyttes. Dette gjelder selv om de er bosatt i forskjellige kommuner.

Dersom vilkårene i sktl. § 15-4 (2) bokstav b er oppfylt, lignede den hjemmeværende ektefelle i klasse 2 som enslig forsørger.

Når det i slike tilfeller er gitt ektefelle- og eventuelt barnetillegg til pensjonen etter frtl. § 3-28, skal hjemmeværende ektefelle skattlegges for dette som om det var vedkommendes egen pensjon. Ektefelle- og barnetillegget svarer i disse tilfeller til etterlattepensjon. Minstefradraget skal derfor 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 skal gjennomføres som nevnt ovenfor, uansett hvordan beløpene er utbetalt og innberettet.

## 3 Særfradrag

Bor begge ektefeller på samme institusjon, gis særfradrag for 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.

## 4 Skattefradrag for pensjonsinntekt

Skattefradraget fastsettes individuelt, uten hensyn til en eventuell ektefelles eller meldepiktig samboers pensjonsinntekt. Se nærmere emnet «Skattefradrag for pensjonsinntekt».

## 5 Inntekt

### 5.1 Aldershjems/sykehjem

For skattytere som bor i aldershjem eller sykehjem (pleiehjem), skal bruttopensjonen lønnsinnberettes og skattlegges.

### 5.2 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 minst utgjøre 25 % av grunnbeløpet og 10 % av eventuell tilleggspensjon.

I lønns- og trekkoppgaven fra NAV vil bare være innberettet det beløp som er utbetalt pasienten. Bare den innberettede del av pensjonen er skattepliktig.

## 6 Verdsettelse av egen bolig

Om verdsettelse av egen bolig for personer som har opphold i alders- og sykehjem mv., se emnet «[Bolig – formue](#)», pkt. 2.6.1.

# Pelsdyr

- Sktl. § 4-11 (1), § 8-1 (1) bokstav a og (2), § 14-22 og § 14-43 (2).
- Lignl. § 6-3 nr. 5 og § 6-4 nr. 2 bokstav b.
- FSVIN § 8-1-1.
- Takseringsreglene § 3-1-4.

## 1 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)» og emnet «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)».

## 2 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «[Regnskap – revisjon](#)».

## 3 Næringsoppgave

Alle som driver pelsdyrnæring skal levere næringsoppgave til skattekontoret.

Foretak som bare har bokføringsplikt, og som ikke utarbeider årsregnskap skal levere «Næringsoppgave 1» (RF-1175) og skjemaet «Landbruk» (RF-1177).

Aksjeselskap og andre som utarbeider årsregnskap (pliktig eller frivillig), skal levere «Næringsoppgave 2» (RF-1167).

Skattyter som har innestående midler på konto i Pelsdyrnæringens Markedstutjevningfond, eller har gjeld til fondet, skal alltid levere utfylt næringsoppgave selv om virksomheten ellers er opphørt.

## 4 Skattestedet

For personlige skattytere er drift av pelsdyrgård underlagt bestemmelsene om stedbunden beskatning, se emnet «[Skattestedet](#)».

## 5 Formue

### 5.1 Pelsdyrgård

Pelsdyrgård inngår normalt i ligningsverdien for den faste eiendommen ved formuesligningen, jf. sktl. § 4-11 (1).

### 5.2 Dyr og skinn

Verdien av dyr og skinn settes til tilvirkningsverdi etter normalsatser fastsatt i takseringsreglene § 3-1-4 a 5).

### 5.3 Fôrlager

Innkjøpt fôrlager verdsettes etter vanlige regler, se emnet «[Varebeholdning](#)».

### 5.4 Bonusfond

Innestående på bonusfond, inklusive godskrevne renter per 31. desember er skattepliktig formue.

## 5.5 Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond

Innestående i Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond, inklusive godskrevne renter, skal tas med i formuen, jf. sktl. § 4-1 (1). Se for øvrig [pkt. 9.3.3](#).

## 6 Tidfesting av inntekter og kostnader

### 6.1 Enkeltpersonforetak og deltakerlignede selskap

#### 6.1.1 Generelt

For pelsdyrnæring som drives i enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap, legges de vanlige reglene til grunn for tidfestingen, med følgende særskilte unntak:

- Innkjøpte dyr fradragsføres i innkjøpsåret eller nedskrives over flere år, se nedenfor.
- Tilvekst av dyr regnes ikke som inntekt, jf. sktl. § 8-1 (1) bokstav a.
- Tilvirkningsverdien av skinn tas til inntekt det år skinnen markedsføres, selv om det ikke er solgt, se nedenfor.

#### 6.1.2 Overføring av dyr eller skinn til annen kommune

Dyr eller skinn regnes som realisert for deres antatte omsetningsverdi, når de blir overført til annen kommune i forbindelse med flytting av virksomheten, se sktl. § 14-22. Dette gjelder også for dyr som settes bort i pensjon.

Dyr eller skinn skal behandles som inntekt i fraflyttingskommunen og som innkjøp av dyr eller skinn i tilflyttingskommunen. For personlige næringsdrivende bør det innrømmes en rask nedskrivning av overførte dyr, se SKD i Utv. 1965/293.

### 6.2 Aksjeselskaper mv.

For aksjeselskaper mv. gjelder ikke de særskilte unntakene for ligning av pelsdyrnæring, jf. sktl. § 14-22 som bare gjelder for enkeltpersonforetak og ansvarlig selskap. Endring i beholdning av dyr og skinn skal påvirke inntekten. Dette gjelder også skinn på lager hos selskapet, se [pkt. 7.2](#).

### 6.3 Realisasjon av driftsmidler

Om tidfesting ved inntektsføring av vederlag/gevinst eller fradragsføring av tap ved realisasjon av driftsmidler, se emnene om driftsmidler.

### 6.4 Ufrivillig realisasjon

Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av pelsdyrgård og/eller pelsdyrbestand, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

## 7 Beholdningers innvirkning på inntekten

### 7.1 Enkeltpersonforetak og deltakerlignede selskap

#### 7.1.1 Pelsdyrbesetning

Verdiendring i pelsdyrbesetning påvirker ikke inntekten for enkeltpersonforetak eller deltakerlignede selskap, jf. sktl. § 8-1 (1) a og § 14-22. Dette gjelder selv om en eller flere av deltakerne er et aksjeselskap.

#### 7.1.2 Markedsførte skinn

Markedsførte skinn skal alltid tas med ved fastsetting av inntekten. SKD fastsetter årlig normalsatser for verdsetting av markedsførte skinn, se takseringsreglene § 3-1-4. Satsene er de samme som nyttes ved fastsetting av formuen. Skinn anses markedsført når de er levert for salg til skinnauksjonene.

#### 7.1.3 Innkjøpte dyr

Nyinnkjøpte dyr som bare tjener til vedlikehold av den eksisterende bestanden, kan fradragsføres direkte. Må bestanden av dyr nedpelses, f.eks. pga smittsom sykdom, kan kjøpesummen for ny besetning inntil samme antall som tidligere fradragsføres direkte. I alle andre tilfeller skal innkjøpte dyr føres opp som beholdning, og avskrives lineært med 20 % per år.

## 7.2 Aksjeselskaper

Verdiendring i beholdning påvirker inntekten for aksjeselskaper ved at det tas hensyn til beholdning av dyr og skinn ved årets begynnelse og slutt. SKDs satser for dyr og skinn i takseringsreglene § 3-1-4 a 5) brukes. For aksjeselskaper vil markedsførte skinn som ikke er solgt, ikke anses som realisert, men inngå i beholdningen ved årets slutt.

## 7.3 Verdsetting av skinn markedsført i tidligere år

En del oppdrettere kan ha liggende skinn for flere år hos sine skinnmottakere. Selv om salgsverdien av skinnene er redusert, skal likevel skinnenes verdi bli stående uforandret, se emnet «Varebeholdning».

## 8 Avskrivning

Husdyrbygg i jord- og skogbruk, herunder pelsdyrhaller, avskrives med inntil 6 %. Nærmere om dette, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 9.2.

Pelsdyrgårder (enkle skur) kan avskrives etter reglene om forhøyet avskrivningssats med inntil 10 % som «bygg med så enkel konstruksjon at det må antas å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen», jf. sktl. § 14-43 (2).

Se for øvrig emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Om fradragføring/nedskrivning av kjøpesummen for pelsdyr, se ovenfor.

## 9 Bonusfond Oslo Skinnauksjoner

### 9.1 Generelt

Det er ikke foretatt avsetning på bonusfond etter 1987. Ordningen er derfor i ferd med å bli avvirket.

### 9.2 Bonusåret

Bonusåret følger kalenderåret.

### 9.3 Tidfesting

#### 9.3.1 Generelt

Vanlig praksis til og med inntektsåret 1989 har vært at bonus først er blitt skattlagt i uttaksåret. Denne praksis kan fortsette inntil videre for bonus som er godskrevet før 1990.

#### 9.3.2 Renter

Renteberegningen skjer per 31. desember.

Fram til inntektsåret 1990 har også renter på bonusfondet først blitt skattlagt i uttaksåret, og kommet med som virksomhetsinntekt. Denne praksisen kan fortsette for renter som er godskrevet fram til og med inntektsåret 1989. Godskrevne renter på bonusfond etter 1989 skal ved skattleggingen følge regnskapsprinsippet/realisasjonsprinsippet og tas med som inntekt direkte i selvangivelsen. Deltakerlignede selskaper skal ta med godskrevne renter i selskapsoppgaven.

Så lenge skattyter har godskrevne renter og bonus fra før 1. januar 1990 stående i fondet, og som tidligere ikke er kommet til beskatning, skal alle uttak anses å gjelde ubeskattede beløp.

#### 9.3.3 Dødsfall

Avdøde skattlegges i dødsåret for midler innestående på bonusfond.

### 9.4 Oppgaveplikt

Oslo skinnauksjoner skal ukrevet sende årsoppgave til Skatteetaten, jf lignl. § 6-4 nr. 2 bokstav b.

## 10 Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond

### 10.1 Generelt

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 utjevningsprisen, heve beløp fra konto med kreditsaldo etter bestemte regler i vedtektene for fondet. Innbetaling for å dekke debetsaldo er fradragsberettiget som kostnad i pelsdyrnæringen.

## **10.2 Tidfesting**

### *10.2.1 Generelt*

I FSFIN § 8-1-1 er det fastsatt særskilte regler om skattevirkninger ved ut- og innbetaling på markedsutjevningsskonto i Pelsdyrnæringens Markedsutjevningssfond.

### *10.2.2 Innskudd*

Innskudd i Pelsdyrnæringens Markedsutjevningssfond er fradragsberettiget i det året innskuddet finner sted, jf. sktl. § 8-1 (2). Dette skjer som trekk i skinnavregning eller ved dekning av debetsaldo ved opphør.

### *10.2.3 Utbetaling*

Utbetaling fra fondet skattlegges som inntekt av pelsdyrnæring det året utbetalingen finner sted, jf. sktl. § 8-1 (2). Dette skjer normalt som tillegg på avregningen for solgte skinn.

### *10.2.4 Renter*

Renter som godskrives markedsutjevningssfondet inntektsbeskattes først ved utbetaling, og kommer med som virksomhetsinntekt.

## **10.3 Opphør av medlemskap**

### *10.3.1 Pensjonsalder*

Rest på konto skal skattlegges senest det tiende inntektsåret etter at skattyter har tatt ut alderspensjon fra folketrygden dersom beløpet ikke er skattlagt tidligere etter andre regler, jf. FSFIN § 8-1-1 (2) bokstav a.

### *10.3.2 Opphør av virksomhet/utmelding*

Ved opphør av pelsdyrnæring (f.eks. ved generasjonsskifte) eller ved utmelding av fondet før oppnådd pensjonsalder, skal ubeskattet rest på konto skattlegges i sin helhet det femte inntektsåret etter opphør/utmelding uansett om vedkommende i mellomtiden har passert pensjonsalderen, jf. FSFIN § 8-1-1 (2) bokstav b. For aksjeselskap må ubeskattet rest på konto likevel tas til inntekt senest i det året selskapet likvideres.

### *10.3.3 Overgang til aksjeselskap*

Om behandling av fond ved overgang til aksjeselskap, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

### *10.3.4 Dødsfall*

Restbeløp på konto skattlegges hos avdøde i dødsåret og regnes med ved beregningen av personinntekt. Gjenlevende ektefelle som fortsetter pelsdyrnæringen, kan overta fondet ubeskattet slik at senere uttak skattlegges som virksomhetsinntekt for gjenlevende. Se FSFIN § 8-1-1 (2) bokstav c.

### *10.3.5 Deltaker i deltakerlignet selskap*

Går deltaker i deltakerlignet selskap ut av virksomheten ved dødsfall eller på annen måte, frigjøres fondsmidler med en forholdsmessig del av det som selskapet har innestående. Skattlegging foretas etter de vanlige reglene ovenfor.

## **10.4 Næringsoppgave**

Skattyter som har innestående midler på markedsutjevningsskonto, eller har gjeld til fondet, skal alltid levere utfylt næringsoppgave selv om virksomheten ellers er opphørt, jf. FSFIN § 8-1-1 (3). Inntekten skattlegges som alminnelig inntekt. For

enkeltpersonforetak inngår inntekten i grunnlaget for beregning av personinntekt, jf. sktl. § 12-10 (2) annet punktum.

### 10.5 Oppgaveplikt

Pelsdyrnæringsens Markedsutjevningfond skal ukrevet sende årsoppgave til Skatteetaten over saldo og bevegelse på medlemskonto, jf. lignl. § 6-4 nr. 2.

## 11 Jordbruksfradrag

Pelsdyroppdrettere har krav på jordbruksfradrag dersom vilkårene for øvrig er oppfylt, jf. sktl. § 8-1 (5), se emnet «[Jordbruk – jordbruksfradrag](#)».

# Pensjon – allment

## 1 Generelt

I dette emnet behandles bare avtaler som behandles som pensjon i forhold til skattereglene. Om livrenter som ikke behandles som pensjon i forhold til skattereglene, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)».

Ifølge lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenestepensjon (OTP-loven) har arbeidsgivere plikt til å ha pensjonsordning for sine ansatte, enten i form av foretakspensjon eller som innskuddspensjon, jf. OTP-loven § 2 (1). Foretak med offentlige pensjonsordninger er unntatt. Om foretakspensjon og innskuddspensjon, se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon](#)» og emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)».

Avtaler om utbetaling av pensjon kan inngås i mange sammenhenger. Skattereglene begrenser ikke hvilke avtaler som kan inngås mellom arbeidstaker, arbeidsgiver og/eller forsikringsselskaper mv. Det er imidlertid bare enkelte typer pensjonsavtaler som behandles skattemessig som pensjon.

Følgende avtaler behandles skattemessig som pensjonsavtaler

- avtale inngått av arbeidsgiver til fordel for ansatte, med utbetaling av pensjonen direkte fra arbeidsgiver (pensjon over drift), se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.](#)»
- avtale inngått av arbeidsgiver til fordel for ansatte, med utbetaling fra forsikringsselskap, pensjonskasse mv. (pensjon sikret ved premie og tilskudd), jf. sktl. § 6-45 til § 6-47. Se også emnene «[Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon](#)» og «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)»
- avtale om pensjonsordning for innehaver av foretak uten ansatte, jf. lov 24. november 2000 nr. 8 (innskuddspensjonsloven) § 2-3 (2). Se også emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)», pkt. 3.3 og pkt. 3.4
- avtale inngått av den berettigede selv direkte med f.eks. et forsikringsselskap, se emnet «[Pensjon – individuell pensjonsordning \(IPA og IPS\)](#)». En slik avtale kan i enkelte tilfeller være en avtale om utbetaling av livrenter som ikke behandles skattemessig som pensjon, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)»
- avtale om løpende ytelse av ubestemt varighet ved salg av egen virksomhet og/eller fast eiendom. Om grensen mellom pensjon og vederlag, se emnet «[Inngangsverdi](#)»

Ytelser som skattemessig skal behandles som pensjon er personinntekt, og det skal beregnes trygdeavgift med lav sats. Se for øvrig emnet «[Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser](#)».

## 2 Arbeidsgivers fradragsrett i forbindelse med pensjon

### 2.1 Pensjon utbetalt direkte av arbeidsgiver (pensjon over driften)

Om arbeidsgivers fradrag for pensjon i arbeidsforhold som utbetales direkte av arbeidsgiver (pensjon over driften), se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.](#)».



## 2.2 *Spesielt om arbeidsgiverfinansiert pensjon sikret ved premie og/eller tilskudd*

Utgangspunktet i skattelovgivningen er at det ikke er fradragsrett for premie eller tilskudd fra arbeidsgiver til sikring av pensjoner for ansatte. Skatteloven har derfor ingen alminnelig hjemmel for fradrag for slike kostnader. De tilfellene der det gis rett til fradrag for slike premier og tilskudd, er positivt regulert og bestemmelsene er uttømmende, se sktl. § 6-45 og § 6-46. Etter disse bestemmelsene kan arbeidsgiver på nærmere vilkår gis fradrag for premie og/eller tilskudd til pensjonsordning som sikrer pensjon for sine ansatte enten etter

- lov 24. mars 2000 nr. 16 (foretakspensjonsloven), se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon](#)», eller
- lov 24. november 2000 nr. 81 (innskuddspensjonsloven), se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)»

Foretakspensjonsloven inneholder to ulike hovedprinsipper for opptjening av rett til pensjon

- ytelsesbasert pensjon, eller
- engangsbetalt alderspensjon

Avtale etter innskuddspensjonsloven er i utgangspunktet en pensjonsspareavtale hvor pensjonen som utbetales er et resultat av innskutte midler og avkastningen på disse. Avtale etter innskuddspensjonsloven kan eventuelt inngås i kombinasjon med visse elementer fra foretakspensjonsloven. Arbeidsgiveren kan ha forskjellige ordninger for forskjellige arbeidstakere (parallele ordninger).

Et foretak som har en ordning med ytelsesbasert alderspensjon etter foretakspensjonsloven, kan for samtlige arbeidstakere som omfattes av ordningen supplere denne med en pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, eller en pensjonsordning med engangsbetalt alderspensjon etter foretakspensjonsloven (kombinerte pensjonsordninger), jf. foretakspensjonsloven § 2-12 og innskuddspensjonsloven § 2-13.

Et foretak kan ikke samtidig ha parallele pensjonsordninger og kombinerte pensjonsordninger, jf. foretakspensjonsloven § 2-12 (2) d og innskuddspensjonsloven § 2-13.

## 2.3 *Spesielt om arbeidsgivers tilskudd til kommunal pensjonsordning*

Fradrag for arbeidsgivers andel av premie til offentlig pensjonsordning tilsvarende de ordninger som kan opprettes i medhold av lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) § 24 nr. 3 gis etter FSFIN § 6-45-2 (2) til

- foretak som har eller har hatt kommunal, herunder fylkeskommunal, eierandel, eller
- foretak med nær tilknytning til kommune eller fylkeskommune

Det gis også nær fradrag for arbeidsgivers tilskudd til Overføringsavtalens sikringsordning, jf. sktl. § 6-45.

Det skal fremgå av premiekvitteringer mv. og oppgaver til ligningsmyndighetene at dokumentene gjelder slik pensjonsordning.

## 2.4 *Spesielt om arbeidsgivers tilskudd til Norges Banks pensjonskasse*

Arbeidsgivers tilskudd til Norges Banks pensjonskasse er fradragsberettiget, jf. FSFIN § 6-45-2 (1). Dette gjelder også foretak hvor Norges Bank har eller har hatt eierandel, og hvor det ikke meldes nye medlemmer inn i Norges Banks pensjonskasse, jf. FSFIN § 6-45-2 (2) bokstav c.

## 3 *Den trygdedes fradragsrett i forbindelse med pensjon*

Utgangspunktet i skattelovgivningen er at den trygdede ikke har fradragsrett for premie eller andre tilskudd til sikring av pensjoner. Skatteloven har derfor ingen alminnelig hjemmel for fradrag for slike kostnader. De tilfellene der det gis rett til fradrag er positivt regulert og bestemmelsene er uttømmende, se sktl. § 6-45 og § 6-47. Den trygdede kan etter nærmere vilkår gis fradrag for

- tilskudd til offentlig pensjon i arbeidsforhold, se sktl. § 6-47 (1) bokstav a
- tilskudd (den trygdedes andel av premie mv.) til foretaks- og innskuddspensjonsordning, se sktl. § 6-47 (1) bokstav b

- tilskudd til individuell pensjonsavtale etter lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning (IPS), se sktl. § 6-47 (1) bokstav c
- tilskudd (den trygdedes andel av premie mv.) til Norges Banks pensjonskasse, se FSFIN § 6-45-2 (3)

Om fradrag for innskudd til pensjonsordning for innehaver av foretak uten ansatte, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 (2), se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)», pkt. 3.3 og pkt. 3.4.

#### 4 Om tilordning av pensjon

Tjenestepensjon skal tilordnes den som har vært tilsatt og opparbeidet pensjonsrettighetene. Dette vil også gjelde tillegg i pensjonen for forsørgelse av andre personer. Etter den tilsattes død er etterlattepensjon innvunnet av og skal tilordnes den eller de etterlatte som er pensjonsberettiget.

Pensjon fra folketrygden skal tilordnes den som er berettiget til pensjonen. Dette vil også gjelde tillegg i pensjonen for forsørgelse. Krav på pensjon fra folketrygden kan ikke overdras til andre med virkning for skattleggingen, heller ikke før den ble innvunnet.

Pensjon (som ikke er tjenestepensjon eller pensjon fra folketrygden), livrenter og lignende, skal tilordnes den som er begunstiget på tidspunktet for forfall av den enkelte termin. Overdras forsikringen til andre (oppnevning av ny begunstiget), skal senere utbetalinger tilordnes den nye begunstigede.

## Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)

- Sktl. § 4-2 (1) bokstav c, § 5-40 (3) og (4), § 6-47 (1) bokstav c og § 12-2 bokstav d.
- FSFIN § 5-41, § 5-43. FSFIN § 6-47.
- Lignl. § 6-6, 1. ledd bokstav f, § 6-7, 2. ledd, § 6-16, 1. ledd bokstav c.
- Lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning.
- SSV § 3-7.

### 1 Generelt om IPA

Fradragsretten for innbetaling til individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA) etter sktl. tidligere § 6-47 (1) bokstav c, er opphevet.

Om overgangsregler, se [pkt. 4](#). Ved formuesbeskatningen og for inntektsbeskatningen ved utbetaling, gjelder de samme reglene som for individuell pensjonsordning etter lov 27. juni 2008 nr. 62, som er beskrevet nedenfor.

### 2 Individuell pensjonsordning/pensjonsavtale (IPS)

#### 2.1 Generelt

Personlige skattytere kan inngå avtale om individuell pensjonsspareavtale og individuell pensjonsforsikringsavtale med en pensjonsinnretning i samsvar med lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning (IPS).

En slik pensjonsavtale kan enten være

- pensjonsforsikringsavtale eller
- pensjonsspareavtale.

Loven gir regler om hva en slik pensjonsavtale kan og skal inneholde. Det skal fremgå av avtalevilkårene, kvitteringer for innbetalt innskudd, premie og vederlag for administrasjon av avtalen samt av meldinger til ligningsmyndighetene, at dokumentene gjelder individuell pensjonsordning etter nevnte lov, se loven § 1-8. Institusjonen er ansvarlig for at opplysninger som fremgår av de nevnte dokumentene er riktige. Når slik betegnelse er benyttet, kan ligningsmyndighetene normalt gå ut fra at pensjonsavtalen er i samsvar med reglene om individuell pensjonsordning. En pensjonsavtale som er inngått i overensstemmelse med lov om individuell pensjonsordning følger skattereglene nedenfor.

## 2.2 *Hvilke skattytere som kan inngå pensjonsavtale*

Pensjonsavtale kan bare inngås av enkeltpersoner som har fylt 18 år, jf. lov om individuell pensjonsordning § 1-2 (1). Det er ingen øvre aldersgrense.

## 2.3 *Hvilke institusjoner kan tilby pensjonsavtale*

Pensjonsavtale kan inngås med institusjon som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive virksomhet her i riket som bank, livsforsikringsselskap, pensjonsforetak eller forvaltningsselskap for verdipapirfond, med mindre annet følger av bestemmelse gitt i eller i medhold av lov. Se lov om individuell pensjonsordning § 1-2 (2).

Pensjonsavtale kan også inngås med kredittinstitusjon, livsforsikringsselskap, pensjonsforetak eller forvaltningsselskap for verdipapirfond som er hjemmehørende i annen EØS-stat, og som her i riket har adgang til å drive tilsvarende virksomhet som nevnt i forrige avsnitt. Se lov om individuell pensjonsordning § 1-2 (3).

## 2.4 *Fradrag for innbetalinger til ordningen*

### 2.4.1 *Generelt*

Rettighetshaver kan kreve fradrag i alminnelig inntekt for innbetaling til individuell pensjonsavtale. Både den årlige innbetalingen og det årlige fradraget for hver person kan maksimalt utgjøre kr. 15 000 per år, jf. lov om individuell pensjonsordning § 1-3 (4) og sktl. § 6-47 (1) bokstav c. Innbetaling til ordningen kan ikke skje ved å trekke av pensjonskapitalen, jf. lov om individuell pensjonsordning § 1-3 (4) annet punktum.

Maksimalbeløpet omfatter både premie, innskudd og kostnader til administrasjon, herunder kostnader til forvaltning av årets premie eller innskudd. Maksimalbeløpet gjelder også for innbetalinger til eventuelle tilknyttede forsikringer som gir rett til uførepensjon, etterlattepensjon til ektefelle, registrert partner eller samboer samt barnepensjon.

For å få fradrag i inntektsåret må innbetalingen være foretatt innen utløpet av inntektsåret.

Det er den rettighetshaveren som erverver rett til ytelser etter pensjonsordningen som har rett til fradraget.

### 2.4.2 *Arbeidsgiver foretar innbetaling*

Foretas innbetalingen av arbeidsgiver, skal innbetalt beløp skattlegges som lønn. Arbeidstaker vil ha fradragsrett på vanlig måte.

### 2.4.3 *Forholdet til andre fradrag*

Fradrag for innbetaling til individuell pensjonsavtale inngår ikke i minstefradraget. Om forholdet til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt».

## 3 *Flytting av midler*

Rettighetshaver kan, uten at det får skattemessige konsekvenser, flytte pensjonsavtalen med tilhørende midler til en annen institusjon som fyller vilkårene for å inngå pensjonsavtale, se lov om individuell pensjonsordning § 1-5. Flyttingen må skje i samsvar med reglene i lov 6. oktober 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. (forsikringsvirksomhetsloven) §§ 11-13 og 11-14.

Det gjelder tilsvarende regler for flytting av midler innestående i en IPA.

## 4 *Overgangsregler for IPA*

### 4.1 *Generelt*

Det ble 2. februar 2007 fastsatt overgangsregler i forbindelse med opphevelsen av sktl. § 6-47 (1) bokstav c, se FSFIN § 6-47 VII.

I tillegg er det gitt overgangsregler i lov om individuell pensjonsordning kapittel 5. Overgangsreglene gjelder for individuelle pensjonsavtaler som omfattes av FSFIN § 6-47 og hvor avtalen før 12. mai 2006 forutsatte innbetaling av premie 12. mai 2006 eller senere, se lov om individuell pensjonsordning § 5-1 (1).

## 4.2 Utbetaling av innestående

Rettighetshavere med samlet innestående verdi som etter kontoutskrift per 31. desember 2006 ikke oversteg 1,5 G, dvs. kr 94 338, kunne innen 31. desember 2010 kreve midlene utbetalt og avtalen avsluttet, jf. FSFIN § 6-47-31. Utbetalingen skulle beskattes som pensjonsinntekt, med trygdeavgift lav sats, jf. sktl. § 5-40, § 12-2 (1) bokstav d og ftrl. § 23-3 (2) nr. 1 bokstav a.

Avtaler med samlet innestående som oversteg 1,5 G per 31. desember 2006, kunne ikke kreves utbetalt etter overgangsregelen, men beskattes på vanlig måte ved senere utbetalinger fra ordningen, se [pkt. 6](#).

## 4.3 Utstedelse av forsikringsbevis og pensjonskapitalbevis

Institusjoner som har inngått individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA) måtte utstede pensjonskapitalbevis eller forsikringsbevis pr. tidspunktet for avslutningen av avtalen, senest pr. 31. desember 2008, se lov om individuell pensjonsordning § 5-2.

Pensjonskapital knyttet til pensjonskapitalbevis kan slås sammen med et annet pensjonskapitalbevis med rett til straks begynnende alderspensjon, se lov om individuell pensjonsordning § 5-4 (1) jf. § 2-5 (2).

Skattyter kan kreve at pensjonskapital knyttet til forsikringsbevis slås sammen med fripolise utgått fra ytelsesbasert tjenstepensjonsordning etter foretakspensjonsloven, se lov om individuell pensjonsordning § 5-4 (2), jf. § 3-10.

Pensjonskapital knyttet til forsikringsbevis kan videre slås sammen med og inngå i en individuell pensjonsforsikringsavtale, forutsatt at avtalene forvaltes av samme institusjon, se lov om individuell pensjonsordning § 5-6 (1). Dette gjelder ikke hvis det for rettighetene etter forsikringsbeviset er oppnevnt endelig begunstiget som nevnt i forsikringsavtaleloven § 15-2 (2), se lov om individuell pensjonsordning § 5-6 (3).

## 4.4 Rett til å inngå ny avtale

Personer med IPA-avtale per 11. mai 2006 kunne fram til 30. juni 2009 kreve å inngå ny avtale på tilsvarende vilkår og med rett til samme ytelser som den eksisterende pensjonsforsikringsavtalen uten å gi nye helseopplysninger, jf. lov om individuell pensjonsordning § 5-3. Den nye avtalen kan være en individuell pensjonsordning i henhold til lov om individuell pensjonsordning eller en livrente hvor utbetalingen skal skattlegges etter reglene om livrenter i sktl. § 5-41 og FSFIN § 5-41-3. Se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)».

## 5 Formuesbeskatning av innestående i IPA og individuell pensjonsavtale (IPS)

Rettigheter i henhold til individuell pensjonsavtale, herunder IPA, er ikke skattepliktig formue, jf. FSFIN § 4-2-1 og § 6-47-11. Forfalte terminer som ved årsskiftet ikke er utbetalt til skattyter, er alltid skattepliktig formue. Innestående midler (inklusive avkastning) i premiefond i tilknytning til en IPA er skattepliktig formue.

## 6 Inntektsbeskatning

### 6.1 Generelt

Avkastning av midler innestående i ordningen er ikke skattepliktig ved opptjeningen. Løpende pensjonsytelser som utbetales i henhold til en individuell pensjonsavtale, herunder IPA, er skattepliktige etter reglene om pensjonsinntekt. Skatteplikten gjelder uavhengig av om utbetalingene gjelder midler som tidligere er innbetalt eller avkastning av disse. Skatteplikten gjelder både ytelsene til rettighetshaver og ytelsene til andre enn rettighetshaver, f.eks. begunstiget eller arvinger.

For midler plassert som livrente i henhold til overgangsreglene ved opphevelsen av reglene om IPA, skal skattlegging skje etter reglene om livrenter, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(livrenteforsikring\)](#)», [pkt. 5](#).

## 6.2 Beløp innbetalt etter reglene om egen pensjonsforsikring etter skatteloven (EPES)

For beløp som ble innbetalt til Egen pensjonsforsikring etter skatteloven i 1996 eller tidligere (EPES-ordningen), og som det den gangen ikke ble gitt fradrag for, skal utbetalinger likevel ikke beskattes, se pkt. 2.1.4 i Innst. O. nr. 106 (1996-97). Se også FSFIN § 5-41-11 bokstav c, annet punktum. Skattyter må fremsette krav om slikt fritak overfor den som plikter å innberette ytelsen, og dokumentere dette med tidligere bekreftelse fra ligningskontoret.

## 6.3 Engangs- og avløsningsbeløp mv.

Engangs- og avløsningsbeløp og andre kapitalytelser er skattepliktige i sin helhet for mottakeren, jf. sktl. § 5-40 (2) og skal anses som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav d. Folketrygdavgift skal svares med lav sats, jf. ftrl. § 23-3 (2) nr. 1 bokstav a. Dette gjelder også utbetaling til rettighetshaver etter overgangsreglene i FSFIN § 6-47-31, se pkt. 4.2. For dødsbo anses utbetalingen ikke som personinntekt. Dødsbo vil være skattepliktig for bruttobeløpet etter en særskilt sats som årlig fastsettes av Stortinget i SSV, jf. sktl. § 5-40 (4). For inntektsåret 2012 er denne satsen 45 %, jf. SSV § 3-7.

### Skattesats for 2013

Den særskilte skattesatsen for utbetaling fra individuell pensjonsavtale til bo er på 45 % også for 2013, jf. SSV § 3-7.

## 7 Tidfesting av inntekt

Løpende pensjoner, engangs- og avløsningsbeløp samt andre kapitalytelser som utbetales i henhold til avtalen skal skattlegges i det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet).

## 8 Flere kommuner

Mottatte ytelser skattlegges i mottakerens bostedskommune. Dødsbo skattlegges i den kommunen som avdøde var skattepliktig til som bosatt i dødsåret.

# Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon

- Sktl. § 4-2 (1) bokstav c, § 5-1, § 5-12 (6), § 5-30 (4), § 6-46, § 6-47 og § 12-2 bokstav b.
- FSFIN § 5-43.
- Lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon (foretakspensjonsloven).
- Forskrift 1. desember 2000 nr. 1212 til lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon (foretakspensjonsloven).
- Forskrift 22. desember 2000 nr. 1412 om overgangsregler for private tjenestepensjonsordninger (foretakspensjonsloven).
- Overgangsregel til sktl. § 6-46 (inntatt i foretakspensjonsloven § 16-3).

## 1 Innledning

### 1.1 Generelt

Foretakspensjon er i utgangspunktet en arbeidsgiverfinansiert pensjonsforsikringsordning, men det kan bestemmes at arbeidstaker skal betale inntil halvparten av premien, jf. foretakspensjonsloven § 9-4.

Ifølge lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenestepensjon (OTP-loven) er arbeidsgivere pliktige til å ha pensjonsordning for sine ansatte, enten i form av foretakspensjon eller som innskuddspensjon, jf. OTP-loven § 2 (1).

Foretakspensjon skal gi rett til alderspensjon, og det kan også bestemmes at den skal gi rett til uførepensjon og/eller etterlattepensjon, jf. foretakspensjonsloven § 2-1.

Regler om hva en foretakspensjonsordning kan inneholde og hva den skal inneholde, er fastsatt i foretakspensjonsloven med forskrifter. Når avtalen er i samsvar med disse reglene, behandles den skattemessig etter reglene nedenfor. Premiekvitteringer og meldinger til ligningsmyndighetene merkes slik at det fremgår at det gjelder pensjon etter foretakspensjonsloven. Forsikringsselskapet/pensjonskassen og foretaket (arbeidsgiveren) er ansvarlig for at pensjonsordningen er i samsvar med foretakspensjonsloven med forskrifter, jf. lov om foretakspensjon § 2-6 (4). Forsikringsselskaper og pensjonskasser er undergitt tilsyn fra Finanstilsynet. Når forsikringsselskapet/pensjonskassen betegner forsikringen som pensjon etter foretakspensjonsloven, kan ligningsmyndighetene normalt gå ut fra at pensjonsordningen er i samsvar med de fastsatte reglene.

Om innskuddspensjon se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon».

### 1.2 Hvem avtalene kan inngås med

Avtaler om foretakspensjon kan etter foretakspensjonsloven § 1-1 bare inngås med

- selskap som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive livsforsikringsvirksomhet her i riket,
- pensjonskasse som har tillatelse fra norske myndigheter til her i riket å overta kollektive pensjonsordninger som regnes som livsforsikring,
- selskap som er etablert i en annen stat innenfor EØS-området og som her i riket har adgang til å drive livsforsikringsvirksomhet,
- pensjonskasse som er etablert i annen stat innenfor EØS-området, og som har adgang til her i riket å overta kollektive pensjonsordninger som regnes som livsforsikring.

### 1.3 Hvilke personer kan omfattes

Om hvilke arbeidstakere som omfattes av pensjonsordningen, se foretakspensjonsloven kap. 3.

## 2 Formuen

Rettigheter etter en foretakspensjonsordning er ikke skattepliktig formue for de som omfattes av pensjonsordningen, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav c. En forfalt pensjonstermin som ved årsskiftet ikke er utbetalt, er skattepliktig formue for den som har krav på den.

Arbeidsgiveren formuesbeskattes ikke for innbetalte premier og/eller tilskudd til premiefond.

## 3 Fradrag i inntekt

### 3.1 Arbeidstaker

#### 3.1.1 Generelt

Arbeidstakeren (den forsikrede) gis fradrag i inntekten for sitt tilskudd til foretakspensjonsordning med den begrensning som følger av foretakspensjonsloven § 9-4. Fradraget går ikke inn i minstefradraget eller eventuelt 10 % standardfradrag. Arbeidstakerens andel av premien trukket i lønnen oppgis under kode 312 på lønns- og trekkoppgaven. Premien er fradragsberettiget dersom den er betalt innen 31. mars i året etter inntektsåret, se sktl. § 6-47 (1) bokstav b, jf. § 6-46 (4).

#### 3.1.2 Opphør av arbeidsforhold

Arbeidstaker som slutter i et arbeidsforhold uten samtidig å ta ut alderspensjon fra ordningen, opphører ved fratredelsen å være medlem av pensjonsordningen, jf. foretakspensjonsloven § 4-6. Vedkommende har rett til fripolise, jf. foretakspensjonsloven § 4-7. Arbeidstakeren kan inngå avtale med pensjonsinnretningen på samme vilkår (fortsettelsesforsikring), men da med individuell premieberegning. Slik fortsettelsesforsikring kan også utvides til å omfatte uførepensjon og/eller etterlattepensjon, jf. foretakspensjonsloven § 4-9 (2). Premie til fortsettelsesforsikring er ikke fradragsberettiget. Dekker en eventuell ny arbeidsgiver premien, skal beløpet skattlegges som lønn. Utbetaling fra en slik fortsettelsesforsikring tegnet som livrente, skattlegges etter reglene om livrenter, se

FSFIN § 5-41-1 (2) bokstav a og emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 5.

## 3.2 Arbeidsgiver

### 3.2.1 Generelt

Arbeidsgiver kan kreve fradrag for premie og tilskudd til foretakspensjonsordning, jf. sktl. § 6-46 (1). Fradrag kan kreves for betalte beløp som dekker

- arbeidsgivers andel av årets premie
- tilskudd til pensjonistenes overskuddsfond
- tilskudd til premiefond med inntil 50 % av gjennomsnittet av arbeidsgivers andel av årets og de to foregående års premie. Premiefondet må ikke overstige 6 ganger gjennomsnittet av arbeidsgivers andel av årets og de to foregående års premie. I de to første årene pensjonsordningen løper, beregnes gjennomsnittet med utgangspunkt i en nevner på henholdsvis 1 og 2.
- pliktig tilskudd i henhold til foretakspensjonsloven § 11-1 (4)
- kostnad i henhold til foretakspensjonsloven § 2-12 (4), § 11-5 (3), § 15-5 (7) og § 15-6 (4).

Fradragsretten er betinget av at arbeidsgiver har avtale med det selskapet mv. der pensjonsordningen er tegnet, om at dette ukrevet innberetter opplysninger om utbetalinger fra pensjonsordningen til ligningsmyndighetene i henhold til ligningsloven, jf. sktl. § 6-46 (5).

Det er også fradragsrett for den delen av årets premie som går til dekning av forvaltnings- og administrasjonskostnader, se FIN 28. november 2006 i Utv. 2006/1755.

Når arbeidsgiver har foretakspensjonsordning som i tillegg til ansatte også omfatter innehaveren (eieren), er det også fradragsrett for den delen av premie og tilskudd som gjelder innehaverens pensjonsrettigheter, jf. foretakspensjonsloven § 3-2 (2), sktl. § 6-46 (1) og Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) pkt. 1.2.

Premien, tilskuddet eller kostnaden er fradragsberettiget for inntektsåret, når den er endelig betalt til forsikrings-selskapet innen 31. mars i året etter inntektsåret, jf. sktl. § 6-46 (4). Det er anledning til å inngå avtale om foretakspensjon med tilbakevirkende kraft og med skattemessig fradragsrett dersom avtalen inngås og midlene innbetales innen 31. mars året etter inntektsåret.

Premie dekket ved overføring fra premiefond er ikke fradragsberettiget fordi fradraget er gitt ved innbetaling til premiefondet.

Innbetalinger som har karakter av egenkapitaltilførsel, er ikke fradragsberettiget. Det er således ikke fradragsrett for innbetalinger som skal dekke opp manglende premiereserve for allerede opptjente rettigheter som følge av endringer i det forsikringstekniske beregningsgrunnlaget, se FIN 24. november 2008 i Utv. 2008/1859.

### 3.2.2 Deltakerlignet selskap

Premie som deltakerlignet selskap betaler til foretakspensjonsordning som omfatter arbeidende deltaker, er fradragsberettiget også for den delen som gjelder deltakers pensjonsrettigheter. Fradraget gis i selskapsinntekten før fordeling av nettoresultatet til deltakerne, se Ot.prp. 77 (2005-2006) pkt. 1.2, sammenlign FIN 17. februar 1997 i Utv. 1997/414. Selskapets betaling av premien anses ikke som en utdeling etter sktl. § 10-42.

## 4 Inntekt

### 4.1 Arbeidsgivers betaling av premie

Premie til foretakspensjonsordning betalt av arbeidsgiver beskattes ikke hos arbeidstaker, jf. sktl. § 5-12 (6) annet punktum.

Hvis en ny arbeidsgiver skal dekke innbetalingen til pensjonsordningene som arbeidstaker fortsetter på individuelt grunnlag etter at det tidligere arbeidsforholdet er opphørt (fortsettelsesforsikring), anses dette som en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid på tilsvarende måte som om arbeidsgiver skulle betale premien til en individuell pensjonsforsikring til den ansatte. Dette gjelder også om den nye arbeidsgiveren bare dekker den delen den tidligere arbeidsgiveren dekket. Den nye arbeidsgiverens dekning behandles på

samme måte om fortsettelsesforsikringen er tegnet som livrente, se FSFIN § 5-41-1 (2) bokstav a og emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 5.

## 4.2 Premiefritak under uførhet

### 4.2.1 Arbeidsgiver

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 er ikke skattepliktig inntekt for arbeidsgiveren. Det kan heller ikke kreves fradrag for den delen av premien som det gis fritak for.

### 4.2.2 Arbeidstaker

Premiefritak under uførhet i tilknytning til fortsettelsesforsikring etter foretakspensjonsloven § 4-9 er ikke skattepliktig inntekt, se FSFIN § 5-43-2.

## 4.3 Utbetaling

Enhver utbetaling i henhold til foretakspensjon, er i sin helhet skattepliktig som alminnelig inntekt og personinntekt (lav sats) for mottakeren, jf. sktl. § 5-1 (1) og § 12-2 bokstav b.

## 4.4 Tidfesting av inntekt

Pensjoner som utbetales i henhold til foretakspensjon skal skattlegges i det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet), jf. sktl. § 14-3 (1).

## 5 Premiefond

Renter av premiefond tillegges fondet uten å beskattes i opptjeningsåret.

Midler innestående på premiefondet kan i utgangspunktet bare brukes til dekning av premie og nærmere angitte kostnader, eller til utbetalinger fra ordningen, se foretakspensjonsloven § 10-3. I noen tilfeller kan og skal midler på premiefondet tilbakeføres til arbeidsgiver, se foretakspensjonsloven § 10-4. Slik tilbakeføring vil medføre at det overførte beløpet skal tas til inntekt hos arbeidsgiver i tilbakeføringsåret, jf. sktl. § 5-30 (4).

I den utstrekning årets premie er betalt ved overføring fra premiefondet, kan premien ikke fradragsføres.

## 6 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.

# Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon

- Sktl. § 4-2 (1) bokstav c, § 5-1, § 5-12 (6), § 5-30 (4), § 5-40, § 6-46, § 6-47 og § 12-2 bokstav b og e.
- Lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven).
- Forskrift 21. november 1989 nr. 1170 om forvaltning og bruk av midler i premiefond, pensjonsreguleringsfond og innskuddsfond (innskuddspensjonsloven).
- Forskrift 22. desember 2000 nr. 1413 til lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven).
- SSV § 3-7.

## 1 Innledning

### 1.1 Generelt

Innskuddspensjon er i utgangspunktet en sparebasert alderspensjon, jf. innskuddspensjonsloven § 2-1.



Foretak som har innskuddsbasert alderspensjon kan i tillegg tegne en egen forsikringsavtale om uførepensjon eller etterlattepensjon, jf. innskuddspensjonsloven § 2-4. Slik avtale følger foretakspensjonsloven kap. 6 og 7.

Ifølge lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenestepensjon (OTP-loven) er arbeidsgivere pliktige til å ha pensjonsordning for sine ansatte, enten i form av foretakspensjon eller som innskuddspensjon, jf. OTP-loven § 2 (1).

Innskuddspensjonsloven med forskrifter gir regler om hva en innskuddspensjonsordning kan inneholde og hva den skal inneholde. Når avtalen er i samsvar med disse reglene, behandles den skattemessig etter reglene nedenfor. Innskudds-/tilskuddskvitteringer og meldinger til ligningsmyndighetene mv. skal merkes slik at det fremgår at det gjelder innskuddspensjonsordning etter loven. Foretaket (arbeidsgiver) og institusjonen er ansvarlig for at pensjonsordningen er i samsvar med innskuddspensjonsloven med forskrifter, jf. innskuddspensjonsloven § 2-8 (4). Institusjonen er underlagt tilsyn fra Finanstilsynet. Når institusjonen betegner pensjonsordningen som innskuddspensjonsordning etter loven, kan ligningsmyndighetene normalt gå ut fra at den er i samsvar med de fastsatte reglene.

Innehaver (eier) av foretak der det ikke er ansatte, har også anledning til å inngå innskuddspensjonsordning for å sikre seg selv pensjonsrettigheter, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 (2), se [pkt. 3.3](#). Det samme gjelder frilansere, se [pkt. 3.4](#).

Om foretakspensjon, se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon](#)».

## 1.2 Hvem avtalen kan inngås med

Pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven § 2-2 kan opprettes ved avtale med

- institusjon som har tillatelse fra norske myndigheter til å drive virksomhet her i riket som bank, livsforsikringsselskap, pensjonskasse, innskuddspensjonsforetak eller forvaltningsselskap for verdipapirfond,
- kredittinstitusjon, livsforsikringsselskap, pensjonsforetak eller forvaltningsselskap for verdipapirfond som er hjemmehørende i en annen stat innenfor EØS-området og som har adgang til å drive tilsvarende virksomhet som nevnt i bokstav a her i riket

## 1.3 Hvilke personer omfattes

Pensjonsordning skal omfatte alle arbeidstakere i foretaket som har fylt 20 år, med mindre annet er fastsatt i innskuddspensjonsloven eller i forskrift.

Pensjonsordningen kan også omfatte arbeidsgiveren og annen person som må anses som innehaver av foretaket, herunder deltaker i deltakerlignet selskap. Se [pkt. 3.2](#).

Også frilansere og innehavere av foretak uten ansatte kan etablere innskuddspensjonsordning, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 (2), se [pkt. 3.3](#) og [pkt. 3.4](#).

## 2 Formuen

Rettigheter etter en innskuddspensjonsordning er ikke skattepliktig formue for rettighetshaveren, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav c. En forfalt pensjonstermin som ved årsskiftet ikke er utbetalt, er skattepliktig formue for den som har krav på den.

Arbeidsgiveren formuesbeskattes ikke for innbetalte innskudd og/eller tilskudd til innskuddsfond.

## 3 Fradrag i inntekt

### 3.1 Arbeidstaker

#### 3.1.1 Generelt

Arbeidstakeren (medlemmet) gis fradrag i inntekten for sitt innskudd til innskuddspensjonsordning, med den begrensning som følger av innskuddspensjonsloven § 5-6. Fradraget går ikke inn i minstefradraget eller eventuelt 10 % standardfradrag. Arbeidstakers andel av innskuddet trukket i lønnen oppgis under kode 312 på lønns- og trekkoppgaven. Innskuddet er fradragsberettiget dersom det er betalt innen 31. mars i året etter inntektsåret, se sktl. § 6-47 (1) bokstav b, jf. § 6-46 (4).

### 3.1.2 *Opphør av arbeidsforhold*

Arbeidstaker som slutter i et arbeidsforhold uten rett til straks begynnende pensjon, opphører ved fratredelsen å være medlem av pensjonsordningen. Vedkommende beholder sin rett til den pensjonskapital som er opptjent ved fratredelsen under forutsetning av at arbeidsforholdet har vart i minst 12 måneder. Har den nye arbeidsgiveren innskuddspensjonsordning, har arbeidstakeren rett til å få pensjonskapital i henhold til pensjonskapitalbevis overført til denne.

Så lenge den berettigede ikke er medlem av annen innskudds- eller foretakspensjonsordning, har vedkommende rett til å innbetale årlige innskudd til pensjonsordningen på egen hånd (fortsatt pensjonssparing), jf. innskuddspensjonsloven § 6-5. Innskudd til fortsatt pensjonssparing er ikke fradragsberettiget.

Dekker en eventuell ny arbeidsgiver innskudd til fortsettelsesforsikring, skal beløpet skattlegges som lønn.

### 3.1.3 *Innskuddsfritak ved uførhet i forbindelse med fortsatt pensjonssparing etter opphør av arbeidsforholdet*

Innskuddspensjonsloven 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 foretakspensjonsloven 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 foretakspensjonsloven, kan forsikringen videreføres hos arbeidstakeren på individuelt grunnlag som en fortsettelsesforsikring etter foretakspensjonsloven § 4-9 uten rett til fradrag for premien.

Premiefritak under uførhet i tilknytning til fortsettelsesforsikring etter foretakspensjonsloven § 4-9 er ikke skattepliktig inntekt, se FSFIN § 5-43-2. Tilbakeført premie ved fortsettelsesforsikring er skattepliktig som alminnelig inntekt i den utstrekning det for inntektsåret 2006 eller tidligere er gitt fradrag for premien, se FSFIN § 5-43-3.

Se FIN 18. februar 2002 i Utv. 2002/595.

## 3.2 *Arbeidsgiver*

### 3.2.1 *Generelt*

Arbeidsgiver kan kreve fradrag for innbetalinger til innskuddspensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, jf. sktl. § 6-46 (2).

- Fradrag kan kreves for betalte beløp som dekker
- årets innskudd
- tilskudd til innskuddsfond med inntil 50 % av gjennomsnittet av årets innskudd og de to foregående års innskudd (eksklusiv tilskudd til innskuddsfond). Innskuddsfondet må ikke overstige 6 ganger gjennomsnittet av årets innskudd og de to foregående års innskudd. I de to første årene pensjonsordningen løper, beregnes gjennomsnittet med utgangspunkt i en nevner på henholdsvis 1 og 2.
- tilskudd og kostnad i henhold til innskuddspensjonsloven § 3-4 (5).
- kostnad i henhold til innskuddspensjonsloven § 14-1 (4).

Fradragsretten er betinget av at arbeidsgiver har avtale med det selskapet mv. der pensjonsordningen er tegnet, om at dette ukrevet innberetter opplysninger om utbetalinger fra pensjonsordningen til ligningsmyndighetene i henhold til ligningsloven, jf. sktl. § 6-46 (5).

Det er også fradragsrett for den delen av årets innskudd som går til dekning av forvaltnings- og administrasjonskostnader, se FIN 28. november 2006 i Utv. 2006/1755.

Når arbeidsgiver har innskuddspensjonsordning som i tillegg til ansatte også omfatter innehaveren (eieren), er det også fradragsrett for den delen av innskudd og tilskudd som gjelder innehaverens pensjonsrettigheter.

Innskuddet, tilskuddet og kostnaden er fradragsberettiget når de er endelig betalt til institusjonen innen 31. mars i året etter inntektsåret, jf. sktl. § 6-46 (4). Det er også anledning til å inngå avtale om innskuddspensjon med tilbakevirkende kraft og med

skattemessig fradragsrett dersom avtalen inngås og midlene innbetales innen 31. mars året etter inntektsåret.

Innskudd dekket av innskuddsfondet er ikke fradragsberettiget fordi fradraget er gitt ved innbetalingen til fondet.

### 3.2.2 *Deltakerlignet selskap*

Innskudd som deltakerlignet selskap betaler til innskuddspensjonsordning som omfatter arbeidende deltaker, er fradragsberettiget også for den delen som gjelder deltakers pensjonsrettigheter. Fradraget gis i selskapsinntekten før fordeling av nettoresultatet til deltakerne. Sammenlign FIN 17. februar 1997 i Utv. 1997/414 og Ot.prp. 77 (2005-2006) punkt 1.2. Selskapets betaling av premien anses ikke som en utdeling etter sktl. § 10-42.

### 3.2.3 *Innskuddsfritak ved uførhet*

Innskuddspensjonsloven 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 foretakspensjonsloven må oppfylles hvis det skal gis inntektsfradrag for premie til forsikringen.

I den utstrekning innskuddet dekkes av forsikringsytelsen og ytelsen ikke skattlegges, vil vilkårene for fradrag for innskudd ikke være oppfylt.

Se FIN 18. februar 2002 i Utv. 2002/595.

## 3.3 *Innehaver (eier) av foretak uten ansatte*

Innehaver (eier) av foretak hvor kravene til ansatte i innskuddspensjonsloven § 2-3 (1) ikke er oppfylt, kan kreve fradrag for innbetalinger til innskuddspensjonsordning etter innskuddspensjonsloven § 2-3 (2), se sktl. § 6-46 (3), jf. Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) kap. 1.

Ordningen gjelder for

- innehaver av enkeltpersonforetak med positiv beregnet personinntekt For ektefeller som deler overskuddet mellom seg i samsvar med sktl. § 2-11 (3), regnes hver av dem som innehavere.
- deltakerlignet selskap hvor deltaker tar ut arbeidsgodtgjørelse, jf. sktl. § 12-2 bokstav f og
- aksjeselskap uten øvrige ansatte enn eier (aksjonær) og hvor aksjonæren tar ut lønn fra selskapet.

Hvis foretaket tilfredsstiller kravene til antall ansatte, gjelder fradragsretten for innehavers innskudd i samme utstrekning som de ansattes innskudd, se [pkt. 3.2.1](#) og [pkt. 3.2.2](#).

Fradrag etter sktl. § 6-46 (3) for selvstendig næringsdrivende og deltakere i deltakerlignet selskap, gis på tilsvarende vilkår som for arbeidsgivere, se sktl. § 6-46 (2) og [pkt. 3.2](#). Er pensjonsordning opprettet for ansatt eier av aksjeselskap i medhold av innskuddspensjonsloven § 2-3 (2), vil fradragsretten følge direkte av sktl. 6-46 (2) da selskapet i dette tilfelle vil være arbeidsgiver, jf. sktl. § 6-46 (2) første punktum.

Fradragsretten omfatter også premie til risikoytelser etter foretakspensjonsloven knyttet til pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven § 2-3 (2), jf. sktl. § 6-46 (3) annet punktum. Risikoytelser etter foretakspensjonsloven omfatter uførepensjon, ytelser til etterlatte samt innskuddsfritak ved uførhet.

Årlig innskudd, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 (2), kan ikke overstige 4 % av

- beregnet personinntekt mellom 1 og 12 G for innehaver av enkeltpersonforetak. For ektefeller som lignede for forholdsmessig andel av overskuddet i felles bedrift, jf. sktl. § 2-11 (3), gjelder grensen på 1 og 12 G for hver av dem
- godtgjørelse for arbeidsinnsats mellom 1 og 12 G til deltaker i deltakerlignet selskap, jf. selskapsloven § 2-26
- lønn mellom 1 og 12 G for eier (aksjonær) i aksjeselskap.

Beregningsgrunnlaget for maksimalt fradragsberettiget innskudd er inntektsårets personinntekt før fradrag for årets innskudd. Innehaver av enkeltpersonforetak kan også benytte beregnet personinntekt i året forut for innskuddsåret som beregningsgrunnlag, se

FIN 10. mars 2010 i Utv. 2010/634. Denne beregningsmåten må i så fall følges konsekvent.

For innehaver av enkeltpersonforetak vil fradraget i alminnelig inntekt redusere årets beregnede personinntekt tilsvarende. For deltaker med arbeidsgodtgjørelse og ansatt eier i aksjeselskap må innskuddet fradras i selskapets inntekt. For deltakerlignet selskap innebærer dette at innskuddet skal redusere nettoresultatet før fordelingen på deltakerne, se Ot.prp. 77 (2005-2006) punkt 1.2.

Når institusjonen betegner pensjonsordningen som innskuddspensjonsordning etter loven, kan ligningsmyndighetene normalt gå ut fra at den er i samsvar med de fastsatte reglene.

### 3.4 Frilansere

Frilansere kan kreve fradrag tilsvarende som eiere av foretak uten ansatte, se sktl. § 6-46 (3), jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 (2) annet punktum. Se pkt. 3.3. Med frilansere menes en person som utfører arbeid eller oppdrag utenfor tjeneste for lønn eller annen godtgjørelse, uten å være selvstendig næringsdrivende, jf. innskuddspensjonsloven § 1-2 bokstav e.

Maksimalt årlig innskudd til ordningen kan ikke overstige fire prosent av samlet personinntekt fra frilansoppdrag mellom 1 og 12 G, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 (2). Eventuell personinntekt fra ansettelsesforhold vil ikke inngå i grunnlaget.

Fradraget gis kun i alminnelig inntekt.

## 4 Inntekt

### 4.1 Arbeidsgivers betaling av innskudd

Innskudd betalt av arbeidsgiver til innskuddspensjonsordning, beskattes ikke hos arbeidstaker, jf. sktl. § 5-12 (6) annet punktum.

Hvis arbeidstaker fortsetter innskuddspensjonsordningen på individuelt grunnlag etter at det tidligere arbeidsforholdet er opphørt og en ny arbeidsgiver dekker premiebetalingen, anses dette som fordel vunnet ved arbeid.

### 4.2 Utbetaling

Reglene om alder ved uttak, periode for uttak og utbetaling er regulert i innskuddspensjonsloven §§ 7-1 til 7-4. Reglene om utbetaling av gjenværende pensjonskapital som barnpensjon og etterlattepensjon er regulert i § 7-7.

Enhver utbetaling i henhold til innskuddspensjon, er i sin helhet skattepliktig som alminnelig inntekt og som personinntekt (lav sats) for mottakeren enten denne er tidligere ansatt eller innehaver (eier), se sktl. § 5-1 (1) og § 12-2 bokstav b.

Engangsbeløp utbetalt til fysisk person er personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav e. Utbetaling av engangsbeløp til dødsbo skal skattlegges med en skattesats på 45 %, se sktl. § 5-40 (4) og SSV § 3-7.

## Skattesats for 2013

Den særskilte skattesatsen for utbetaling til bo er på 45 % også for 2013, jf. SSV § 3-7.

### 4.3 Tidfesting av inntekt

Pensjoner som utbetales i henhold til innskuddspensjonsordning skal skattlegges i det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet), jf. sktl. § 14-3. Engangsbeløp og andre kapitalytelser i henhold til pensjonsordningen skal skattlegges det året det oppstår en ubetinget rett til ytelsen (realisasjonsprinsippet), jf. sktl. § 14-2.

## 5 Innskuddsfond

Avkastning av innskuddsfond tillegges fondet uten å beskattes i opptjeningsåret.

Midler innestående på innskuddsfondet kan og skal i noen tilfeller tilbakeføres til arbeidsgiver, se innskuddspensjonsloven § 9-4. Tilbakeføring vil medføre at det overførte beløpet skal tas til inntekt hos arbeidsgiver i tilbakeføringsåret, se sktl. § 5-30 (4).

Er årets innskudd betalt ved overføring fra innskuddsfondet, skal dette angis særskilt. Tilsvarende gjelder ved tilbakeføring av midler fra innskuddsfondet til arbeidsgiver.

## 6 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag», pkt. 3.

# Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv.

– Sktl. § 4-2 (1) bokstav c, § 4-3 (1) bokstav c, § 5-1 (1), § 5-40, § 6-1 (1) og § 6-41.

## 1 Innledning

I dette emnet behandles pensjon i arbeidsforhold med avtale mellom arbeidstaker og arbeidsgiver om utbetaling av pensjon direkte fra arbeidsgiver til den berettigede (pensjon over driften).

Utbetaling av pensjon over driften må skilles fra andre utbetalinger fra arbeidsgiver til en tidligere arbeidstaker. Slike andre utbetalinger kan blant annet være etterbetalinger av lønn som skal behandles etter reglene for lønn selv om arbeidstakeren har sluttet å arbeide. Om skattefritak for sluttvederlag, se emnet «Sluttvederlag».

Om skillet mellom pensjon og vederlag i forbindelse med salg av foretak, fast eiendom og lignende, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.5.

Om pensjon i arbeidsforhold hvor utbetalingen foretas av forsikringsselskap, pensjonskasse mv., se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon» og emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon». Om livrenter i arbeidsforhold, herunder kollektiv livrenteforsikring, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)».

Om andre typer pensjoner, se emnet «Pensjon – allment». Se også emnene om forsikring.

## 2 Arbeidstaker og etterlatte

### 2.1 Formue

Rettighet etter en pensjonsavtale er ikke skattepliktig formue for den berettigede, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav c.

Rettigheten ved inntektsårets utgang til en forfalt, men ikke utbetalt pensjonstermin, er likevel skattepliktig formue for den som har krav på utbetalingen.

### 2.2 Inntekt

#### 2.2.1 Løpende pensjon over driften

Utbetaling av pensjonsytelser fra den tidligere arbeidsgiveren er skattepliktig inntekt.

Skattleggingen skjer hos den tidligere arbeidstakeren. Dette gjelder også eventuell del av pensjonen som etter avtalen ytes på grunn av arbeidstakerens forsørgelse av ektefelle, barn mv. Dette gjelder selv om denne delen av pensjonen utbetales direkte til den forsørgede og selv om den forsørgede ikke lignes sammen med vedkommende, for eksempel fordi den forsørgede er en ektefelle og ektefellene er separert eller skilt. Den delen av pensjon over driften som eventuelt går til den forsørgede, vil etter omstendighetene kunne behandles som underholdsbidrag hos arbeidstakeren og den forsørgede, se emnet «Underholdsbidrag».

Etter den tidligere arbeidstakerens død, skattlegges eventuelle pensjonsutbetalinger hos den eller de etterlatte som har rett til pensjon etter avtalen.

Arbeidsgiver kan i visse tilfeller velge å sikre sin fremtidige forpliktelse etter pensjonsavtalen ved for eksempel å tegne en forsikring. Hvis det kan dokumenteres at forsikringen kun er tegnet til fordel for arbeidsgiver, skal premien ikke behandles som lønn. Arbeidsgiver skal ikke ha fradrag for premieinnbetalingen, og det er uten betydning om det er innbetalt en engangspremie eller om premien er innbetalt i flere terminer. De avtalte pensjonsytelsene utbetales fra arbeidsgiver over driften i henhold til pensjonsavtalen, og skal beskattes som pensjonsinntekt. Om engangsbeløp ved avsløsning av en avtale om pensjon over driften, se emnet [pkt. 2.2.2](#).

Om eventuelt skattefritak for etterlønn og etterpensjon i forbindelse med dødsfall, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)» under henholdsvis [pkt. 10.13.2](#) og [pkt. 10.14.2](#).

#### 2.2.2 *Engangsbeløp ved avsløsning av avtale om pensjon over driften, hovedregel*

Engangsbeløp ved avsløsning av avtale om pensjon over driften er skattepliktig inntekt. Dette gjelder også for de etterlatte etter den tidligere arbeidstakers død, uavhengig av om avsløsningen foretas i forbindelse med dødsfallet eller etter at pensjonen er begynt å løpe.

Avløsningsbeløp skattlegges som lønn dersom beløpet utbetales til arbeidstaker mens arbeidsforholdet består. Det samme gjelder for slik utbetaling som finner sted etter at arbeidsforholdet hos vedkommende arbeidsgiver er opphørt, men hvor tilknytningen til arbeidsforholdet fortsatt er så nær at beløpet må anses som lønn. Dette kan for eksempel være tilfelle hvis utbetalingen avtales i forbindelse med arbeidsforholdets opphør. Se også FIN 10. juni 2003 i Utv. 2006/114. Hvorvidt det foreligger en lønnsytelse eller en pensjonsytelse beror på en konkret vurdering av ytelsens tilknytning til arbeidsforholdet, og man kan på skjønsmessig grunnlag komme til at tilknytning til arbeidsforholdet er slik at engangsbeløpet skal skattlegges som lønn. Dette kan for eksempel være tilfellet når det i realiteten er inngått en avtale mellom arbeidsgiver og arbeidstaker før arbeidsforholdet har opphørt om at pensjonsavtalen skal avløses etter at pensjonen har begynt å løpe. Utbetaling av avløsningsbeløp til arbeidstaker etter at arbeidsforholdet er opphørt, og vedkommende har arbeid for en annen arbeidsgiver, må vurderes på samme måte.

Dersom tilknytningen til arbeidsforholdet ikke lenger er av en slik karakter at beløpet skal skattlegges som lønn, beskattes beløpet tilsvarende pensjon selv om pensjonsutbetalingene ikke har begynt å løpe. Engangsbeløpet regnes ikke som pensjon etter skatte-loven, men skal skattlegges på samme måte som pensjon, se sktl. § 5-40 (3), jf. (2) og § 12-2 bokstav b. Det kan ikke uten videre legges til grunn at tilknytningen til arbeidsforholdet kan regnes som opphørt etter en viss periode, for eksempel tre måneder. Det må alltid foretas en konkret vurdering.

#### 2.2.3 *Engangsbeløp ved avsløsning av pensjon over driften, unntak*

Arbeidsgivers avsløsning av en aktuell løpende pensjon over driften vil ikke være skattepliktig i avsløningsåret dersom avløsningsbeløpet innbetales som en engangspremie til en livrente til fordel for den pensjonsberettigede. Forutsetningen er at det foreligger et debitorskifte mellom arbeidsgiver og et forsikringsselskap uten at eiendomsretten til polisen tiltransporteres den tidligere ansatte. Dette innebærer blant annet at vedkommende ikke kan få utbetalt innestående midler på annen måte enn som løpende ytelser etter pensjonsavtalen. De løpende termintelsene fra livrenten skal fullt ut beskattes som pensjon. Se FIN 1. mars 1999 i Utv. 1999/717, FIN 23. mars 2007 i Utv. 2007/919 og FIN 9. mai 2007 i Utv. 2007/1037.

### 2.3 *Tidfesting*

Om tidfesting av pensjonsinntekt hos mottakeren, se emnet «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)».

### 3 Arbeidsgiver

#### 3.1 Fradrag i formue

Forpliktelser til å yte pensjon er ikke fradragsberettiget ved formuesligningen, jf. sktl. § 4-3 (1) bokstav c.

Forpliktelse ved inntektsårets utgang til å yte en forfalt, men ikke utbetalt, pensjons-termin kommer likevel til fradrag ved formuesligningen.

#### 3.2 Fradrag i inntekten

##### 3.2.1 Løpende pensjon

Løpende pensjon over driften i arbeidsforhold er fradragsberettiget for arbeidsgiveren, se sktl. § 6-1, jf. § 6-41. Dette gjelder også for skattytere som ved kjøp av foretak overtar løpende pensjonsforpliktelser.

I andre tilfeller er utbetaling av pensjon fradragsberettiget så fremt vilkårene for fradrag etter sktl. § 6-41 er oppfylt. Dette gjelder selv om det ikke var fradragsrett for lønnen til arbeidstakeren, for eksempel fordi arbeidstakeren arbeidet i arbeidsgivers hjem. Fradragsrett foreligger selv om mottakeren ikke er skattepliktig til Norge etter norsk internrett.

Den kapitaliserte verdi av forpliktelse til å utbetale pensjon over driften som ytes i forbindelse med erverv av foretak mv., kan ikke regnes som inngangsverdi hos den forpliktete, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.5. Det samme gjelder løpende pensjonsforpliktelser som er overtatt i forbindelse med erverv av foretak. Slike pensjonsforpliktelser kommer til fradrag i inntekten som løpende ytelser, se sktl. § 6-1, jf. § 6-41.

##### 3.2.2 Engangsbeløp ved avsløsning 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 avsløsning av pensjon til hushjelp.

#### 3.3 Tidfesting

Om tidfesting av fradrag for pensjon hos arbeidsgiver, se emnene om tidfesting.

### 4 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgivers plikt til å svare arbeidsgiveravgift, se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgifts- plikt og grunnlag», pkt. 3.5.

## Personinntekt – allment

– Sktl. § 12-1 til § 12-3.

### 1 Generelt

Personinntekt etter sktl. § 12-2 omfatter

- fordel vunnet ved arbeid utenfor virksomhet etter sktl. § 5- 10, se emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser»
- godtgjørelse for arbeidsinnsats til deltaker i et deltakerlignet selskap, se emnet «Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap»
- beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak etter foretaksmodellen, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)»
- pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd mv., herunder engangs- og avslønings- beløp for slike ytelser og visse trygdeytelser, se emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser»

- introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere etter kap. 3 i lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordningen for nyankomne innvandrere, se emnet «[Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser](#)»
- støtte etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerande stønad til personar med kort butid i Noreg

Inntekt som ikke er omfattet av sktl. § 12-219/ vil ikke være personinntekt. Dette gjelder selv om inntekten er vunnet ved arbeid, f.eks. skattepliktig arbeid på egen bolig, såfremt arbeidet ikke er utøvet som ledd i egen virksomhet. (Skatteplikten for slik inntekt følger av sktl. § 5-1, og ikke sktl. § 5-10).

- Personinntekt danner grunnlag for beregning av trygdeavgift, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)», og
- toppskatt, se emnet «[Personinntekt – toppskatt](#)»

Den del av personinntekten som det skal beregnes trygdeavgift av er pensjonsgivende inntekt og er grunnlag for beregning av pensjonspoeng, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

## 2 Hvilke skattytere som skal ha personinntekt

### 2.1 Generelt

Personinntekt fastsettes bare for fysiske personer. Det er ingen aldersgrenser for slik fastsetting, se likevel nedenfor om barn. Skattyters alder kan imidlertid ha betydning for satsene for trygdeavgift, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)», pkt. 4.2.

#### 2.1.1 Ektefeller

Personinntekt fastsettes særskilt for hver ektefelle, jf. sktl. § 12-3.

#### 2.1.2 Barn

Barn skal ha fastsatt personinntekt for inntekter som skal lignedes hos barnet, se emnet «[Barn og ungdom](#)». Videre skal det fastsettes personinntekt av arbeidsinntekt for barn som er 12 år eller yngre selv om denne inntekten skal lignedes hos foreldrene. Arbeidsinntekt inntil kr 10 000 til barn under 13 år er imidlertid skattefri, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav o. Beregnet personinntekt i virksomhet som er overført fra foreldre, skal ikke lignedes hos foreldrene når barnet er 17 år eller eldre.

### 2.2 Dødsfall

Det fastsettes personinntekt hos avdøde bare av inntekter som er innvunnet og tidfestet før dødsfallstidspunktet. Dette gjelder både når dødsboet lignedes for egen og avdødes sammenlagte inntekt i dødsåret og når gjenlevende ektefelle/enearving overtar boet udelte.

Om beregnet personinntekt i forbindelse med dødsfall, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», pkt. 2.4.

Det må bedømmes konkret om inntekter som er innvunnet, men ikke tidfestet på dødsfallstidspunktet, er personinntekt hos gjenlevende ektefelle, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», pkt. 3.4 og for ektefellers felles bedrift emnet «[Enkeltpersonforetak – 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 er skattepliktige som bosatt i Norge, og
- personer bosatt utenfor Norge som i inntektsåret er pliktig til å svare toppskatt og/eller trygdeavgift til Norge

Om hvem som skal betale toppskatt, se emnet «[Personinntekt – toppskatt](#)».

Om hvem som skal betale trygdeavgift, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».



### 3 Tidfesting

Det er skattelovens regler for tidfesting av inntekter og kostnader for alminnelig inntekt som legges til grunn også for tidfesting av personinntekten, se emnene om tidfesting.

### 4 Negativ personinntekt

Om beregnet negativ personinntekt etter foretaksmodellen, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», pkt. 8.

### 5 Nedsettelse

Om nedsettelse av beregningsgrunnlaget for trygdeavgifter og pensjonspoeng ved manglende betaling av skatt og trygdeavgift, se emnet «[Folketrygd – nedsettelse](#)».

### 6 Skjema for beregning av personinntekt

Eier av enkeltpersonforetak skal uoppfordret levere skjemaet «Personinntekt fra enkeltpersonforetak» (RF-1224), se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)».

Frist for levering av skjemaet er den samme som fristen for å levere selvangivelsen.

# Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap

– Sktl. § 12-2 bokstav f.

## 1 Generelt

Etter 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 å være en driftskostnad, jf. selskapsl. § 2-25 (1).

I forhold til alminnelig inntekt skal slik godtgjørelse godskrevet ansvarlig deltaker som hovedregel anses som virksomhetsinntekt fra selskapet og ikke som lønn. Dette gjelder uavhengig av om deltakeren har fullt solidarisk ansvar for selskapets gjeld eller delt ansvar. Arbeidsgodtgjørelse utbetalt deltaker med ansvar begrenset til et beløp, f.eks. kommandittist, behandles likevel som lønn dersom selskapet har valgt å gjøre det.

## 2 Hovedregel

Er deltaker i regnskapet godskrevet en særskilt godtgjørelse for arbeid i det deltakerlignede selskapet, skal bruttogodtgjørelsen som utgangspunkt skattlegges som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav f. Det kreves ikke at det godskrevne beløpet er blitt utbetalt deltakeren i løpet av året. Beskatning som personinntekt forutsetter at godtgjørelsen er faktisk godskrevet på grunnlag av en arbeidsinnsats.

Er deltakeren godskrevet et formuesobjekt eller en tjeneste, som f.eks. overtagelse av et formuesobjekt til nedskrevet verdi, legges de reelle verdier til grunn ved denne vurderingen, og ikke nødvendigvis de beløp som er lagt til grunn i regnskapet.

## 3 Unntak, arbeidsgodtgjørelse til kommandittist/stille deltaker

Arbeidsgodtgjørelse utbetalt til deltaker med ansvar begrenset til et beløp, f.eks. fra kommandittselskap til kommandittist eller fra deltakerlignet selskap til stille deltaker, behandles i forhold til personinntekt som lønn i den utstrekning selskapet velger å behandle utbetalingen som lønn, se sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav a. Har selskapet ikke behandlet utbetalingen som lønn, behandles utbetalingen etter reglene for arbeidsgodtgjørelse til deltaker, se ovenfor.

## 4 Ektefeller

Arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap til en ansvarlig deltakers ektefelle, behandles 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 emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

Arbeidsgodtgjørelse til en deltakers ektefelle behandles likevel som lønn, dersom deltakeren har ansvar begrenset til et beløp og selskapet har behandlet godtgjørelsen som lønn.

## 5 Tidfesting

Godskrivingen av arbeidsgodtgjørelse til ansvarlig deltaker føres som en kostnad i regnskapet til det deltakerlignede selskapet. Den tidfestes hos deltakeren samme inntektsår som den kostnadsføres i selskapets regnskap, dvs. etter realisasjonsprinsippet. Dette gjelder selv om beløpets størrelse først fastsettes året etter inntektsåret.

Om tidfesting av godtgjørelse som skal behandles som lønn, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet».

## 6 Negativ beregnet personinntekt

Negativ beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak kan på nærmere bestemte vilkår trekkes fra i særskilt arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap. Dette gjelder hvor begge foretakene driver bestemte likeartede virksomheter innenfor primærnæringene eller det foreligger høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom dem, se FSFIN § 12-20-1, jf. § 10-42-3 bokstav c og emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 3.2. Dette gjelder også negativ personinntekt fra enkeltpersonforetak som skriver seg fra 2005 eller tidligere.

## 7 Tilsidesettelse

Om eventuell tilsidesettelse, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 4.5 og pkt. 7.6.

# Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser

- Sktl. § 5-10 til § 5-14, § 5-40, § 12-2 bokstav a-e og h-i, samt § 12-3.
- FSSKD § 12-2.

## 1 Generelt

Følgende typer inntekt inngår i personinntekten som lønn eller pensjon

- brutto arbeidsinntekt utenfor egen virksomhet og visse brutto arbeidsinntekter i virksomhet som likestilles med lønn mv., se pkt. 3
- brutto pensjoner, se pkt. 4
- brutto føderåd, se pkt. 6
- kollektiv livrente i arbeidsforhold opprettet før 1. januar 2007, se pkt. 5
- bruttobeløp for visse ytelser etter lov 28. februar 1997 nr. 19 (folketrygdloven), se pkt. 8
- bruttobeløp for introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere etter kap. 3 i lov 4. juli 2003 nr. 80 (introduksjonsloven), se pkt. 9
- brutto støtte etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerande stønad til personar med kort butid i Noreg, se pkt. 10
- kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, se pkt. 11

## 2 Skattesubjekt

Om hvem som skal ha fastsatt personinntekt, se emnet «[Personinntekt – allment](#)».

## 3 Arbeidsinntekt

### 3.1 Type arbeid

Lønn, honorar og annen godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i eller utenfor tjenesteforhold, er personinntekt med bruttobeløpet når arbeidet eller oppdraget ikke er utført som ledd i virksomhet. Om hva som er i og utenfor virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)». Avgjørelse vedrørende arbeidsgiveravgiften om at vederlaget er godtgjørelse i eller utenfor virksomhet, skal legges til grunn ved fastsettingen av mottakerens personinntekt og trygdeavgift, jf. FSSKD § 12-2-1.

Dessuten inngår følgende inntekter i personinntekten med bruttobeløp selv om de er opptjent i virksomhet

- arbeidsgivers andel av dekning av livrentepremie knyttet til den ansatte, jf. sktl. § 12-2 bokstav a og Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 5.3.1.3 (i)
  - godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd, nemnder o.l., herunder dekning av tapt arbeidsfortjeneste ved deltakelsen, uavhengig av om mottakeren er næringsdrivende eller lønnskaker, se sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav b
  - vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold ved avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver, herunder skattepliktig del av erstatningsutbetaling ved fratreden, se sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav d. Om skatteplikten, se f.eks. emnet «[Skadeserstatning](#)». Om unntak fra skatteplikt, se emnet «[Sluttvederlag](#)»
  - erstatning i arbeidsforhold for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse eller urettmessig avskjed, jf. lov 17. juni 2005 nr. 62 (arbeidsmiljøloven) § 15-12 og § 15-14, så langt erstatningen overstiger 1 1/2 ganger folketrygdens grunnbeløp (1 1/2 G var fra 1. januar til 30. april 2012 kr 118 824, og fra 1. mai 2012 kr 123 183), se sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav e
  - godtgjørelse fra forfatter og oversetter i de tilfellene vederlaget ikke beregnes etter salg («royalty»), jf. FSSKD § 12-2-2. Slik godtgjørelse må avgrenses mot salg av opphavsretten, se emnet «[Opphavsretter](#)»
  - godtgjørelse som utbetales en arbeidstaker for at denne skal avstå fra å ta stilling i en konkurrerende bedrift eller fra selv å etablere konkurrerende virksomhet i et bestemt tidsrom (karens godtgjørelse), jf. FSSKD § 12-2-3. Dette gjelder selv om godtgjørelsen utbetales etter at arbeidsforholdet er opphørt
  - godtgjørelse for idrettsutøvelse som utbetales fra fond for idrettsutøvere godkjent av FIN, se FSSKD § 12-2-5 og emnet «[Idrett](#)»
  - godtgjørelse som en dagmamma mottar ved pass av barn som ikke har fylt 12 år før utgangen av inntektsåret eller barn som har særlig behov for omsorg og pleie, når barnepasset skjer i barnepassers hjem, jf. FSSKD § 12-2-6. Utgiftsgodtgjørelse gitt etter SKDs takseringsregler for barnepass, anses som medgått i sin helhet ved fastsetting av personinntekten. Om hva som anses som arbeidsvederlag og hva som anses som utgiftsgodtgjørelse, se emnet «[Barnepass](#)»
  - godtgjørelse for transport av skogsvirke med egen hest eller traktor når utøveren av slik transport ikke har plikt til å beregne og betale merverdiavgift av godtgjørelsen, jf. FSSKD § 12-2-7 (1)
  - skattepliktig erstatning for tapt arbeidsfortjeneste utenom virksomhet. Om skatteplikten, se emnet «[Skadeserstatning](#)»
  - visse skattepliktige stipender, se Utv. 1974/277 og emnet «[Stipend](#)»
- Opplistingen er ikke uttømmende.

### 3.2 Naturalytelser

Skattepliktige naturalytelser i arbeidsforhold er personinntekt med den verdi som (fastsettes) legges til grunn som alminnelig inntekt ved ligningen. Det er uten betydning om naturalytelsen er trekkpliktig.

Om skattefritak for naturalytelser i arbeidsforhold, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)». Om skatteplikt for fri kost, losji eller transport mellom bolig på arbeidsstedet og

annen bolig for arbeidstakere som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt».

### **3.3 Utgiftsgodtgjørelser**

#### **3.3.1 Generelt**

For utgiftsgodtgjørelser som skattemessig behandles etter bruttometoden, regnes brutto godtgjørelse som personinntekt. For utgiftsgodtgjørelser som skattemessig behandles etter nettometoden, regnes bare overskuddet på godtgjørelsen som personinntekt. Nærmere om når nettometoden skal brukes, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse» og emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt». (Reglene om personinntekt for utgiftsgodtgjørelser er ikke sammenfallende med reglene for arbeidsgiveravgift for slike godtgjørelser.)

Ved bruk av nettometoden er det overskuddet ved fastsettingen av alminnelig inntekt som er personinntekt, uavhengig av om godtgjørelsen er trekkpliktig eller ikke. Overskudd/underskudd fastsettes for hver type godtgjørelse hos samme arbeidsgiver. Underskudd på én type godtgjørelse kan ikke trekkes fra i overskudd på en annen type godtgjørelse. Har skattyter f.eks. i tillegg til bilgodtgjørelse for yrkeskjøring også yrkeskjøring uten bilgodtgjørelse (f.eks. for en annen arbeidsgiver), er det bare kostnadene vedrørende kjøring med bilgodtgjørelse som skal trekkes fra godtgjørelsen.

#### **3.3.2 Særlig om godtgjørelse til kost, losji og besøksreiser for utenlandsk arbeidstaker som får 10 % standardfradrag**

For arbeidstaker som pendler til hjem i Norge eller i utlandet og som ved ligningen får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, skal utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader til kost, losji og besøksreiser til hjemmet være personinntekt med bruttobeløpet, jf. FSFIN § 5-12-10. Se også emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt».

#### **3.3.3 Særlig om godtgjørelse til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)**

Godtgjørelse til dekning av privatkostnader mv., f.eks. arbeidsreiser mellom hjem og fast arbeidssted, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser», er personinntekt med bruttobeløpet. Fordel i form av arbeidsgivers dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) regnes likevel ikke som personinntekt når arbeidsgiver er en veldedig eller allmenntilgjengelig institusjon eller organisasjon, og visse vilkår er oppfylt. Tilsvarende gjelder ved dekning av arbeidsreise for skattytere i offentlige politiske verv. Se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 10.3.

### **3.4 Etterlønn ved dødsfall**

Skattepliktig etterlønn ved dødsfall regnes ikke som personinntekt, verken for avdøde eller for arving/gjenlevende ektefelle, jf. sktl. § 12-2 bokstav b. Om hva som er etterlønn, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo», pkt. 10.13.2.

### **3.5 Aksjeerwerb til underpris**

Om hva som regnes som lønnsinntekt ved erwerb av aksjer til underpris i arbeidsforhold, om størrelsen og om tidfestingen, se emnet «Aksjer – ansattes erwerb til underpris».

### **3.6 Opsjon i arbeidsforhold**

Om hva som regnes som lønnsinntekt i forbindelse med opsjoner i arbeidsforhold og tidspunkt for skattlegging, se emnet «Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold».

## 4 Pensjoner, avløsningsbeløp mv. fra andre enn folketrygden

### 4.1 Hovedregel

#### 4.1.1 Løpende pensjon

Som hovedregel er alle skattepliktige pensjoner personinntekt etter sktl. § 12-2, både offentlige og private pensjoner. Det er ikke noe vilkår at pensjonen har tilknytning til et tidligere arbeidsforhold. Skatteplikten gjelder også

- ytelser fra kollektiv pensjonsordning
- utbetaling under en kollektiv livrente i arbeidsforhold, men bare hvor den er opprettet før 1. januar 2007, se [pkt. 5.2](#)
- løpende pensjonsytelser utbetalt til barn og etterlatte
- ytelser fra egen pensjonsordning, herunder IPA (og EPES) og IPS (ny individuell pensjonsordning)
- avtalt pensjon ved overdragelse av virksomhet og fast eiendom mv., herunder eget aksjeselskap. Om hva som er pensjon ved overdragelse av virksomhet, se emnet «[Inngangsverdi](#)», [pkt. 2.1.5](#)
- føderåd

#### 4.1.2 Avløsning av rett til pensjon med engangsbeløp

Engangsbeløp, avløsningsbeløp og andre kapitalytelser for pensjon i og utenfor arbeidsforhold og føderåd, er personinntekt. Det samme gjelder livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold opprettet før 1. januar 2007, jf. sktl. § 12-2 bokstav b. Engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale (IPA), engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven og engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning (IPS) skal anses som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav d og e. For slik utbetaling skal det betales trygdeavgift med lav sats, jf. ftrl. § 23-3 (2) nr. 1 bokstav a.

Utbetalingen behandles fullt ut som

- lønn, dersom avløsningsbeløpet utbetales arbeidstaker før eller i forbindelse med opphør av arbeidsforholdet hos vedkommende arbeidsgiver, jf. Ot.prp. nr. 1 (2001-2002) [pkt. 12.2.1.2 side 83 spalte 1](#)
- pensjon i andre tilfeller

#### 4.1.3 Etterbetaling

Om etterbetaling av pensjon til den berettigede, se emnet «[Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn](#)».

#### 4.1.4 Ektefelle tillegg

Skattepliktig ektefelle tillegg til pensjon etter folketrygdloven er personinntekt for den av ektefellene som er pensjonsberettiget, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

## 4.2 Unntak

#### 4.2.1 Etterpensjon

Etterpensjon utbetalt etter dødsfall regnes ikke som personinntekt verken for avdøde eller etterlatte, jf. sktl. § 12-2 bokstav b. Om hva som er etterpensjon, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», [pkt. 10.14.2](#).

#### 4.2.2 Barnepensjon

Barnepensjon til barn som ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret regnes ikke som personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav b. Forsørgert tillegg til f.eks. uføre- eller alderstrygdede anses ikke som barnepensjon.

#### 4.2.3 Engangsutbetaling til dødsbo

Personinntekt fastsettes aldri for dødsbo. Dette gjelder tilsvarende for engangsutbetalinger fra individuell pensjonsavtale (IPA), jf. FSFIN § 6-47-6 (3), og engangsbeløp fra en individuell pensjonsordning (IPS) som eventuelt tilfaller dødsboet, jf. lov om individuell

pensjonsordning § 2-8 (3). Det samme gjelder engangsbeløp til dødsboet etter innskuddspensjonsloven, jf. innskuddspensjonsloven § 7-4 (4). Imidlertid skal slike engangsutbetalinger til bo beskattes med en særskilt sats, jf. sktl. § 5-40 (4) og SSV § 3-7.

## 5 Livrenter

### 5.1 Generelt

Utbetaling av livrente fra forsikringsselskap er personinntekt når livrenten er en pensjonsordning i arbeidsforhold, jf. sktl. § 12-2 bokstav b. Utbetalt livrente utenom arbeidsforhold likestilles med kapitalavkastning og inngår ikke i personinntekten.

### 5.2 Kollektiv livrenteforsikring

Utbetaling under en kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold opprettet før 1. januar 2007, og som er finansiert med premieinnbetaling som arbeidstaker ikke fullt ut er beskattet for, er skattepliktig med hele det utbetalte beløp som pensjon. Det innebærer at utbetalingen er skattepliktig som alminnelig inntekt og som personinntekt med lav sats, se sktl. § 12-2 bokstav b. Dette gjelder selv om det er innbetalt premie på en slik livrente etter 1. januar 2007, og denne premieinnbetalingen dermed har blitt beskattet fullt ut som lønn for arbeidstaker.

Utbetaling under kollektive livrenter opprettet fra og med 1. januar 2007, hvor arbeidstaker er skattlagt for hele premieinnbetalingen som lønn etter sktl. § 5-12 (6) og § 12-2 bokstav a, er skattepliktig bare for den del av livrenten som går ut over tilbakebetaling av innbetalt premie, dvs. at kun avkastningen av livrenten beskattes som alminnelig inntekt og ikke som personinntekt, se Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 33.3.

### 5.3 Individuell livrenteforsikring

Arbeidsgivers tilskudd til individuell livrenteforsikring skal innberettes som lønn på arbeidstakeren. Fremtidige utbetalinger til arbeidstakeren i slike tilfeller vil ikke kunne betraktes som livrente i arbeidsforhold, og anses da ikke som personinntekt. Om når arbeidsgivers tilskudd til individuell livrenteforsikring skal innberettes som lønn på arbeidstakeren, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 4.1.1.

## 6 Føderåd

Føderådsytelser (kår) i jord- og skogbruk er personinntekt, jf. sktl. § 12-2 bokstav b. Det er vanligvis snakk om en føderådsytelse (kårytelse) når yteren plikter å levere næringsoppgave for virksomheten. Om hva som er føderåd, se emnet «Føderåd».

## 7 Underholdsbidrag

Mottatt underholdsbidrag er ikke personinntekt.

## 8 Trygdeytelser

Følgende trygdeytelser er personinntekt med bruttobeløpet, jf. sktl. § 12-2 bokstav a, b og c, i tillegg til pensjonsytelsene nevnt ovenfor

- pensjonsytelser fra folketrygden, herunder
  - alders- og uførepensjon
  - overgangsstønad etter ftrl. § 15-6, § 16-7 og § 17-6
- ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt, herunder
  - dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kap. 4
  - sykepenger etter folketrygdloven kap. 8 og stønad etter kap. 9
  - foreldrepenger etter folketrygdloven kap. 14
  - dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring som overstiger kr 20 per dag, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav j nr. 4
  - arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap. 11

Om unntak for sjøfolk i utenriksfart, se emnet «Sjøfolk».

Disse ytelsene er personinntekt med bruttobeløpet enten de erstatter lønnsinntekt mv. eller inntekt av virksomhet. Sykepenger som erstatter inntekt av virksomhet skal således

ikke inngå i grunnlaget for beregnet personinntekt etter foretaksmodellen. Om forskjell i satser for trygdeavgift, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng».

### 9 Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere

Bruttobeløp for introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere etter kap. 3 i lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere (introduksjonsloven) er personinntekt, jf. Ot.prp. nr. 28 (2002-2003) og sktl. § 12-2 bokstav h.

### 10 Supplerende støtte til personer med kort botid i Norge

Brutto støtte etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerende stønad til personar med kort butid i Noreg er personinntekt, se Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) pkt. 3 og sktl. § 12-2 bokstav i.

### 11 Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen

Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-42 bokstav e. Kvalifiseringsstønaden inngår også i personinntektsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-2 bokstav h, se Ot.prp. nr. 70 (2006-2007) pkt. 8.

### 12 Tidfesting

Personinntekt av lønn, pensjon mv., tidfestes etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3, i samme år som lønnen, pensjonen mv. inngår i alminnelig inntekt, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet».

### 13 Tilbakebetaling av lønn/pensjon

Om endring av personinntekt ved tilbakebetaling av for mye utbetalt lønn, pensjon mv., se emnet «Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser».

## Personinntekt – toppskatt

- Sktl. § 12-1.
- SSV § 3-1.

### 1 Hvem er pliktig til å svare toppskatt

#### 1.1 Fysiske personer

Pliklig til å svare toppskatt av eventuell personinntekt er alle fysiske personer som er

- skattepliktig som bosatt i Norge, jf. sktl. § 2-1
- skattemessig bosatt i utlandet og skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 (1) og (2), se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet». Beregnet personinntekt og dermed toppskatt for eier bosatt i utlandet av enkeltpersonforetak, fastsettes bare i den utstrekning enkeltpersonforetaket er skattepliktig til Norge av alminnelig inntekt etter intern lovgivning og ikke er unntatt fra skatteplikten i Norge i henhold til skatteavtaler, se emnene om utland

Det skal svares toppskatt uavhengig av om skattyteren er trygdet i Norge. F.eks. skal norske sjøfolk på utenlandske skip svare toppskatt selv om de ikke er pliktig trygdet. Det samme gjelder utlendinger som ikke skal svare trygdeavgift pga. trygdeavtale (sosialkonvensjon) med andre land.

#### 1.2 Selskaper mv.

Selskaper, bo mv. ilegges ikke toppskatt.

## 2 Grunnlaget for toppskatt

### 2.1 Generelt

Sum personinntekt danner grunnlaget for beregning av toppskatt. Om hvordan personinntekt fastsettes, se de øvrige emnene om personinntekt, herunder emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)».

### 2.2 Fordeling av inntekt over flere år

#### 2.2.1 Etterbetaling av lønn/pensjon

Om grunnlaget for beregning av toppskatt ved etterbetaling av lønn/pensjon, se emnet «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn».

#### 2.2.2 Bonus i forsvar

Om grunnlaget for beregning av toppskatt ved utbetaling av bonus i forsvar, se emnet «Forsvarspersonell».

#### 2.2.3 Fordeling av åndsverksinntekt

Om grunnlaget for beregning av toppskatt ved fordeling av åndsverksinntekt, se emnet «Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år».

#### 2.2.4 Opsjon i arbeidsforhold

Om særskilt skatteberegning ved innløsning/salg av opsjon i arbeidsforhold, se emnet «Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold», pkt. 4.

## 3 Fribehold

### 3.1 Generelt

Om fribehold og satser ved beregning av toppskatt, se SSV § 3-1. (Særskilt inntektsfradrag for Finnmark og Nord-Troms kommer ikke til fradrag ved beregningen av toppskatt.)

### 3.2 Bosatt en del av året i Norge

Skattyter som har vært skattepliktig som bosatt i Norge en del av året skal ha så mange tolvtedeler av fribeholdet som antall hele eller påbegynte måneder (30-dagersperiode) han har bodd i Norge. Det er i denne sammenheng uten betydning over hvor langt tidsrom inntekten er opptjent. Om beregning av antall måneder, se emnet «Klassefastsetting».

### 3.3 Midlertidig opphold i Norge

Har skattyteren personinntekt som er skattepliktig til Norge for tidsrom hvor han oppholder seg i Norge uten å være bosatt her, jf. sktl. § 2-3 (1) og (2), skal han i utgangspunktet ha forholdsmessig (tolvtedels) fribehold i toppskatt i klasse 0, 1 eller 2 i forhold til det antall hele eller påbegynte måneder (30-dagersperiode) av året han har oppholdt seg her. Om beregning av antall måneder, se emnet «Klassefastsetting». Om tilfeller der avkorting av fribeholdet likevel ikke skal gjennomføres, se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt», pkt. 4.

### 3.4 Ikke bosattlopphold i Norge

For skattytere som ikke har vært skattemessig bosatt eller oppholdt seg i Norge i løpet av året, skal fribeholdet (for klasse 0) beregnes i forhold til det antall hele og/eller påbegynte måneder (30-dagersperiode) i det året inntekten anses opptjent. Virksomhetsinntekt anses opptjent over de måneder i inntektsåret virksomheten har vært drevet. Styrehonorarer anses opptjent over den periode i utbetalingsåret vervet har vart.

### 3.5 Dødsfall

Ved ligningen av avdødes inntekt i dødsåret skal fribeholdet ikke reduseres.



# Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng

- *Stortingets vedtak 24. november 2011 nr. 1153 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2012.*
- *Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (ftrl.) kap. 2, 3 og 23.*
- *Lignl. § 9-6 nr. 6.*
- *EØS-avtalen art. 29.*
- *Forskrift 27. januar 2012 nr. 973 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2012.*
- *Forskrift 27. januar 2012 nr. 98 om avgifter til folketrygden for året 2012 for misjonærer mv. som er opptatt i folketrygden i medhold av folketrygdloven § 2-8.*
- *Forskrift 27. januar 2012 nr. 99 om avgifter til folketrygden for året 2012 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada.*
- *Forskrift 15. april 1997 nr. 314 om unntak fra medlemskap i folketrygden for person som er omfattet av eller mottar ytelser etter utenlandsk trygdlovgivning mv. og vedkommendes familiemedlemmer (ftrl.).*
- *Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 og Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 med tillegg.*
- *Sosialkonvensjoner.*

## 1 Generelt

Til finansiering av folketrygden svares bl.a. følgende avgifter

- arbeidsgiveravgift, se emnene om arbeidsgiveravgift
- trygdeavgift (lav-, mellom- eller høy sats), se nedenfor

Når det nedenfor sies at en person er bosatt i Norge, menes bosatt etter reglene i ftrl. § 2-1 og ikke skattepliktig som bosatt etter skatteloven.

## 2 Hvem er avgiftspliktig

### 2.1 Generelt

Alle som er medlem av folketrygden er pliktig til å svare trygdeavgift av personinntekt.

En skiller mellom to grupper medlemmer

- pliktig medlem
- frivillig medlem, se 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 [pkt. 2.3](#)
- er arbeidstaker i Norge eller på den norske delen av kontinentalsokkelen i forbindelse med leting etter eller utvinning av naturressurser, se ftrl. § 2-2, forutsatt at vedkommende har lovlig adgang til å ta inntektsgivende arbeid i Norge
- er norsk statsborger og under opphold utenfor Norge, jf. ftrl. § 2-5 (1)
  - er arbeidstaker i den norske stats tjeneste
  - er arbeidstaker hos en person som er arbeidstaker i den norske stats tjeneste
  - er arbeidstaker i norsk sivil luftfartsselskap
  - studerer i utlandet med lån eller stipend fra Statens lånekasse
- er norsk statsborger og arbeidstaker på norskregistrert skip, med mindre vedkommende omfattes av ftrl. § 2-12

Pliktig medlem er også person som uavhengig av statsborgerskap, jf. ftrl. § 2-5 (1), er

- i Forsvarets tjeneste i utlandet, herunder militærperson som deltar i internasjonale fredsoperasjoner
- sivil tjenestepliktig på oppdrag i utlandet

- utsendt av den norske stat som fredskorpsdeltaker eller ekspert for tjenestegjøring i utviklingsland
- i tjeneste som forhåndsutskrevet av den norske stat til NATOs sivile krigstidsorganer

### 2.2.2 Svalbard, Jan Mayen, norske biland

Et medlem av trygden som bosetter seg eller tar opphold på Svalbard, Jan Mayen eller i et norsk biland, beholder medlemskapet. En person som ikke er medlem i trygden, blir medlem dersom vedkommende tar arbeid for norsk arbeidsgiver som driver virksomhet på Svalbard, Jan Mayen eller i norsk biland, se ftrl. § 2-3.

### 2.2.3 Sokkelarbeidere

Arbeidstaker som arbeider med leting etter eller utvinning av olje, gass eller andre naturressurser på norsk kontinentalsokkel, er medlem av trygden, se ftrl. § 2-2. For personer som er statsborgere i et EØS-land, gjelder også reglene i Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 og Ny Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 med tillegg. Sosialkonvensjoner med andre land får også anvendelse på kontinentalsokkelen forutsatt at konvensjonen omfatter arbeid på sokkelen.

Om skattyter som er bosatt i Norge, men arbeider på britisk sokkel, se emnet «Sokkelarbeidere».

### 2.2.4 Sjøfolk

Sjøfolk som er bosatt i Norge og som arbeider på skip registrert i utlandet er bare pliktig medlem når arbeidsgiveren må betale arbeidsgiveravgift, f.eks. norsk reder som har bareboat-befraktet det utenlandsk registrerte skipet. Se emnene om arbeidsgiveravgift.

I andre tilfeller er sjøfolk som er bosatt i Norge og skattepliktige til Norge for inntekt på skip registrert i utlandet utenfor EØS, ikke pliktige medlemmer i Norge og de skal ikke betale trygdeavgift. Slike sjøfolk er likevel trygdet under opphold i Norge (friperiode) og skal da betale 4,7 % i trygdeavgift (lav sats). Avgiftsgrunnlaget fastsettes til den forholdsmessige del av samlet personinntekt for den perioden sjømannen er ansatt på utenlandsk skip, som kan henføres til oppholdet i Norge. Oppholdet i Norge avrundes til hele måneder. Denne ordningen gjelder også for norske fiskere på utenlandske fiskebåter. Om beregning av friperioder og avgjørelsesmyndighet, se pkt. 2.4. Om sjøfolk som er omfattet av trygdelovgivningen i flaggstaten etter EØS-reglene, se pkt. 3.3.9.

### 2.2.5 Unntak

Skattyter som er ansatt i hotell og restaurantvirksomhet om bord på turistskip registrert i NIS, er ikke pliktig medlem uansett om vedkommende er bosatt i Norge eller ikke, jf. ftrl. § 2-12.

Utenlandsk statsborger som arbeider i Norge som lønnet arbeidstaker hos fremmed stat eller mellomfolkelig organisasjon, får ikke status som medlem. Det samme gjelder en utenlandsk statsborger som er lønnet arbeidstaker hos en slik person, jf. ftrl. § 2-11.

Om andre unntak, se forskrift 15. april 1997 nr. 314 om unntak fra medlemskap i folketrygden for person som er omfattet av eller mottar ytelser etter utenlandsk trygdelovgivning mv. og vedkommendes familiemedlemmer (ftrl.) og pkt. 3.

## 2.3 Hvem er bosatt i Norge etter folketrygdloven

Det er NAV og ikke ligningsmyndighetene som avgjør hvem som er bosatt i Norge etter folketrygdloven.

Bosatt i Norge er den som

- har oppholdt seg i Norge i minst tolv måneder
  - har til hensikt å oppholde seg her i minst tolv måneder
- Pliktig medlemskap i folketrygden etter ftrl. § 2-1 (bosatt) opphører når en person flytter til utlandet og oppholdet er ment å vare minst ett år, eller med en gang hvis vedkommende tar seg arbeid i utlandet, jf. ftrl. § 2-14.

Opphører en person å være medlem i folketrygden, skal ligningsmyndighetene ikke utligne trygdeavgift eller beregne pensjonspoeng.

## 2.4 Avgjørelsesmyndighet

Ligningsmyndighetene fastsetter i utgangspunktet grunnlaget og utligner trygdeavgift for medlemmer av folketrygden. Dette gjelder også når skattyter får nedsettelse av skatt etter 1-årsregelen eller har inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden eller fordeling med progresjon. Det kan i denne sammenheng legges til grunn at personer som kun arbeider i utlandet med lønn fra utenlandsk arbeidsgiver ikke er medlem av folketrygden, med mindre NAV dokumenterer medlemskapet.

Ligningsmyndighetene fastsetter også grunnlaget og utligner trygdeavgift for følgende medlemmer

- person som er begrenset skattepliktig etter sktl. § 2-3, petroleumsskatteloven eller artistskatteloven
- person som ikke er skattepliktig til Norge, når han eller hun er bosatt i utlandet og er ansatt på et norskregistrert skip eller på et utenlandsregistrert skip leid av et norsk rederi som har ansvaret for bemanning og utrustning (bareboat-befrakket skip)
- person som er bosatt utenfor Norge og som er norsk statsborger og arbeidstaker i den norske stats tjeneste

Fra og med inntektsåret 2012 skal ligningsmyndighetene også fastsette trygdeavgift for:

- grensegjengere som arbeider i Norge,
- ansatte i luftfartøy, bosatt i andre EØS-stater
- landtransportsjåfører som er bosatt i andre EØS-stater
- fiskere, med hyre, bosatt i andre EØS-stater

I andre tilfeller enn de som er nevnt ovenfor, er det i utgangspunktet NAV som fastsetter/krever inn trygdeavgift og beregner pensjonsgivende inntekt.

NAV Internasjonalt fastsetter og innkrever trygdeavgift i alle saker der skattyter arbeider i Malaysia.

Det er i utgangspunktet skattyter som har ansvaret for å avklare med NAV om han er medlem i trygden og skal betale trygdeavgift i Norge. Er det tvil om en skattyter er pliktig medlem i trygden kan skattekontoret henvende seg til NAV, eventuelt til NAV Internasjonalt, postboks 8138 Dep, 0033 Oslo, tlf. 21 07 37 00. Det skal fremgå av et eventuelt vedtak fra NAV om skattyter som er sjømann skal svare lav sats av den forholdsmessige del av personinntekten som faller på friperiodene i Norge. (Om korrigerings av fastsettingen når en skattepliktig ikke har vært pliktig medlem, se Skattedirektørens rundskriv 14, tillegg 2 i Utv. 1976/413.)

Det er utarbeidet en landsdekkende samarbeidsrutine mellom Arbeids- og velferdsdirektoratet og skatteetaten som gir en detaljert beskrivelse av ansvarsfordeling og informasjonsflyt mellom etatene – se [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no).

Om reglene for grensegjengere, se emnet «[Grensegjengere](#)».

## 3 EØS-avtalen art. 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 og ny Rådsforordning (EF) 883/2004 med tillegg og sosialkonvensjoner

Rådsforordning (EF)883/2004 (ny forordning) trådte i kraft innenfor EU 01.05.2010.

Fra dette tidspunktet ble de to trygdeforordningene 1408/71 og 574/72 erstattet av henholdsvis forordning 883/2004 (om samordning av trygdeordninger) og 987/2009 (om fastsettelse av nærmere regler for gjennomføring av Forordning 883/004).

Fra 1. juni 2012 trer forordningen i kraft for Norge. Fra dette tidspunktet skal Norge sammen med Island og Liechtenstein, ta i bruk nye trygderegler for personer som flytter eller arbeider innenfor EØS.

Selv om det foreligger en ny forordning vil lovvalsreglene i 1408/71 kunne få anvendelse i mange år til, jf. bestemmelsen i art 87 nr 8 i Forordning nr 883/2004. Det følger av denne bestemmelsen at hvis en person blir omfattet av et annet lands lovgivning som følge av lovvalsreglene i ny forordning, skal lovvalget etter 1408/71 fortsatt gjelde så lenge vedkommendes situasjon vedrørende arbeidsforhold og bostedsland, ikke endres. Lovvalget etter 1408/71 varer da så lenge vedkommendes situasjon ikke endres, men maksimalt i 10 år regnet fra 1. juni 2012 eller til vedkommende selv ønsker å vurdere lovvalget etter Forordning nr 883/04.

### 3.1 Generelt

Utenlandsk skattyter som er bosatt i riket etter folketrygdloven eller som er i tjeneste her uten å være bosatt, kan være unntatt fra medlemskap i norsk trygd i henhold til EØS-avtalen art. 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 og Rådsforordning 883/2004, en sosialkonvensjon eller vedtak i henhold til ftrl. § 2-13 (2). Tilsvarende kan en norsk skattyter være unntatt fra medlemskap i norsk trygd etter intern rett, Rådsforordningen eller en sosialkonvensjon. Det er i utgangspunktet NAV som tar standpunkt til hvem som skal være unntatt og eventuelt for hvilken periode.

Skattyter fritas for å betale trygdeavgift i samme utstrekning som han er unntatt fra norsk trygd. Så lenge skattyter ikke har fremlagt dokumentasjon på at vedkommende er omfattet av annet lands trygdemyndighet, herunder for eksempel blankett A 1/E 101, fastsettes pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift på vanlig måte. Se ovenfor under pkt. 2.4.

Rådsforordningen (EØF) nr. 1408/71 med tillegg om anvendelse av trygdeordninger på arbeidstakere, selvstendig næringsdrivende og deres familiemedlemmer som flytter innenfor Fellesskapet, inngår som en del av EØS-avtalen.

EØS-avtalen gjelder for Belgia, Bulgaria, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Hellas, Irland, Island, Italia, Kypros, Latvia, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederland, Norge, Polen, Portugal, Romania, Slovakia, Slovenia, Spania, Storbritannia, Sverige, Tsjekia, Tyskland, Ungarn og Østerrike.

I den nye forordningen 883/2004 Art. 11 fastslås at man bare skal være omfattet av ett lands trygdellovgivning av gangen. Nytt er at det ikke lenger finnes unntak fra dette prinsippet i forordningen.

EØS-reglene gjelder også for Sveits, Færøyene og Grønland.

De sosialkonvensjoner som Norge har inngått med andre EØS-land (de nordiske land, Belgia, Frankrike, Hellas, Italia, Luxemburg, Nederland, Portugal, Slovenia, Storbritannia, Ungarn og Østerrike) gjelder for personer som ikke omfattes av EØS-avtalen (personer som er bosatt i de nevnte stater, men som ikke er statsborgere av EØS-land). Den nordiske sosialkonvensjonen gjelder også for arbeidstakere på norsk kontinentalsokkel.

Nordisk avtale bygger på EØS-avtalens regelverk. Når det gjelder arbeidstakere bosatt i ett nordisk land utsendt til et annet nordisk land, gjelder EØS-forordningens regler også for tredjelands statsborgere.

I tillegg har Norge sosialkonvensjoner med Australia, Canada og provinsen Quebec, Chile, Kroatia, Serbia, Sveits, Tyrkia, USA, Bosnia Hercegovina og Israel.

NAV kan gi nærmere opplysninger om innholdet i Rådsforordningen og sosialkonvensjonene.

### 3.2 EØS-avtalen art. 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 og Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 med tillegg, hovedregel

Rådsforordning nr. 1408/71 med tillegg regulerer hvilken trygdellovgivning som får anvendelse for personer som er statsborgere i et EØS-land og har bostedsmessig og/eller arbeidsmessig tilknytning til ett eller flere andre EØS-land. Tilsvarende gjelder også for flyktninger og statsløse innenfor EØS. Disse reglene har også betydning for i hvilket land det skal betales sosiale avgifter.

Etter art. 13 i 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 og Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 med tillegg, unntak fra hovedregelen

#### 3.3.1 Utsendt arbeidstaker fra Norge

Arbeidstaker bosatt i Norge etter folketrygdloven som sendes til utlandet av sin arbeidsgiver, skal etter art. 14 nr. 1 bokstav a i Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 fortsatt være medlem i folketrygden når følgende vilkår er oppfylt

- 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 % norsk eierandel)
- arbeidstakeren er medlem i norsk folketrygd umiddelbart før utsendelsen
- 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 NAV Internasjonalt.

### 3.3.2 *Utsendt arbeidstaker til Norge*

Arbeidstaker som er omfattet av trygdelovgivningningen i et annet EØS-land og som sendes til Norge av en utenlandsk arbeidsgiver for å utføre arbeid her, skal fortsatt være medlem i trygdeordningen i sitt bostedsland, jf. art. 14 nr. 1 bokstav a i Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71. Arbeidstakeren skal dokumentere sin trygdetilknytning i utlandet med blankett E101 som utstedes av bostedslandets trygdemyndigheter.

Etter ny forordning nr 883/04 Art 12 nr 1 skal en arbeidstaker som sendes til utlandet av sin arbeidsgiver for å arbeide i et annet EU/EØS-land beholde sin tilknytning til trygdeforordningen i det landet han sendes ut fra, hvis arbeidet ikke skal vare mer enn 24 måneder og tilknytningen til arbeidsgiveren fra utsenderlandet består i hele arbeidsperioden.

Den utsendte kan heller ikke etter Forordning nr 883/04 erstatte en tidligere utsendt. Det som er nytt er at man nå kan sendes ut for 24 måneder fra utsendelsens start og ikke 12 måneder som i Rådsforordning nr 1408/71)

For at utsendingsbestemmelsen kan benyttes kreves det at trygdeforholdet i utsenderstaten var etablert før utsendelsen. Det er også et krav at arbeidsgiver driver reell virksomhet i utsenderlandet, og ikke bare har en intern administrasjon der.

### 3.3.3 *Utsendt næringsdrivende*

Art. 12 nr. 2 gir tilsvarende bestemmelse om utsending i inntil 24 måneder. Det stilles krav til at det drives reell virksomhet av noe omfang en viss tid før utsendelse, og at virksomheten kan gjenopptas i utsenderlandet etter utsendingen. Videre stilles det krav til at den virksomheten som drives i utsenderlandet er av samme art.

### 3.3.4 *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 av trygdelovgivningningen i sitt bostedsland dersom han utfører deler av sitt arbeid i bostedslandet, eller han har flere arbeidsgivere som er hjemmehørende i forskjellige EØS-land, jf. art. 14 nr. 2 bokstav b (i) i Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71.

Dersom arbeidstakeren ikke utfører noen del av arbeidet i bostedslandet og heller ikke har arbeidsgivere i flere EØS-land, skal han være omfattet av trygdelovgivningningen i det land hvor den virksomheten han arbeider for, har sitt sete, jf. art. 14 nr. 2 bokstav b (ii) i Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71.

Det gjelder de samme krav for dokumentasjon av trygdetilknytningen som for utsendte arbeidstakere.

Etter ny forordning nr 883/2004 art. 13 nr. 1 a skal en person som vanligvis arbeider i to eller flere land være omfattet av lovgivningen i bostedslandet hvis:

- en vesentlig del av arbeidet utføres i bostedslandet,
- arbeidstakeren har forskjellige arbeidsgivere som er registrert/har forretningssted i ulike land, eller
- arbeidstakeren arbeider i flere land for en og samme arbeidsgiver, og ikke bor i noen av arbeidslandene.

En arbeidstaker som arbeider i to eller flere land, og som ikke utfører en vesentlig del av arbeidet i bostedslandet, skal være omfattet av lovgivningen i det landet der arbeidsgiveren holder til, se art. 13 nr. 1 b.

Uttrykket «vanligvis arbeider» viser til situasjoner hvor en person er ansatt for å jobbe i flere land samtidig, eller at arbeidstakerens arbeid er slik at han må veksle på å jobbe i flere

land for å utføre arbeidet (for eksempel langtransportsjåfører som kjører gjennom mange land). I slike tilfeller skal arbeidstakeren være omfattet av bostedslandets trygdlovgivning hvis vedkommende utfører en vesentlig del av arbeidet der. Hva som anses som vesentlig del fremgår av forordning 987/2009 art. 14 nr 8.

Hvis arbeidstakeren utfører mer enn 25 % av arbeidet i bostedslandet, vil dette normalt bli ansett som en vesentlig del. Bestemmelsen utelukker imidlertid ikke at mindre enn 25 % i konkrete tilfeller kan anses som en vesentlig del (hvor mye lønn man får fra det enkelte land kan i såfall ha betydning). Vurderingen skal gjøres ut fra hvordan man forventer at arbeidstakerens arbeidssituasjon vil være de neste påfølgende 12 måneder.

Nytt i Rådsforordning nr 883/2004 er at forordningen (nå art. 13) ikke har egne regler for personer som tilhører kjørende, seilende eller flygende personell i en virksomhet som driver internasjonal transport. Denne gruppen arbeidstakere skal følge de regler som gjelder for andre arbeidstakere som utfører arbeid i to eller flere land

### 3.3.5 *Person som er både arbeidstaker og selvstendig næringsdrivende*

En person som både er arbeidstaker og selvstendig næringsdrivende, er etter hovedregelen omfattet av trygdlovgivningen i det landet han er arbeidstaker. En person som er bosatt etter folketryktdloven og driver selvstendig virksomhet i Norge, og som samtidig utfører lønnet arbeid i en annen EØS-stat, er imidlertid omfattet av trygdlovgivningen i begge land. Tilsvarende unntak kan gjelde for personer som er bosatt og/eller næringsdrivende i andre EØS-land.

Etter ny forordning nr. 883/2004 kan en person som er arbeidstaker i et land og selvstendig næringsdrivende i et annet, bare være omfattet av lovgivningen i det landet der han utfører arbeid som arbeidstaker. Art. 87 nr 8 kan medføre at enkelte vil kunne være medlem i to land i en overgangsperiode.

### 3.3.6 *Næringsdrivende i to land*

En person som driver næringsvirksomhet i to eller flere land, er omfattet av trygdlovgivningen i bostedslandet dersom han utøver en vesentlig del av sin virksomhet der jf. art 13. nr.2 a

Hvis den næringsdrivende ikke er bosatt i noen av landene der virksomheten drives, skal vedkommende være omfattet av trygdlovgivningen i det landet hvor han har sin hovedbeskjeftigelse jf. art. 13 nr. 2. b. Det er gitt retningslinjer for vurderingen av hvor vedkommende har sin hovedbeskjeftigelse i gjennomføringsforordningen art 14. nr. 9. Det skal gjøres en konkret samlet vurdering av vedkommendes virksomhet, herunder om den har fast driftssted, virksomhetens omfang, art og varighet.

### 3.3.7 *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 trygdlovgivningen i det landet der virksomheten har sitt sete, jf. art. 14 nr. 2 bokstav a i Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71.

Nytt i forordning nr 883/2004 er at forordningen (nå art. 13) ikke har egne regler for personer som tilhører kjørende, seilende eller flygende personell i en virksomhet som driver internasjonal transport. Denne gruppen arbeidstakere skal følge de regler som gjelder for andre arbeidstakere som utfører arbeid i to eller flere land.

### 3.3.8 *Arbeid på kontinentalsokkel*

Rådsforordningens regler gjelder også personer som arbeider med leting etter eller utvinning av olje, gass eller andre naturressurser på norsk kontinentalsokkel, se ftrl. § 2-4.

### 3.3.9 *Sjøfolk*

Arbeidstakere om bord på skip er som hovedregel omfattet av trygdlovgivningen i flaggstaten (i det land hvor skipet er registrert), jf. art. 13 nr. 2 bokstav c i Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 og Rådsforordning nr. 883/2004 art. 11 nr. 4). Dette gjelder også under opphold i Norge i friperioder.

Arbeid om bord på skip registrert i EØS-land skal betraktes på linje med arbeid i vedkommende land. Dette innebærer at reglene i art. 12 om utsendte arbeidstakere får anvendelse for sjøfolk.

### 3.3.10 Pensjonister

En pensjonist som er bosatt i Norge etter folketrygdloven skal ikke betale norsk trygdeavgift av pensjonen hvis han mottar offentlig pensjon bare fra et annet EØS-land (og ikke mottar norsk offentlig pensjon).

Mottar han i tillegg norsk og/eller utenlandsk privat pensjon, skal han heller ikke betale trygdeavgift av disse pensjonene. I slike tilfeller kan ligningsmyndighetene normalt unnlate å utligne trygdeavgift selv om det ikke er fremlagt noen dokumentasjon fra trygdemyndighetene.

En pensjonist som er bosatt i Norge og som mottar offentlig pensjon både fra Norge og et annet EØS-land, skal betale norsk trygdeavgift av all mottatt pensjon. I slike tilfeller er det Norge som har betalingsansvaret for helsetjenester til pensjonisten, jf. Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 art. 28. Plikten til å betale norsk trygdeavgift følger da av rådsforordningens art. 33.

Plikten til å betale trygdeavgift av utenlandske private pensjoner følger av norsk intern rett og er ikke regulert i rådsforordningen.

## 3.4 Dokumentasjon

Dersom en person fremlegger blankett E 101/A1, eller annen dokumentasjon fra annet lands trygdemyndighet, for norske ligningsmyndigheter om at vedkommende fortsatt er medlem av dette landets trygdeordning, skal ligningsmyndighetene ikke ilegge trygdeavgift.

## 4 Trygdeavgift

### 4.1 Generelt

Ved pliktig medlemskap i folketrygden er det tre satser for trygdeavgift med forskjellige grunnlag

- trygdeavgift, lav sats, 4,7 %
- trygdeavgift, mellomsats, 7,8 %
- trygdeavgift, høy sats, 11 %

### 4.2 Grunnlag

#### 4.2.1 Generelt

Trygdeavgift beregnes av personinntekten, se for øvrig emnene om personinntekt.

#### 4.2.2 Personer i alderen 17 til 69 år, inntekt av virksomhet

Trygdeavgiften for personer fra og med det året de fyller 17 år til og med det året de fyller 69 år skal som hovedregel beregnes etter en sats på 11 % (høy sats) uten øvre grense for følgende typer personinntekt

- beregnet personinntekt etter foretaksmodellen
- arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet selskap
- sykepenger som erstatter virksomhetsinntekt
- dagpenger ved arbeidsledighet som erstatter virksomhetsinntekt

Trygdeavgiften for personer fra og med det året de fyller 17 år til og med det året de fyller 69 år skal beregnes etter en sats på 7,8 % (mellomsats) for følgende typer personinntekt

- beregnet personinntekt for personlig næringsdrivende som driver fiske og fangst hvor det svares produktavgift. Som inntekt av fiske og fangst regnes ikke fiskeoppdrett, salg av tang og tare eller inntekt av fraktoppdrag når fartøyet er tatt ut av fiske
- mannskapslott fra fiske og fangst hvor det svares produktavgift
- arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet selskap som driver fiske og fangst hvor det svares produktavgift

- beregnet personinntekt ved pass og stell som skjer i barnepassers hjem av barn som ikke er fylt 12 år før utgangen av inntektsåret eller av barn som har særlige behov for omsorg og pleie
  - arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet selskap som utøver barnepass i eget hjem og hvor øvrige vilkår som nevnt i ovenstående strekpunkt er oppfylt
  - sykepenger og dagpenger ved arbeidsledighet som erstatter disse typene personinntekt
- Den tidligere bestemmelsen om at det skulle svares trygdeavgift etter mellomomsats av inntekt fra jordbruk, skogbruk, reindrift og pelsdyrnæring, er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2012.

Om satsen for trygdeavgift for personer som er yngre enn 17 år eller eldre enn 69 år, se nedenfor.

#### 4.2.3 *Personer i alderen 17 til 69 år, lønn mv.*

Trygdeavgift for personer fra og med det året de fyller 17 år til og med det året de fyller 69 år beregnes etter en sats på 7,8 % (mellomsats) for

- lønn mv., se emnet «**Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser**», pkt. 3
- sykepenger og dagpenger ved arbeidsledighet som erstatter lønn mv.
- arbeidsavklaringspenger
- kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, se ftrl. § 23-3 (2) nr. 2 bokstav f og Ot.prp. nr 70 (2006-2007)

Om satsen for trygdeavgift for personer som er yngre enn 17 år eller eldre en 69 år, se nedenfor.

#### 4.2.4 *Pensjoner, føderåd, livrenter i arbeidsforhold og introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere*

For følgende ytelser skal det beregnes trygdeavgift etter en sats på 4,7 % (lav sats)

- pensjoner i og utenfor arbeidsforhold
- føderåd
- livrenter som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold
- engangs- og avløsningsbeløp for ytelser nevnt ovenfor
- engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven
- engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale
- engangsutbetaling fra individuell pensjonsordning
- introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere
- supplerende stønad til personer med kort botid i Norge
- overgangsstønad etter folketrygdloven § 15-6, § 16-7 og § 17-6

Denne satsen skal benyttes uavhengig av personens alder.

Det skal ikke beregnes trygdeavgift på utbetalinger fra kollektiv livrente i arbeidsforhold opprettet etter inntektsåret 2006, der premien er skattlagt som lønn etter sktl. § 5-12 (6) og § 12-2 bokstav a jf. § 12-2 bokstav b tredje punktum.

#### 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 4,7 % (lav sats) for alle typer personinntekt. Dette vil også omfatte lønn, arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet selskap og beregnet personinntekt etter foretaksmodellen.

### 4.3 *Minstegrense*

Det beregnes ikke trygdeavgift hvis samlet personinntekt, dvs. grunnlag for trygdeavgift lav, mellom og høy sats, er under kr 39 600, se ftrl. § 23-3 (4). Er det samlede grunnlaget høyere, beregnes trygdeavgift av hele grunnlaget på vanlig måte. Samlet trygdeavgift skal likevel ikke utgjøre mer enn 25 % av den samlede personinntekt som overstiger kr 39 600.



#### 4.4 Skattebegrensning

Trygdeavgiften inngår i den skatt som skal begrenses ved lav alminnelig inntekt etter sktl. § 17-1 eller liten skatteevne etter sktl. § 17-4, se emnet «[Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne](#)».

#### 4.5 Tilleggsskatt

Trygdeavgift anses som skatt i forhold til reglene om tilleggsskatt. Dette innebærer at det også skal beregnes tilleggsskatt av trygdeavgift når vilkårene for dette er oppfylt. Om tilleggsskatt, se emnet «[Tilleggsskatt](#)».

#### 4.6 Dødsfall

Det skal svares trygdeavgift av avdødes personinntekt frem til dødsfallet. Dette gjelder enten dødsbo lignes for egen og avdødes sammenlagte inntekt i dødsåret, eller gjenlevende ektefelle/enearving overtar boet udelt. Dødsbo svarer ikke trygdeavgifter for egen inntekt.

### 5 Pensjonspoeng

Skatteetaten beregner fra og med inntektsåret 2012 ikke lenger pensjonspoeng. Denne beregningen foretas av NAV.

### 6 Etterfølgende forandring av pensjongivende inntekt

#### 6.1 Manglende betaling

Om endring av pensjongivende inntekt og trygdeavgift ved manglende betaling av skatter og avgifter, se emnet «[Folketrygd – nedsettelse](#)».

#### 6.2 Feil fastsetting av pensjongivende inntekt

##### 6.2.1 Hovedregel

Er fastsettingen av pensjongivende inntekt feil, kan endring av ligning og tilhørende endring av pensjongivende inntekt foretas innen fristene i lignl. § 9-6 etter de vanlige regler, se emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)». Er to- eller treårsfristen utløpt, kan likevel pensjongivende inntekt økes og ny trygdeavgift utlignes, dersom skattyter ønsker det. Dette gjelder også feil som har oppstått på bakgrunn av feil i ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller rettsanvendelse. Skattyter bør informeres om at en eventuell endring vil medføre forhøyelse av trygdeavgift og om beløpets størrelse. Hvis skattyter etter dette ikke ønsker at endringen gjennomføres, skal endringen unnlates.

##### 6.2.2 Unntak fra 10 års fristen

Også etter utløpet av 10 års fristen kan ligningsmyndighetene vedta økning av pensjongivende inntekt, når skattyteren forlanger det som følge av feil som i høy grad er sannsynliggjort og som han ikke kan lastes for, jf. lignl. § 9-6 nr. 6. Ved slik økning skal pensjonspoeng og trygdeavgift økes tilsvarende.

## Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år

– Sktl. § 14-80.

– Lov 12. mai 1961 nr. 2 om opphavsrett til åndsverk mv. (åndsverksloven).

### 1 Generelt

Opphavsmannen til åndsverk og/eller patentert oppfinnelse kan på visse vilkår kreve å få sin samlede personinntekt fordelt over tre år dersom dette fører til lavere trygdeavgift og eventuell toppskatt, jf. sktl. § 14-80. Fordelingen omfatter alle arter av personinntekt, og gis virkning for toppskatt, trygdeavgift og pensjonspoeng.

Det er en forutsetning for fordeling at skattyteren har personinntekt av åndsverk eller patentert oppfinnelse i det samme inntektsåret som krav om fordeling fremsettes for. Det er ikke krav om at skattyteren har hatt slik inntekt i de to foregående år.

Alminnelig inntekt fordeles ikke.

## 2 Hva er åndsverk

Med «åndsverks» forstås litterære, vitenskapelige eller kunstneriske verk av enhver art, og uansett uttrykksmåte og uttrykksform, jf. åndsverkloven § 1, som f.eks.

- skrifter av alle slag
- muntlige foredrag
- sceneverk, slik som
  - dramatiske verk
  - musikkdramatiske verk
  - koreografiske verk
  - pantomimer
  - hørespill
- musikkverk, med eller uten tekst
- filmverk
- fotografiske verk, se nedenfor
- malerier, tegninger, grafikk og lignende billedkunst
- skulpturer av alle slag
- bygningskunst, så vel tegninger og modeller som selve bygget
- billedvev og gjenstander av kunsthåndverk og kunstindustri, både forbildet og selve verket
- kart, samt tegninger og grafiske og plastiske avbildninger av vitenskapelig eller teknisk art
- datamaskinprogrammer
- oversettelser og bearbeidelse av verk som nevnt ovenfor

Utenfor bestemmelsen faller

- utøvende kunstnerisk arbeid, f.eks. som skuespiller, sanger eller musiker
- utøvende teknisk eller vitenskapelig arbeid som ikke resulterer i noe objekt for opphavsrett, slik som utøvelse av teknisk eller annen faglig bistand f.eks. ingeniør, advokat, revisor e.l.

En skattyter i vitenskapelig undervisningsstilling, f.eks. en professor, antas heller ikke å komme inn under bestemmelsene for forelesninger og andre verk som han utarbeider i forbindelse med sin stilling og som han ikke får godtgjort på annen måte enn gjennom den faste lønnen. Tilsvarende antas også å gjelde f.eks. for de arbeider som en arkitekt utfører i fast lønnet stilling. Iscenesetting vil i de fleste tilfelle falle utenfor bestemmelsen.

For fotografier må en skille mellom fotografiske verk og fotografiske bilder. Fotografiske bilder er ikke åndsverk, se åndsverksloven § 1 (3) 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 15. desember 1967 nr. 9 om patenter. Ordningen administreres av Patentstyret.

Design etter lov 14. mars 2003 nr. 15 om beskyttelse av design (designloven) anses ikke som en patentert oppfinnelse, og faller dermed utenfor området for dette emnet. (Designloven erstattet tidligere lov 29. mai 1970 nr. 33 om mønster.) Med design menes utseendet til et produkt eller en del av et produkt som særlig følger av de karakteristiske trekkene ved linjene, konturene, fargene, strukturen eller materiale til produktet eller produktets ornamentering, jf. designloven § 1.

#### 4 Hvem som er opphavsmann

Opphavsmann er den som har skapt åndsverket eller funnet opp den patentbeskyttede oppfinnelsen, og som opphavsretten utledes fra. Inntekt fra åndsverk eller patentert oppfinnelse hos opphavsmannens rettsetterfølger omfattes ikke av bestemmelsen.

#### 5 Vilkår for fordeling

##### 5.1 Skatteplikt

Fordeling kan bare kreves dersom skattyteren har vært skattepliktig som bosatt i Norge i de to forutgående inntektsår.

##### 5.2 Vesentlig økning i samlet personinntekt

###### 5.2.1 Generelt

Skattyters samlede personinntekt må ha blitt vesentlig større i forhold til de to foregående år.

###### 5.2.2 Sammenligningsgrunnlag

Det kan ikke kreves at skattyters personinntekt i inntektsåret skal være større enn personinntekten for hvert av de to foregående år. Sammenligningsgrunnlaget blir derfor gjennomsnittlig personinntekt for de to foregående år.

###### 5.2.3 Krav til økningens størrelse

For at inntektsøkningen skal anses vesentlig bør det som hovedregel kreves at personinntekten siste år overstiger gjennomsnittet av de to foregående år med minst 25 %.

###### 5.2.4 Økning i åndsverkinntekt

Økningen i den samlede personinntekt må i alle fall for en del skyldes økning i åndsverkinntekten. Åndsverkinntekten må heller ikke utgjøre en uvesentlig del av skattyters samlede personinntekt.

Dersom åndsverkinntekten ikke har økt, eller gått ned, foretas ikke fordeling, selv om samlet personinntekt har økt vesentlig.

###### 5.2.5 Ektefelles personinntekt

Ektefelles personinntekt holdes utenfor ved sammenligningen, både for inntektsåret og for de to foregående år. Dette gjelder uansett om ektefellene er lignet særskilt eller under ett, med eller uten fordeling av skatt.

#### 6 Frist for krav om fordeling

Skattyter må kreve fordeling innen fristen for levering av selvangivelse. I praksis bør en imidlertid godta krav som kommer inn noe senere, dersom fordeling uten alt for store vansker kan foretas ved ligningsbehandlingen eller ved etterfølgende endringssak, og det ikke foreligger illojale forhold.

#### 7 Gjennomføring av fordelingen

Samlet personinntekt for de tre siste år skal fordeles likt over årene. Fordelingen foretas av skattekontoret.

Korrigerings for de to foregående år foretas ved endringssak. Om fremgangsmåten, se emnene 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 toppskatt, pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift for dette året. Denne reduksjonen kommer til uttrykk i endringssaken. Se for øvrig FIN 4. juni 1962 i Utv. 1962/265.

#### 8 Ny fordeling senere år

Dersom skattyter også det påfølgende året krever fordeling etter sktl. § 14-80, gjelder følgende

- ved avgjørelsen av om kravet til vesentlig inntektsøkning er oppfylt, tas utgangspunkt i de opprinnelige personinntektene
- ved fordelingen (utregning av gjennomsnittlig personinntekt for de tre årene, og ved endring av ligning) tas utgangspunkt i tidligere beregnede gjennomsnittlige personinntekter

## Prisbelønninger

- *Skil. § 5-10 bokstav a og § 5-15 (1) bokstav j.*
- *FSFIN § 5-15-1 (4) og FSFIN § 5-15-7 (1).*

### 1 Hovedregel

Prisbelønning er skattepliktig dersom det er så nær sammenheng mellom skattyterens arbeid/økonomiske aktivitet og prisbelønningen, at det er naturlig å se den som vunnet ved arbeidet/aktiviteten.

Dette gjelder f.eks. hvis

- arbeidet/den økonomiske aktiviteten er utført for å oppnå prisbelønningen, f.eks. ved konkurranser eller lignende
- prisbelønningen er en påregnelig følge av arbeidet/den økonomiske aktiviteten

Om sporadiske premier i amatørkonkurranser, se [pkt. 4](#). Se også emnet «[Tilfeldige gevinster/inntekter](#)».

### 2 Unntak

Det er unntak fra skatteplikt for følgende ytelser utenfor tjenesteforhold

- kunstnerlønn bevilget av Stortinget
- statlige æres- og kulturpriser, herunder Nordisk Råds natur- og miljøvernpris og Arne Nordheims komponistpris. En forutsetning for at denne komponistprisen er skattefri er at midlene til prisen bevilges av Kulturdepartementet og at Kulturdepartementet oppnevner juryen som skal dele ut prisen
- kommunale og fylkeskommunale æres- og kulturpriser, se også FIN 9. januar 1991 i Utv. 1991/238
- vitenskapelige hedersgaver og belønninger utdelt gjennom universiteter, høyskoler, vitenskapelige fond o.l.

### 3 Eksempler fra praksis

Følgende priser er skattlagt

- Aksel Waldemar-prisen, se URD 11. april 1997 (Hallingdal herredsrett) i Utv. 1997/804
- Dagbladets lyrikkpris
- Landbruksdepartementets bygdeutviklingspris til beste BU-prosjekt
- Prix Italia (hørespillpris)
- Årets Skulpturpris

Enkelte priser som har karakter av hedersbevisning skattlegges i praksis ikke. Dette gjelder:

- Anders Jahres kulturpris
- Arne Skouens ærespris
- Den nordiske juristprisen
- Det Kongelige Selskap for Norges Vel's medalje for lang og tro tjeneste
- Forfatterforeningens ytringsfrihetspris
- Innovasjon Norges Idépris Reodor når denne er utdelt i forbindelse med tiltak arrangert av massemedia og tiltaket er allment tilgjengelig
- Kjell Bækkelund-prisen
- Lindemanprisen

- Nobelprisen
  - Nordisk Råds litteraturpris
  - Oslo Konserthus AS årlige musikkpris, se SKD 23. august 2004 i Utv. 2004/1071
- Sparebanklags pris for nyttig samfunnsmessig virksomhet på et annet område enn skatt-  
ytters yrke har normalt ikke vært ansett som skattepliktig. Det samme gjelder tilsvarende  
priser utbetalt fra fylker, kommuner o.l.

#### 4 Premier i amatørkonkurranser

Sporadiske premier i amatørkonkurranser er normalt ikke skattepliktige, se FSFIN  
§ 5-15-7 (1) og FIN 10. juli 1980 i Utv. 1980/322.

## Realisasjonsbegrepet

- Sktl. § 9-2.

### 1 Hva behandles i dette emnet

I dette emnet behandles realisasjon som vilkår for skatteplikt (innvinningsform)/fradrags-  
rett (oppofrelsesform). I tillegg behandles i pkt. 2 avgrensningen av realisasjon som vilkår  
for skatteplikt i forhold til realisasjon som tidfestingsregel.

Om tidfesting etter realisasjonsprinsippet, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsip-  
pet».

### 2 Begrepsbruk

#### 2.1 Generelt

Ordet «realisasjon» er brukt på følgende måter i skattereglene

- som et vilkår for at en gevinst eller et tap skal være skattepliktig/fradragsberettiget, se f.eks. sktl. § 5-1 (2) og § 6-2 (1). Realisasjon i denne betydning anses for en innvinningsform/oppofrelsesform, det vil si en begivenhet som medfører skatteplikt/fradragsrett
  - som tidspunkt for å avbryte en frist, se f.eks. i sktl. § 9-3 (2) bokstav b
  - som tidspunkt for tidfesting av gevinst på avskrivbart driftsmiddel, se sktl. § 14-44 (1)
- Realisasjon som vilkår for skatteplikt/fradragsrett faller sammen med realisasjon som vilkår for å avbryte en frist, slik det er brukt for eksempel i sktl. § 9-3 (2) bokstav b. «Realisasjonsåret», slik det er brukt i sktl. § 14-44 (1) er imidlertid ment å vise til tidfestingsbestemmelsen i sktl. § 14-2 som sier at tidfesting skal skje når skattyteren «får en ubetinget rett til ytelsen». Denne tidfestingsregelen benevnes noen ganger i teorien som «realisasjonsprinsippet». I tillegg er ordet «realisasjon» i samme setning i sktl. § 14-44 (1) benyttet som et vilkår for å bruke bestemmelsen.

#### 2.2 Forholdet mellom opptjening (innvinning) og tidfesting

Tidspunktet for en realisasjon som innvinningsform/oppofrelsesform og som slutt punkt for en frist, er tidspunktet for inngåelse av avtale om realisasjon der alle de vesentligste avtalevilkår er fastlagt, se nærmere under pkt. 5.1. Derimot er realisasjonsåret, slik ordet er brukt i sktl. § 14-44 (1) første punktum som tidspunkt for tidfesting av gevinst, det året eiendomsretten til det realiserste formuesobjektet opphører hos den tidligere eier, for eksempel ved at det overføres til erververen.

Sprøsmålet om eiendomsretten er opphørt må avgjøres etter privatrettslige regler. Tidspunktet for eiendomsrettens opphør vil ofte ikke sammenfalle med tidspunktet for realisasjon som innvinningsform/oppofrelsesform. En boligeiendom anses f.eks. normalt som realisert ved inngåelse av avtalen, mens selger fortsatt er eier frem til det tidspunkt kjøper overtar eiendommen.

#### Eksempel

*A og B inngår i september år 1 en avtale om at A skal selge huset sitt til B. I følge avtalen skal B overta huset i februar år 2. A anses å ha realisert eiendommen i september år 1. På dette*

tidspunktet må en vurdere om A oppfyller kravene til eier- og botid (vilkår for unntak fra skatteplikt). Eiendomsretten går imidlertid ikke over før i februar år 2. Eventuell skattepliktig tap eller gevinst skal dermed tidfestes til år 2. Det er først i år 2 A har «en ubetinget rett» eller «en ubetinget forpliktelse» etter sktl. § 14-2 (1) og (2).

Nærmere om hvem som anses å være eier i ulike sammenhenger, se emnet «Eierbegrepet». Som eksempel på et tilfelle hvor det ikke var sammenfall mellom realisasjon som innvinningsform og tidfestingen, se HRD i Utv. 1997/738 (Rt. 1997/779). (Spørsmål om fristen for endring var gått ut. Endring av ligning kunne foretas da retten fant at selv om avtalen var inngått og skjøtet var utstedt i 1986 så ble eiendomsretten først overført til kjøper 1. januar 1987. Tidfestingsregelen måtte føre til at gevinsten måtte henføres til 1987.)

### 2.3 Betydningen av å skille mellom realisasjon som vilkår for skatteplikt og realisasjon som tidfestingsregel

For at en inntekt skal kunne skattlegges, må den være opptjent (innvunnet) og tidfestet. Vilkårene for skatteplikt bedømmes på innvinningstidspunktet. Gevinsten skal skattlegges i det inntektsåret den er tidfestet. Tilsvarende gjelder fradrag for tap.

I de fleste tilfeller vil spørsmålet om tidspunktet for innvinningen ikke komme på spissen. Spørsmålet vil imidlertid få betydning når skattereglene endrer seg i perioden mellom innvinningstidspunktet og tidfestingstidspunktet. Det samme gjelder ved inn- eller utflytting av norsk beskatningsområde. Videre kan det være aktuelt hvis innvinningen skjer hos én skattyter, mens tidfestingen skjer hos en annen, for eksempel i forbindelse med dødsfall.

## 3 Hva realisasjon omfatter

### 3.1 Generelt

Som realisasjon anses, jf. sktl. § 9-2 (1)

- overføring av eiendomsretten til et formuesobjekt mot vederlag
- opphør av eiendomsrett til et formuesobjekt

Overføres eierrådigheten over formuesobjektet til andre, er det et krav at det utløses rett til vederlag/erstatning som er mer enn symbolsk. Ved opphør av eiendomsretten til formuesobjektet uten at det overføres til andre, for eksempel ved ødeleggelse, foreligger det realisasjon selv om det ikke utløses rett til vederlag/erstatning.

Likestilt med realisasjon er

- stiftelse av varig rettighet i formuesobjekt mot engangsvederlag, jf. sktl. § 9-2 (2) bokstav a, og
- overføring av eierandeler og finansielle instrumenter som omfattes av fritaksmetoden, mellom kundeportefølje og selskapsportefølje i selskaper mv. som driver forsikringsvirksomhet etter forsikringsvirksomhetsloven, jf. sktl. § 9-2 (2) bokstav b.

### 3.2 Eksempler på realisasjon

#### 3.2.1 Generelt

Det foreligger realisasjon når skattyterens eiendomsrett opphører, f.eks. ved

- salg og gavesalg, (det vil også si salg til underpris der vederlaget ikke er symbolsk)
- tvangsavståelse blant annet ved ekspropriasjon, odelsløsning og salg på tvangsauksjon
- fusjon, fisjon og visse omdanninger av selskapstype. Om skattefritak, se pkt. 4 med videre henvisninger
- makeskifte og bytte
- innfrielse eller bortfall av fordring
- endelig avkall på rettighet. Om et tilfelle hvor avkall på panterrett ble ansett som realisasjon, se LRD (Borgarting) 14. oktober 2011 i Utv. 2011/1539.
- tap, ødeleggelse og tilintetgjørelse
- utrangering, for eksempel ved at en eiendel kastes
- innløsning av aksje og oppgivelse av aksje ved likvidasjon med tilsvarende oppgivelse av eierposisjonen etter sktl. § 10-37

- innløsning av opsjon som er eget formuesobjekt
- innløsning av enkeltandeler ved oppløsning av deltakerlignede selskap, uavhengig av om det ytes vederlag

Nærmere om når bankinnskudd og andre muntlige fordringer anses realisert i forhold til valutagevinst eller -tap etter sktl. § 9-9, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

Om et tilfelle hvor et bygg rives suksessivt i kombinasjon med suksessiv oppføring av nytt bygg, se BFU nr. 86/2004.

Om et tilfelle hvor tilbakeføring av aksjer fra et holdingselskap til en personlig skattyter innebar en realisasjon, se BFU nr. 16/2007.

### 3.2.2 Rådighetsinnskrenkninger

Det foreligger realisasjon når rådigheten over et formuesobjekt innskrenkes så sterkt at det må likestilles med opphør av eiendomsretten. Om et tilfelle hvor grunnen ble ansett realisert ved neddemming, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337). Hvor rådigheten innskrenkes ved naturfredning, foreligger det realisasjon hvis eieren må avstå fra den vesentligste del av utnyttelsesmulighetene som knytter seg til området, se FIN 21. desember 1993 i Utv. 1994/328. Om et tilfelle hvor det ikke forelå realisasjon, se LRD (Eidsivating) 4. mai 1993 i Utv. 1993/711.

### 3.2.3 Overdragelse mellom aksjonær og selskap

Et formuesobjekt anses realisert selv om skattyter selger til eget aksjeselskap og dermed har i behold en indirekte eierinteresse, f.eks. gjennom et datterselskap, se nærmere i emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», pkt. 3.3.

### 3.2.4 Inngåelse av forlagsavtale

Om et tilfelle hvor inngåelse av en forlagsavtale ble ansett som en realisasjon av opphavsretten, se HRD i Utv. 1956/444 (Rt. 1956/1033).

## 3.3 Eksempler på ikke-realisasjon

Det anses ikke å foreligge realisasjon av formuesobjektet ved

- gaveoverføring (ren gave eller overdragelse mot symbolsk vederlag)
- arveovergang ved dødsfall
- skifte av dødsbo
- overdragelse mellom ektefeller som ikke er separert, se emnet «[Inngangsverdi](#)», pkt. 4
- skifte mellom ektefeller ved separasjon eller skilsmisse, se HRD i Utv. II/654 (Rt. 1934/577)
- etablering av et sameie hvor sameierne ved sammenføring av tomter får en ideell andel av eiendommen svarende til verdien av den fysiske andel de hadde tidligere, se FIN 12. april 1985 i Utv. 1985/271
- hel eller delvis oppløsning av tingsrettslig sameie hvor sameier mottar en fysisk del av sameieobjektet som tilsvarer sameierens ideelle andel i samme objekt (uten utløsning av eller mellomlegg til noen sameier, se også FIN 9. april 1973 i Utv. 1973/245)
- overgang fra eierseksjonssameie til sameie etter sameigelova eller omvendt, uten endring av eierandel, se BFU 22/2010
- jordskifte etter jordskifteloven
- overføring av konkursdebitors eiendeler til konkursboet
- uttak til egen bruk (se likevel om uttak som innvinningsform/skatteutløsende moment under emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)»)
- overføring mellom meldepliktige samboere og registrerte partnere, herunder registrerte partneres oppløsning av felleseie ved separasjon eller skilsmisse
- bruk av tegningsrett til å tegne aksje/grunnfondsbevis, se FIN 12. november 1997 i Utv. 1998/100, pkt. nr. 5
- inngåelse av en opsjonsavtale
- innløsning av aksjer, eventuelt kombinert med nytegning av aksjer i selskapet, uten at eierposisjonene i selskapet endres. Se bl.a. HRD i Utv. 1999/477 (Rt. 1998/1425) (Troll Salmon) og emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», pkt. 3.5

- endret klassifisering for aksjer, for eksempel fra aksjeklasse B til aksjeklasse A, forutsatt at aksjonærens andel av selskapsformuen ikke endres. Det er uten betydning om det skjer en endring av de organisatoriske rettighetene. Se nærmere BFU 03/2008
- aksjespleis, uten at eierposisjonene i selskapet endres. Se for eksempel BFU 18/2009
- endring av andelsklasse innenfor ett og samme verdipapirfond, se SKD 11. mai 2012 i Utv. 2012/1130.
- endring av utstedelsesvaluta ved flytting fra en andelsklasse til en annen i ett og samme verdipapirfond, se SKD 11. mai 2012 i Utv. 2012/1130.
- endring av investeringsstrategi i et verdipapirfond, f.eks fra aksjefond til obligasjonsfond eller omvendt, se BFU 19/2012 og emne «Verdipapirfond», pkt. 1.2.

I HRD i Utv. 2002/968 (Rt. 2002/798) (Nordea) ble morselskaps salg av aksjer i datterselskap til andre datterselskap ikke ansett som en realisasjon, fordi overføringen var en integrert del av skattefri fusjon.

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

### 3.4 Nærmere om gavesalggaveoverføring

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 (Rt. 2001/282) (Kjeller Bil AS) (Salg av aksjer mot symbolsk vederlag (ca 0,2 % av aksjenes formuesverdi) var gave og ikke gavesalg). Nærmere om når det foreligger et symbolsk vederlag, se pkt. 3.9.

Ved gavesalg eller gaveoverføring kan det være spørsmål om uttaksbeskatning hos givener, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

### 3.5 Skatteplikt hvor det ikke foreligger realisasjon

#### 3.5.1 Generelt

Selv om det ikke foreligger en realisasjon, vil likevel en overføring av eiendomsretten til et formuesobjekt til andre kunne utløse skatteplikt etter andre regler, for eksempel etter reglene om uttak, jf. emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Hvis det manglende vederlag har sammenheng med et interessefelleskap, vil det også kunne foretas beskatning som om overføringen skjedde mot fullt vederlag, se emnet «Tilsettingsettelse», pkt. 7.

#### 3.5.2 Overdragelse av ideell andel

Overdragelse til andre mot vederlag av en ideell andel eller fysisk avgrenset del av eiendomsretten til et formuesobjekt, anses som delvis realisasjon av formuesobjektet.

### 3.6 Ødeleggelse

Delvis ødeleggelse av et fysisk formuesobjekt, anses ikke som (delvis) realisasjon av objektet. Om hva som regnes som ett formuesobjekt, se emnene «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel» og «Bolig – realisasjon». Er imidlertid ødeleggelsene av formuesobjektet så omfattende at det må likestilles med hel ødeleggelse, anses dette som realisasjon av hele objektet. Om når innløsning/salg av aksjer til selskapet (egne aksjer) anses som delvis realisasjon, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 3.4.2.

### 3.7 Spesielt om pengefordringer

Når en pengefordring betales fullt ut, anses den som realisert. Dette vil f.eks. gjelde dersom pengefordringen brukes til å betale for et formuesobjekt eller dersom lån til aksjeselskap konverteres til aksjekapital, jf. FIN 19. desember 1994 i Utv. 1995/1064. Det samme gjelder om pengefordringen i sin helhet må anses tapt. Å motta delvis betaling av en pengefordring anses som realisasjon av tilsvarende del av fordringen.

Ettergivelse av gjeld som følge av manglende betalingsevne anses som realisasjon av fordringen for fordringshaver. Delvis ettergivelse av gjeld anses som delvis realisasjon for



fordringshaveren. At en pengefordring blir delvis verdiløs, anses derimot ikke som realisasjon av en tilsvarende del av fordringen.

### 3.8 *Spesielt om rettigheter*

Stiftelse av tidsbegrensede rettigheter (99 år eller mindre) i et formuesobjekt er ikke realisasjon av formuesobjektet. Om beskatningen i slike tilfeller, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

Stiftelse av ikke-tidsbegrensede rettigheter (lengre enn 99 år) skal etter sktl. § 9-2 (2) likestilles med realisasjon av formuesobjektet når stiftelsen av rettigheten gjøres opp mot engangsvederlag. Betales det et årlig vederlag i tillegg til et engangsvederlag, foreligger det ikke realisasjon med mindre den årlige avgiften er satt så lavt at engangsvederlaget blir dominerende.

Om skillet mellom stiftelse av en rettighet i fast eiendom og overføring av eiendomsretten til selve eiendommen eller en fysisk del av den, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

Overdragelse av en rettighet fra rettighetshaveren til en annen mot vederlag, anses som realisasjon av rettigheten. Benyttes en rett til å kjøpe, selge eller leie, vil dette som hovedregel ikke anses som en realisasjon av rettigheten, se likevel emnet «[Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner](#)».

### 3.9 *Spesielt om hva som er vederlag eller erstatning*

#### 3.9.1 *Vederlag*

Som vederlag regnes enhver ytelse som etter sin art faller inn under skattelovens fordelsbegrep.

#### 3.9.2 *Grense mot symbolsk vederlag*

Har objektet markedsverdi og det betales en underpris, kreves det at det faktisk ytede vederlag ikke kan karakteriseres som symbolsk. Dette må avgjøres konkret. Her må det både legges vekt på størrelsen av vederlaget og hvilket forhold det har til omsetningsverdien. I utgangspunktet vil vederlag som utgjør mindre enn 5 % av omsetningsverdi måtte anses som symbolsk. Er verdien av formuesobjektet meget høy, må denne prosentgrensen reduseres. Er vederlaget meget høyt, vil det normalt ikke kunne anses å være symbolsk selv om det er lite i forhold til omsetningsverdien på gjenstanden. Eksempelvis vil vederlag over en million kroner normalt ikke kunne anses som symbolsk. Se for øvrig HRD i Utv. 2001/429 (Rt. 2001/282) (Kjeller Bil AS).

Er vederlaget høyere enn overdragers inngangsverdi på eiendelen, skal vederlaget ikke anses som symbolsk, uavhengig av vederlagets størrelse i forhold til omsetningsverdien på gaveoverdragelsestidspunktet.

Dersom objektet, f.eks. en aksje, har lav eller ingen omsetningsverdi og vederlaget derfor er tilsvarende lavt, vil vederlaget ikke være symbolsk. Overdragelsen vil da være en realisasjon hvis den er reell, dvs. at eierinteressen fremdeles eksisterer og overføres til ny eier på markedsvilkår, jf. FIN 24. oktober 1994 i Utv. 1994/1426.

#### 3.9.3 *Overtakelse av gjeld, hovedregel*

Overtar mottaker av et formuesobjekt ansvar for den tidligere eiers gjeld er dette å anse som vederlag.

#### 3.9.4 *Overtakelse av gjeld, overdragelse av andel i deltakerlignet selskap*

Ved overdragelse av andel i deltakerlignet selskap, vil erververs overtakelse av overdragens andel av selskapets gjeld ikke være vederlag.

#### 3.9.5 *Overdragelse av formuesobjekt til «eget selskap»*

Ved overføring av formuesobjekt til aksjeselskap eller deltakerlignet selskap under stiftelse eller ved kapitalforhøyelse, vil verdien av de aksjer eller andeler en mottar, regnes som vederlag for de overdratte formuesobjektene. Ved overføring av formuesobjekt til bestående aksjeselskap uten vederlag, eller mot et vederlag som er lavere enn markedsverdien,

skal verdistigningen på de aksjene som skattyter eide fra før, ikke anses som vederlag for det overførte objektet. Se FIN 13. september 1988 i Utv. 1988/723.

Om skattlegging ved interessefellesskap, se pkt. 3.9.7 og om skattlegging etter reglene om uttak, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

3.9.6 *Avtalt vederlag eller krav på erstatning blir ikke betalt pga. manglende betalingsevne mv.*  
Overdragelsen mister ikke preg av å være en realisasjon selv om den tidligere eieren ikke får vederlaget eller erstatningen, f.eks. fordi en kjøper ikke klarer å betale vederlaget. Se likevel pkt. 3.11.

3.9.7 *Vederlag fastsatt ved interessefellesskap*  
I den utstrekning man skjønsmessig fastsetter et «vederlag» på grunn av interessefellesskapet jf. sktl. § 13-1, skal overdrageren behandles skattemessig som om formuesobjektet var realisert. Se FIN 29. april 1997 i Utv. 1997/624.

3.9.8 *Ekspropriasjon/ulempeerstatning*  
Ved tvangsavståelse av fast eiendom, kan det bli fastsatt erstatningsbeløp som ikke uten videre kan betraktes som en del av vederlaget/erstatningen for den avståtte eiendom. Hvis det f.eks. i forbindelse med ekspropriasjon av en del av en eiendom blir fastsatt ulempeerstatning for verdiforringelse på den gjenværende del av eiendommen, kan dette beløpet ikke behandles som vederlag ved realisasjon fordi den gjenværende eiendom ikke er realisert. Om den skattemessige behandling av ulempeeserstatning, se emnet «[Skadeserstatning](#)», pkt. 2.1.4.

3.10 *Spesielt om overdragelser mellom deltaker og deltakerlignet selskap mv.*  
Etter sktl. § 10-45 behandles overdragelser av formuesobjekter mellom deltaker og selskap som overføring mellom selvstendige subjekter. Ytes det vederlag f.eks. ved direkte betaling eller ved godskrivning/belastning av kapitalkonto, er overdragelsen en realisasjon. Om overdragelse i forbindelse med stiftelse eller oppløsning av slikt selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – nyetablering](#)» og emnet «[Deltakerlignet selskap – oppløsning](#)».

3.11 *Spesielt om hevinglomgjøring av avtale*  
Blir en salgsavtale hevet med tilbakelevering av salgsgjenstanden fordi en av partene har rettslig krav på dette, anses det ikke å ha funnet sted en realisasjon, verken ved den opprinnelige overdragelsen eller ved tilbakeleveringen. Det kan f.eks. være at salgsavtalen blir hevet fordi det foreligger en vesentlig mangel ved varen. Omgjøres en salgsavtale på grunnlag av at partene blir enige om dette av andre grunner etter at realisasjonen er gjennomført, anses både den opprinnelige overdragelsen, tilbakelevering av salgsgjenstanden og eventuell levering av ny salgsgjenstand som hver sin realisasjon.

## 4 Skattefrie transaksjoner

Transaksjoner som ellers er ansett som realisasjon, er likevel unntatt fra behandling etter reglene for realisasjon ved

- visse skattefrie omdanninger av selskapstype, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)»
- visse skattefrie overdragelser av eiendeler i virksomhet mellom selskap med samme eierinteresser, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)»
- skattefri fusjon av selskaper etter reglene i sktl. kap. 11, se emnene om fusjon
- skattefri fisjon av selskaper etter reglene i sktl. kap. 11, se emnene om fisjon

## 5 Når er realisasjon gjennomført

### 5.1 Overføring mot vederlag

Ved overføring av eiendomsretten til andre mot vederlag, anses realisasjon (innvinning/ oppofrelse) gjennomført når gevinsten er klarlagt og sikret for selgeren. Dette vil være når det foreligger en bindende og endelig avtale om avståelse. I tillegg må de vesentligste avtalevilkår være fastlagt, herunder prisen eller måten å fastsette prisen på. Ved f.eks. salg

av bolig vil realisasjon oftest foreligge ved akseptert bud eller annen inngåelse av kjøpsavtale hvor de viktigste vilkår er fastsatt. Se HRD i Utv. 1995/915 (Rt. 1995/872) (Eide) og FIN 30. november 1998 i Utv. 1999/216.

Er det fastsatt betingelser i en avtale om overdragelse av formuesobjektet, må det vurderes om betingelsene hver for seg eller samlet, er av en slik karakter at de innebærer at realisasjon ennå ikke har funnet sted.

Hvis betingelsene innebærer at det på avtaletidspunktet er reell usikkerhet om avtalen faktisk blir gjennomført, vil ikke gevinsten være klarlagt og sikret og innvinning har da ennå ikke funnet sted. Er det eksempelvis i avtalen tatt forbehold om due-diligence eller godkjenning fra offentlige myndigheter som gir reell usikkerhet til om avtalen blir gjennomført, er ikke gevinsten klarlagt og sikret på avtaletidspunktet. Se HRD i Utv. 2009/1297 (Rt. 2009/1208) (Hurtigruten ASA).

Realisasjon er gjennomført selv om størrelsen på det totale vederlaget er usikkert som følge av betingelser i avtalen, forutsatt at det i avtaleverket er inntatt bindende bestemmelser om forutsetningene for og fremgangsmåten ved beregning av det endelige vederlaget, se LRD 26. november 2008 (Agder) i Utv. 2009/8 (Agder Energi AS).

Selv om en realisasjon anses gjennomført, vil selgeren fortsatt kunne behandles som eier i forhold til skattereglene, f.eks. i forhold til hvem som skal formuesbeskattes, beskattes for løpende inntekter og ha eventuelle avskrivninger på formuesobjektet. Dette gjelder såfremt eiendomsretten ikke er overført etter de privatrettslige reglene for dette. Hvis det for eksempel inngås endelig og bindende avtale om salg av en eiendom 1. desember med overtakelse 1. februar, vil selger bli ansett som eier ved årsskiftet i forhold til reglene om formuesskatt. Se for øvrig emnet «Eierbegrepet».

Om tidspunktet for eiendomsrettens overgang, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.

Om den skattemessige behandlingen hvor avtalen heves eller omgjøres, se pkt. 3.11.

## 5.2 Opphør av eiendomsrett uten overføring til andre

Når eiendomsrett til et formuesobjekt opphører uten at denne overføres til andre, anses realisasjon å ha funnet sted når eiendomsretten ikke lengre har noen verdi hos den tidligere eier, f.eks. ved tilintetgjørelse, tyveri og bortfall av rettighet.

## 5.3 Verdipapirlån og (dekket) shortsalg

Om gevinst og tap ved lån av verdipapirer, f.eks. aksjer, og dekket shortsalg, se sktl. § 9-11 og § 9-12 og emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)».

## 5.4 Gjeldsforhandling, gjeldsordning, akkord/gjeldsettergivelse

Ved offentlig gjeldsforhandling som ender i akkord, anses tidspunktet for realisasjon for den del av fordringen som endelig faller bort

- ved tvangsakkord; tidspunktet for stadfestelse eller
- ved frivillig gjeldsordning; når gjeldsordningen er vedtatt,

jf. lov om gjeldsforhandling og konkurs 8. juni 1984 nr. 58 henholdsvis § 52 og § 25.

Ved gjeldsordning i medhold av lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner (gjeldsordningsloven), anses tidspunktet for realisasjon for den del av fordringen som endelig faller bort

- ved tvungen gjeldsordning; tidspunktet for stadfestelse, eller
- ved frivillig gjeldsordning; når gjeldsordningen er vedtatt,

jf. gjeldsordningsloven henholdsvis § 5-4 og § 4-12.

Ved gjeldsettergivelse etter direkte forhandling mellom partene, anses realisasjonstidspunktet å være når avgiver rettslig er bundet av sin viljeserklæring om gjeldsettergivelse, jf. lov 31. mai 1918 nr. 4 om avslutning av avtaler, om fuldmakt og om ugyldige viljeserklæringer (avtaleloven) kap. 1. Dette kan f.eks. være når rettslig bindende viljeserklæring om dette er kommet frem til skyldneren. I tilfeller hvor domstol medvirker vil realisasjonstidspunktet være når avgjørelsen er rettskraftig. Er det satt betingelser for gjeldsettergivelsen vil ikke dette påvirke realisasjonstidspunktet så lenge disse ved utgangen av inntektsåret ikke er brutt og bruddet ikke er påberopt av kreditor som bortfallsgrunn for ettergivelsen.

Åpning av gjeldsforhandling i aksjeselskap er ikke tilstrekkelig til at aksjene i selskapet anses som realisert.

### 5.5 *Andel av deltakerlignet selskap*

Om realisasjonstidspunktet ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel», pkt. 2 og emnet «Deltakerlignet selskap – oppløsning», pkt. 3.

### 5.6 *Fordringer, bankinnskudd mv.*

Om når utestående fordringer skal anses realisert i forbindelse med manglende betalingssevne hos skyldneren, se emnet «Fordringer».

### 5.7 *Tilfeller der tidspunktet for realisasjon er det samme som tidspunktet for eiendomsrettens opphør*

Om tidspunktet for realisasjon

- ved realisasjon av aksjer ved frivillig likvidasjon (oppløsning) av aksjeselskapet, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.6
- ved tyveri av gjenstand, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.7
- ved hel ødeleggelse av gjenstand, f.eks. ved ulykke, brann, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.8
- ved kondemnering av gjenstand, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.9
- bortfall av rettigheter, se emnet «Eierbegrepet», pkt. 9.10

## Rederiselskaper

- Sktl. § 8-10 til § 8-20.
- Lignl. § 1-1.
- SSV kap. 5.

### 1 Generelt

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap som driver rederivirksomhet mv., skal i utgangspunktet lignede etter de vanlige regler for aksjeselskap, se emnene om aksjeselskaper. Aksjeselskap og allmennaksjeselskap som oppfyller visse vilkår, kan i stedet velge å bli beskattet etter særreglene for rederibeskatning, jf. sktl. § 8-10 til § 8-20. Denne valgadgangen gjelder også selskap skattemessig hjemmehørende i et annet EØS-land, som tilsvarende aksjeselskap eller allmennaksjeselskap stiftet i henhold til norsk selskapslovgivning, dersom selskapet kun driver kvalifiserende skipsfartsvirksomhet med skatteplikt til Norge. Selskapet må velge for hele inntektsåret.

Kravet om ligning etter særreglene i sktl. § 8-10 til § 8-20 behandles ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). Slikt krav må fremsettes innen selvangivelsesfristen. Valget om å tre inn i ordningen må gjøres samlet for alle kvalifiserende selskap som tilhører samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, på det tidspunkt selskapene leverer selvangivelsen. Se sktl. § 8-12 (2).

Alle selskaper som lignede etter særreglene, skal lignede ved SFS. SFS må da vurdere om vilkårene for beskatning etter særreglene er oppfylt. Dersom vilkårene er oppfylt blir skatt fastsatt i samsvar med særreglene.

Finner SFS at vilkårene ikke er oppfylt, må det kreves at skattyter utarbeider selvangivelse etter de ordinære regler og ligning må deretter gjennomføres på vanlig måte.

Dersom et skipsaksjeselskap som lignede etter særreglene eier andel i et deltakerlignet selskap, skal det deltakerlignede selskapet også lignede ved SFS.

## 2 Ligningen

For de år rederiselskapet skal lignedes etter særreglene er det SFS som har ansvaret for alle fastsetninger vedrørende selskapet, herunder fastsetting av ligningsverdi på ikke-børs-noterte aksjer. Videre skal dette kontoret behandle alle klager vedrørende disse årene.

Det er SFS som kan opplyse om et eventuelt utbytte er lovlig utdelt.

## 3 Formelle regler

Rederibeskattede selskaper skal levere de samme skjemaer som ordinært beskattede selskaper. Rederipostene er innarbeidet i disse skjemaene.

Alle rederiselskaper må i tillegg levere skjemaet Rederibeskatning (RF-1197). Dette særskilte skjemaet og rettledningen til dette (RF-1126), er tilgjengelig hos SFS og på [skatteetaten.no/skjema/rederibeskatning](http://skatteetaten.no/skjema/rederibeskatning).

## 4 Beskatning av aksjonærene

### 4.1 Aksjeutbytte

Aksjeutbytte beskattes hos aksjonærene etter de vanlige reglene, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)».

### 4.2 Konsernbidrag

Aksjeselskap utenfor ordningen kan ikke få fradrag for konsernbidrag til selskap som lignedes etter de særskilte reglene for rederiselskap. Aksjeselskap utenfor ordningen er ikke skattepliktig for konsernbidrag fra selskap som lignedes etter de særskilte reglene for rederiselskap. Se sktl. § 8-18 (1).

Aksjeselskap utenfor ordningen kan ikke få fradrag for konsernbidrag til selskap som har trådt ut av ordningen. Dette gjelder i uttredelsesåret og de to påfølgende årene, jf. sktl. § 8-18 (2).

### 4.3 Aksjegevinsten og -tap

Det vil ikke skje noen gevinstbeskatning av aksjonæren ved aksjeselskapets overgang til ordningen. Aksjonærene viderefører sin skattemessige inngangsverdi. Det gjelder ingen særregler for gevinstbeskatning ved realisasjon av aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

### 4.4 Skatteplikt ved likvidasjon og innløsning av enkeltaksje

Ved likvidasjon skal selskapets latente skatteposisjoner tas til beskatning.

Utdeling ved innløsning av enkeltaksje behandles etter de ordinære regler.

## 5 Inntreden og uttreden

### 5.1 Inntreden i ordningen

Skattemessig oppgjør ved inntreden foretas av SFS. De øvrige skattekontorene behøver således ikke foreta seg noe i forbindelse med selskapets skatteposisjoner, herunder underskudd til fremføring.

### 5.2 Uttreden av ordningen

SFS ligner selskapet for hele selskapets virksomhet i uttredelsesåret. Med virkning fra og med inntektsåret 2007 er skipsfartsinntekt opptjent innenfor ordningen endelig skattefri (før 2007 gjaldt et prinsipp om utsatt beskatning), og ved uttreden fastsetter SFS skattemessige verdier til markedsverdi som grunnlag for senere skattemessige avskrivninger og inntektsoppgjør.

Selskapet kan frivillig velge å tre ut av ordningen for særskilt rederibeskatning. Fra og med inntektsåret 2007 vil valg om å tre inn i ordningen være bindende for det enkelte selskap for en periode på 10 år, uavhengig av om det er i konsern med andre selskaper som er innenfor ordningen, se [pkt. 1](#). Ved uttreden før utløpet av bindingstiden, kan selskapet ikke tre inn i ordningen igjen før etter utløpet av bindingstiden. Karenstidens lengde vil dermed være lik den resterende perioden av bindingstiden, på det tidspunkt selskapet trer ut av ordningen. Se sktl. § 8-12 (1).

For selskaper som var innenfor ordningen i 2007 vil det gjelde en bindingstid som medfører at de må være innenfor ordningen til og med inntektsåret 2016. Det skal ikke tillegges betydning ved beregningen av om bindingstiden er oppfylt, at et selskap ble rederibeskattet innenfor den tidligere rederiskatteordningen, det vil si før 2007. Se Ot.prp. nr. 38 (2008-2009) punkt 3.1.

For at et selskap skal være innenfor den særskilte skatteordningen for rederiselskap må det oppfylle nærmere fastsatte vilkår, jf. sktl. § 8-11 til § 8-13. Selskapet skal tre ut av ordningen dersom det ikke lenger oppfyller vilkårene, se sktl. § 8-17. Selskapet anses ikke som trådt ut dersom brudd på vilkårene etter sktl. § 8-11, samt § 8-13 (1) og (2), rettes innen to måneder etter at bruddet oppstod. Dette gjelder likevel ikke dersom det dreier seg om et gjentatt brudd på vilkårene i sktl. § 8-13 (1) og (2) innen tre år, regnet fra det tidspunkt forrige brudd ble rettet. Brudd på vilkårene i sktl. § 8-12 om bindingstid og konsertilknytning medfører uttredden uten rettefrist.

# Regnskap – foretak med bokføringsplikt

- *Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven).*
- *Lignl. § 4-13 og § 10-6.*
- *Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) (gitt med hjemmel i bokføringsloven).*
- *Skd. nr. 10/2008 13. juni 2008 (Retningslinjer om bokføringspålegg og ileggelse av betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen).*

## 1 Begrepsbruk

Lignings-ABC bruker begrepene

- «bokføringsplikt(-ig)» for foretak som omfattes av bokføringsloven. (Når begrepet «bare bokføringspliktig» brukes, tilsvarende dette tidligere begrepet «begrenset regnskapsplikt», det vil si foretak som ikke har plikt til å utarbeide årsregnskap.)
- «årsregnskapsplikt(-ig)» for foretak som har plikt til å utarbeide årsregnskap etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap (regnskapsloven). (Dette tilsvarende det tidligere begrepet «full regnskapsplikt», det vil si foretak som i tillegg til å være bokføringspliktig også har plikt til å utarbeide årsregnskap.)
- «registrering»: om manuell eller elektronisk overføring av opplysninger til dokumenter, lister, journaler og lignende eller til elektroniske registre. Registrering kan foretas for å utarbeide dokumentasjon, for å bearbeide og rapportere opplysninger eller en kombinasjon.
- «bokføring»: om registrering i regnskapssystemet av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader. Bokføring kjennetegnes av at det posteres til debet og kredit med like store beløp.

Om årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

## 2 Bokføringsplikt

### 2.1 Generelt

Reglene om registrering og dokumentasjon framgår av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven). Det er i medhold av bokføringsloven også fastsatt forskrift om bokføring 1. desember 2004 nr. 1558 (bokføringsforskriften). I bokføringsloven og bokføringsforskriften er det gitt adgang til å dispensere fra lovens/forskriftens bestemmelser gjennom enkeltvedtak. Denne dispensasjonsadgangen som i lov eller forskrift er tillagt departementet, er delegert til Skattedirektoratet.

Bokføringsplikten etter bokføringsloven innebærer plikt til bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger. Om bokføringsforskriftens

regler om krav til dokumentasjon av salg av varer og tjenester, utstedelse av salgsdokumentasjon og særlige regler om bruk av kassaapparat ved kontantsalg, se §§ 5-1 til 5-4.

## 2.2 Hvem som er bokføringspliktige

Bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2 er

- enhver som har årsregnskapsplikt etter regnskapsloven, jf. bokføringsloven § 2 (1), herunder aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet (NUF), og i tillegg
- enhver som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven, jf. bokføringsloven § 2 (2), herunder utenlandsregistrert foretak som driver skattepliktig virksomhet i Norge (NUF). Som næringsoppgave etter bokføringsloven § 2 (2) regnes ikke skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189).

Skattekontorene eller sentralskattekontorene kan i enkelttilfelle pålegge den som antas å drive virksomhet, bokføringsplikt etter bokføringsloven for den virksomheten som drives, jf. bokføringsloven § 2 (3). Slikt pålegg kan begrenses til å gjelde enkelte bestemmelser i loven. Pålegget kan gis for to år av gangen.

## 2.3 Språk

Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering og dokumentasjon av regnskapssystemet skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk, jf. bokføringsloven § 12. Finansdepartementet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak bestemme noe annet. Departementet har delegert vedtaksmyndigheten til Skattedirektoratet i enkeltsaker.

## 2.4 Valuta

Bokføringen skal skje i norske kroner, med mindre departementet i forskrift bestemmer noe annet, jf. bokføringsloven § 8.

I bokføringsforskriften § 4-2 er det gitt nærmere regler, herunder om at beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til merverdiavgift, skal fastsettes (låses) i norske kroner til kursen på fakturatidspunktet. Beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til lønn, skal fastsettes (låses) i norske kroner til kursen på utbetalingstidspunktet. Beløp knyttet til eiendeler og gjeld hvor skatteloven har egne vurderingsregler om valuta, skal fastsettes (låses) i norske kroner til transaksjonsdagens kurs.

## 2.5 Oppbevaring av regnskapsmateriale

Bokføringsloven § 13 inneholder regler om oppbevaringsplikt. Denne bestemmelsen inneholder også reglene om oppbevaring av årsregnskap og årsberetning etter regnskapsloven.

Av bokføringsloven § 13 framgår at følgende regnskapsmateriale skal oppbevares i Norge i ti år etter regnskapsårets slutt:

- årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, årsberetning og revisjonsberetning
- spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i samme lov § 5
- dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, dokumentasjon av regnskapssystemet mv. og dokumentasjon av balansen
- nummererte brev fra revisor.

Av samme bestemmelse framgår at følgende regnskapsmateriale skal oppbevares i Norge i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt:

- avtaler som gjelder virksomheten, med unntak av avtaler av mindre betydning
- korrespondanse som gir vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning
- utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon som foreligger på papir på leveringstidspunktet
- prisoversikter som kreves utarbeidet ifølge lov eller forskrift.

Bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt.

Oppbevaringspliktig regnskapsmateriale skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring. Regnskapsmaterialet skal kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll.

Regnskapsmaterialet skal være tilgjengelig i lesbar form og skal kunne skrives ut på papir i hele oppbevaringsperioden.

Det er i bokføringsforskriften kapittel 7 gitt særlige regler om oppbevaringsmedium, sikkerhetskopii, elektronisk tilgjengelighet og unntak fra krav om oppbevaringstid og – sted. Bokføringsforskriften kapittel 8 inneholder særskilte regler om oppbevaring for visse bransjer.

### 3 Bokføringspålegg og tvangsmulkt

#### 3.1 Generelt

Det er gitt regler om bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved brudd på bokføringslovgivningen, jf. lignl. § 4-13 og § 10-6. Tilsvarende regler er gitt i medhold av sktbl. og merverdiavgiftsloven.

Retningslinjer om bokføringspålegg og ileggelse av betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen, er gitt av Skattedirektoratet, se Skd. nr. 10/2008 13. juni 2008 i Utv. 2008/1510.

#### 3.2 Bokføringspålegg

Ved brudd på bokføringslovens regler om bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger, kan ligningsmyndighetene pålegge den bokføringspliktige å innrette seg i samsvar med loven, jf. lignl. § 4-13.

Bokføringspålegget gis av skattekontoret. I tilfeller hvor skatteoppkreveren finner at det er grunnlag for bokføringspålegg, må skatteoppkreveren anmode skattekontoret om å gi bokføringspålegg.

Det gjelder intet vesentlighetskrav, men bokføringspålegg skal ikke gis for mindre formale feil. Hva som er mindre formale feil må avgjøres konkret, bl.a. ut fra hvilken type virksomhet det dreier seg om, og betydningen slike feil har i forhold til kontroll av den aktuelle virksomheten og dens kunder.

I selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, rettes pålegget til styret, jf. lignl. § 4-13. I tillegg sendes det hvert styremedlem. For enkeltpersonforetak og deltakerlignet selskap skal bokføringspålegg rettes til eier/innehavere og eventuelt også til daglig leder. Fristen for utbedring skal være minimum fire uker og ikke lenger enn ett år.

Skattekontoret kan kreve dokumentasjon for at pålegget er tatt til følge. Kravene til dokumentasjon vil avhenge av hva bokføringspålegget går ut på.

Bokføringspålegget kan påklages til Skattedirektoratet dersom den bokføringspliktige mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme det, jf. lignl. § 3-6 nr. 1 annet punktum. Klagen må fremsettes innen tre dager etter at pålegget er mottatt. Klagen sendes til skattekontoret som tar stilling til om klagen skal tas til følge og pålegget endres. Finner skattekontoret at klagen ikke bør tas til følge, oversendes den til Skattedirektoratet.

#### 3.3 Tvangsmulkt

Om bokføringspålegget ikke etterkommes innen utbedringsfristen, kan skattekontoret ilegge en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer. Se lignl. § 10-6 nr. 2.

Tvangsmulkten skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag. I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til ti rettsgebyr per dag. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige én million kroner.

Vedtaket om tvangsmulkt sendes i rekommandert brev. I selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, rettes vedtaket til styret, jf. lignl. § 10-6 nr. 3. I tillegg sendes det til hvert styremedlem i rekommandert brev. For enkeltpersonforetak og deltakerlignet selskap skal vedtaket rettes til eier/innehavere og eventuelt også til daglig leder.

Vedtaket om tvangsmulkt kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker, jf. lignl. § 10-6 nr. 4. Klagen sendes til skattekontoret som tar stilling til om klagen skal tas til følge



og tvangsmulkten frafalles. Finner skattekontoret at klagen ikke bør tas til følge, oversendes den til Skattedirektoratet.

# Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt

- Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven).
- Forskrift 17. desember 2004 nr. 1852 om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder
- Forskrift 21. januar 2008 nr. 57 om forenklet anvendelse av IFRS

## 1 Begrepsbruk

Lignings-ABC bruker begrepene:

- «bokføringsplikt(-ig)» for foretak som omfattes av bokføringsloven. (Når begrepet «bare bokføringspliktig» brukes, tilsvarende dette det tidligere begrepet «begrenset regnskapsplikt», det vil si foretak som ikke har plikt til å utarbeide årsregnskap.)
- «årsregnskapsplikt(-ig)» for foretak som har plikt til å utarbeide årsregnskap etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap (regnskapsloven). (Dette tilsvarende det tidligere begrepet «full regnskapsplikt», det vil si foretak som i tillegg til å være bokføringspliktig også har plikt til å utarbeide årsregnskap.)
- «registrering»: om manuell eller elektronisk overføring av opplysninger til dokumenter, lister, journaler og lignende eller til elektroniske registre. Registrering kan foretas for å utarbeide dokumentasjon, for å bearbeide og rapportere opplysninger eller en kombinasjon.
- «bokføring»: om registrering i regnskapssystemet av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader. Bokføring kjennetegnes av at det posteres til debet og kredit med like store beløp.

Om bokføringsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt».

## 2 Årsregnskapsplikt

### 2.1 Generelt

Følgende foretak har plikt etter regnskapsloven § 1-2 til å utarbeide årsregnskap:

- aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper
- statsforetak
- ansvarlige selskaper og kommandittselskaper med unntak av:
  - interkommunale selskaper
  - selskaper som i året har mindre enn fem mill NOK i salgsinntekt (eksklusiv mva.), et gjennomsnittlig antall ansatte færre enn fem årsverk og færre enn seks deltakere. Alle vilkårene må være oppfylt. Forutsetningen for dette unntaket er at selskapet ikke er et partrederi (jf. lov 24. juni 1994 nr. 39 (sjøloven) § 101) og at ingen av deltakerne er et selskap mv. med begrenset ansvar
- foretak under tilsyn av Finanstilsynet, jf. finanstilsynsloven § 1, herunder
  - finansinstitusjoner
  - regnskapsførere, jf. lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere
  - revisorer, jf. lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer
- verdipapirfond
- samvirkeforetak og økonomiske foreninger som i året har salgsinntekter over to mill NOK (eksklusiv mva.)
- boligbyggelag, borettslag og eierseksjonssameier som nevnt i eierseksjonsloven § 44 (2)
- andre foreninger som i året har hatt eiendeler med verdi over 20 mill NOK eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk

- stiftelser
- enkeltpersonforetak som i året samlet har eiendeler med verdi over 20 mill NOK eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk
- andre som etter særskilt bestemmelse i eller i medhold av andre lover har årsregnskapsplikt etter regnskapsloven
- utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet i Norge eller på norsk kontinentalsokkel og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning

Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet (NUF) kan under gitte betingelser anses hjemmehørende i Norge, se emnet «Utland – allment om bosatt/hjemmehørende», pkt. 3.1.2. De vil da ha årsregnskapsplikt på lik linje med ordinære norskregistrerte aksjeselskaper. Andre NUF-selskaper vil ha årsregnskapsplikt på grunnlag av at de er utenlandske foretak som driver skattepliktig virksomhet i Norge eller på norsk sokkel.

Ved vurdering av eiendelenes verdi i forhold til beløpsgrensen ovenfor, legges den regnskapsmessige verdien til grunn, eventuelt den regnskapsmessige verdien eiendelene ville hatt dersom foretaket/foreningen hadde hatt årsregnskapsplikt.

Er det flere heleide virksomheter i enkeltpersonforetaket, ses alle virksomheter under ett ved vurdering av årsregnskapsplikten. Eier innehaveren av et enkeltpersonforetak en andel i ansvarlig selskap, skal verdien av denne andelen også medregnes dersom den er ført i næringsoppgaven for enkeltpersonforetaket.

Alle foretak med plikt til å utarbeide årsregnskap er bokføringspliktige etter bokføringsloven, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt».

## 2.2 Anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS)

### 2.2.1 Generelt

Gjennom regnskapsloven § 3-9 og forskrift 17. desember 2004 nr. 1852 om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder, har IFRS (International Financial Reporting Standards) blitt en del av norsk regnskapsrett. På de områder IFRS er gjort gjeldende, vil reglene i IFRS gjelde i stedet for det som følger av norsk regnskapslovgivning.

Det er videre gitt regler om forenklet anvendelse av IFRS, se FINs forskrift 21. januar 2008 nr. 57 om forenklet anvendelse av IFRS. Forskriften gjelder med virkning for regnskapsår påbegynt 1. januar 2007 eller senere.

### 2.2.2 Børsnoterte foretak

Børsnoterte foretak plikter å følge IFRS ved utarbeidelse av konsernregnskap. Børsnoterte foretak som ikke har konsernregnskap, har plikt til å utarbeide selskapsregnskapet etter IFRS.

Børsnoterte foretak som utarbeider konsernregnskap, kan velge å bruke IFRS, forenklet IFRS eller regnskapslovens alminnelige bestemmelser ved utarbeidelse av selskapsregnskap.

### 2.2.3 Ikke-børsnoterte foretak

Ikke-børsnoterte foretak har ingen plikt til å følge IFRS. Disse kan imidlertid velge å bruke IFRS eller forenklet IFRS ved utarbeidelse av konsernregnskap og selskapsregnskap.

## 2.3 Store og små foretak

### 2.3.1 Generelt

Regnskapsloven har regler som gjelder generelt for alle foretak, uavhengig av foretakenes størrelse. Imidlertid er det gitt noen unntaksregler, som innebærer visse forenklinger for «små foretak» og enkelte tilleggskrav for «store foretak».

### 2.3.2 Små foretak

For å kunne følge reglene for små foretak, jf. regnskapsloven § 1-6, må den regnskapspliktige på balansedagen (siste år) oppfylle minst to av følgende tre vilkår:

- ha mindre enn 70 mill NOK i salgsinntekt

- ha mindre enn 35 mill NOK i balansesum
  - ha et gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret færre enn 50 årsverk.
- Utgangspunktet er terskelverdiene for det aktuelle regnskapsåret. For nyetablerte foretak er det forholdene i etableringsåret (år 1) som avgjør hvilken kategori foretaket hører inn under. Dersom foretaket faller inn under kategorien «små foretak» i år 1, kan det benytte regnskapsreglene for «små foretak». Dersom foretaket i år 2 og 3 faller utenfor definisjonen av «små foretak», skal lovens hovedregler benyttes fra og med år 3, jf. regnskapsloven § 1-6 (2).

Tilsvarende gjelder motsatt vei for foretak som har benyttet lovens hovedregler og som går over til å falle inn under definisjonen «små foretak», jf. regnskapsloven § 1-6 (3).

Foretak som endrer størrelse kommer således i den endrede kategorien først med virkning for det andre året det oppfyller de endrede terskelverdiene.

Morselskap anses bare som små foretak dersom vilkårene er oppfylt for konsernet som en enhet, jf. regnskapsloven § 1-6 (4).

Små foretak plikter ikke å utarbeide konsernregnskap. Dette gjelder likevel ikke dersom et av selskapene i konsernet har aksjer, andeler, egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) eller obligasjoner notert på børs, autorisert markeds plass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, jf. regnskapsloven § 3-2 (4).

Små foretak kan i en del tilfeller benytte enklere vurderingsregler (unntaksregler). Videre har de unntak fra enkelte notekrav i loven. De kan også fravike de grunnleggende regnskapsprinsippene om opptjening, sammenstilling og sikring, når dette kan anses som god regnskapsskikk for små foretak.

## 2.4 Regnskapsår

Etter regnskapsloven § 1-7 er regnskapsåret som hovedregel kalenderåret.

Om avvikende regnskapsår, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet», pkt. 11.2.

## 2.5 Språk

Årsregnskapet og årsberetningen skal være på norsk, med mindre FIN ved forskrift eller enkeltvedtak bestemmer at årsregnskapet og/eller årsberetningen kan være på et annet språk, jf. regnskapsloven § 3-4 (3). FIN har i vedtak 17. august 2006 delegert vedtaksmyndigheten til SKD i enkeltsaker.

## 2.6 Valuta

Regnskapsvalutaen for årsregnskapet skal være i norske kroner eller den valuta som virksomheten i hovedsak er knyttet til (funksjonell valuta), jf. regnskapsloven § 3-4 (1).

Skattyter som anvender funksjonell valuta som regnskapsvaluta i årsregnskapet, jf. regnskapsloven § 3-4, må omregne til norske kroner for skatteformål. Se FIN 21. april 2009 i Utv. 2009/608 og FIN 21. oktober 2009 om hvordan omregningen til norske kroner skal foretas. Årsregnskapet kan presenteres i norske kroner, EURO eller regnskapsvalutaen, jf. regnskapsloven § 3-4 (2).

## 2.7 Oppbevaring av regnskapsmateriale

Om oppbevaringsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt», pkt. 2.5.

# Regnskap – revisjon

- Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven).
- Lov 13. juni 1997 nr. 44 og nr. 45 om hhv. aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper kap. 7.

## 1 Revisjonsplikt

### 1.1 Revisjonsplikt etter revisorloven uavhengig av driftsinntektenes størrelse

Følgende foretak har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1 uavhengig av driftsinntektenes størrelse

- aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper
- ansvarlig selskap (ANS og DA) og kommandittselskaper hvor antallet deltakere overstiger fem, inkludert eventuell stille deltaker
- kommandittselskaper der komplementaren er en juridisk person og hvor samtlige deltakere har begrenset ansvar, dersom kommandittselskapet har balansesum høyere enn 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn ti årsverk.
- ansvarlig selskap (ANS og DA) hvor samtlige deltakere er juridiske personer med begrenset ansvar, dersom selskapet har balansesum høyere enn 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn ti årsverk
- stiftelser

Revisjonsplikten gjelder ikke for visse aksjeselskaper, hvis styret etter fullmakt fra generalforsamlingen i henhold til aksjeloven § 7-6, har truffet beslutning om at årsregnskapene ikke skal revideres. Se pkt. 1.4.

## **1.2 Revisjonsplikt etter revisorloven avhengig av driftsinntektenes størrelse**

### **1.2.1 Generelt**

Alle andre foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-2 (1), se emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt», har også revisjonsplikt, forutsatt at driftsinntektene av den samlede virksomhet i regnskapsåret er minst 5 millioner kroner eksklusive merverdiavgift, se revisorloven § 2-1 (2) første punktum jf. (1). Dette gjelder for eksempel

- enkeltpersonforetak som samlet har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk
  - ansvarlig selskap (ANS og DA) og kommandittselskaper hvor antallet deltakere er fem eller færre og antall ansatte utgjør færre enn fem årsverk
  - samvirkeforetak
  - utenlandsk foretak som driver skattepliktig virksomhet i Norge eller på norsk sokkel
- Viser årsregnskapet driftsinntekter som overstiger beløpsgrensen, 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 eid foretak**

Revisjonsplikten etter revisorloven omfatter også statlige, kommunale og fylkeskommunale foretak som fyller betingelsene ovenfor.

## **1.3 Revisjonsplikt etter andre bestemmelser**

Spesialbestemmelser om revisjon er gitt for

- advokater, se forskrift 20. desember 1996 nr. 1161 (domstolloven av 13. august 1915)
- boligbyggelag, se kap. 8 i lov 6. juni 2003 nr. 38 om bustadbyggjelag
- borettslag, se kap. 9 i lov 6. juni 2003 nr. 39 om burettslag
- forretningsbanker, se lov 24. mai 1961 nr. 2 om forretningsbanker § 14
- forsikringsselskaper, se § 5-9 i lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv.
- finansieringsvirksomhet, se lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner
- gjeldsforhandling, se lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs
- konkursbo, se lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs
- sparebanker, se lov 24. mai 1961 nr. 1 om sparebanker § 34
- statsforetak, se kap. 9 i lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak.

## **1.4 Unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper**

### **1.4.1 Generelt**

Etter revisorloven § 2-1 (3) kan visse aksjeselskaper treffe beslutning om å velge bort revisor, jf. aksjeloven § 7-6. Slik beslutning kan treffes hvor

- driftsinntektene av den samlede virksomheten er mindre enn fem millioner kroner,

- selskapets balansesum er mindre enn 20 millioner kroner, og
  - gjennomsnittlig antall ansatte ikke overstiger ti årsverk.
- Overstiger årsregnskapet terskelverdiene, skal selskapets årsregnskap for påfølgende regnskapsår revideres.

Valgdgangen gjelder ikke for aksjeselskap som er pliktig til å utarbeide konsernregnskap, jf. regnskapsloven § 3-2 (3) eller som er morselskap etter aksjeloven § 1-3 eller foretak som står under tilsyn av Finanstilsynet etter finanstillsynsloven § 1, jf. asl. § 7-6 (1) annet punktum, jf. revisorloven § 2-1 (5).

Beslutning om å velge bort revisor treffes av selskapets styre, etter at generalforsamlingen med flertall som for vedtektsendringer, har gitt styret fullmakt til å treffe slik beslutning, jf. asl. § 7-6 (1).

Selskapet skal straks gi melding til Foretaksregisteret dersom styret har truffet beslutning om å benytte fullmakten til å velge bort revisor, jf. asl. § 7-6 (5). Fravalg får virkning fra og med det inntektsåret styrets beslutning er registrert i Foretaksregisteret.

For at beslutning om å velge bort revisor skal få virkning for det regnskapsåret beslutningen tas, må beslutningen være registrert i Foretaksregisteret innen regnskapsårets slutt. For de som har kalenderåret som regnskapsår vil det si 31. desember. Se FIN 4. november 2011.

#### 1.4.2 *Overgangsregler*

For aksjeselskaper som er stiftet i tidsrommet 1. juli 2010 til 1. mai 2011, gjelder terskelverdiene som er beskrevet i **pkt. 1.4.1** først for regnskapsåret etter første avlagte årsregnskap. Dette gjelder så fremt selskapets åpningsbalanse viser en balansesum på mindre enn kr 20 mill., jf. overgangsreglene § 1.

#### 1.4.3 *Tilbakekall av fullmakt*

En senere generalforsamling kan trekke tilbake en fullmakt om å velge bort revisor, dersom forslaget får tilslutning fra mer enn en tredel av den aksjekapital eller av de stemmene som er representert på generalforsamlingen, eventuelt av en slik andel av aksjekapitalen eller stemmene som i følge asl. § 5-18 trengs for å hindre vedtektsendring, jf. asl. § 7-6 (3). Selskapets årsregnskap skal i så fall revideres for det påfølgende regnskapsår.

#### 1.4.4 *Begrenset revisjon*

Hvor det er truffet beslutning om å velge bort revisor, kan en aksjeeier fremsette forslag om begrenset revisjon, jf. asl. § 7-7. Tingretten kan på begjæring treffe beslutning om begrenset revisjon, hvis forslaget har fått tilslutning av aksjeeiere som har minst en tiendedel av den aksjekapital som er representert på generalforsamlingen. Revisor skal da vurdere om det er forhold som gir grunn til å tro at regnskapet ikke er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, jf. asl. § 7-8.

#### 1.4.5 *Pålegg om revisjon*

Aksjeselskap der det er truffet beslutning om fravalg av revisor kan pålegges revisjon etter ligningsloven § 4-15, skattebetalingsloven 5-13b og merverdiavgiftsloven § 15-12a. Skattekontoret kan gi pålegg på grunnlag av at årsregnskapet er fastsatt i strid med bestemmelser i eller i medhold av regnskapsloven, bokføringsloven, god regnskapsskikk eller bokføringskikk. Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår, samt de tre foregående årene. Pålegg om revisjon kan ikke gjøres gjeldende for mer enn tre regnskapsår. Pålegg om revisjon rettes til styret i selskapet.

## 2 **Krav til revisor**

Årsregnskapet til revisjonspliktige etter revisorloven § 2-1, skal revideres av minst én registrert eller statsautorisert revisor, se revisorloven § 2-2, jf. § 3-7.

Den revisjonspliktige kan selv velge hvorvidt det skal benyttes registrert eller statsautorisert revisor.

Revisorloven setter i kap. 3 krav til godkjenning mv. av person eller selskap som utfører revisjon etter revisorloven. Finanstilsynet fører register over de som er godkjent etter loven, jf. revisorloven § 10-1.

### 3 Revisors underskrift mangler

#### 3.1 Selskapet har ikke revisor

Brudd på revisjonsplikten vil ofte fremgå ved at revisors underskrift mangler på næringsoppgaven, skjemaet «Lønns- og pensjonskostnader» (RF-1022) og andre oppgaver som skal gis etter ligningsloven. I slike tilfeller bør skattyteren anmodes om å rette på forholdet. Viser det seg da at selskapet har brutt plikten til å ha revisor og revisor ikke blir valgt innen en fastsatt frist, bør forholdet innberettes til Finanstilsynet.

#### 3.2 Revisor unnlater å underskrive

Revisor har verken rett eller plikt til å underrette ligningsmyndighetene om feil i skattyterens årsregnskap. Derimot skal revisor unnlate å underskrive næringsoppgaven og skjemaet «Lønns- og pensjonskostnader» (RF-1022) dersom han har avdekket vesentlige feil som påvirker ligningsoppgavene. Revisor skal ukrevet sende skattekontoret kopi av brev til den revisjonspliktige som begrunner hvorfor næringsoppgaven og kontrolloppstillingen ikke er underskrevet, se revisorloven § 6-2 (4) annet punktum, jf. revisorloven § 5-2 (4) nr. 5. Dette og andre nummererte brev fra revisor er oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, se pkt. 6.

### 4 Inhabilitet som revisor

Detaljerte inhabilitetsgrunner er angitt i revisorloven kap. 4, jf. forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer kap. 4.

### 5 Revisors plikter og ansvar

Revisor har i utgangspunktet plikt til å underskrive den revisjonspliktiges næringsoppgave. Revisoren bekrefter ved sin underskrift at de regnskapsmessige opplysninger som gis i næringsoppgaven er de samme som fremgår av regnskapet og at de er omfattet av revisjonshandlinger gjennomført i overensstemmelse med lov, forskrift og god revisjonsskikk, jf. revisorloven kap. 5, og at det ikke er avdekket vesentlige feil eller mangler.

Oppdager revisor, etter at beretningen/næringsoppgaven er underskrevet, forhold som ville ført til at han ikke ville ha underskrevet denne, skal han trekke tilbake underskriften overfor ligningsmyndighetene.

Revisor har plikt til, uten ugrunnet opphold, å si fra seg oppdraget som revisor for en revisjonspliktig, når revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov og forskrifter som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene, jf. revisorloven § 7-1.

Nærmere om revisors plikter i forbindelse med kontroll av skatter av avgifter, se attestasjonsstandard «SA 3801 Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter», publisert på [www.revisorforeningen.no](http://www.revisorforeningen.no).

### 6 Nummererte brev

Revisor skal nummerere rapporter/brev som inneholder kommentarer overfor den revisjonspliktige kunden. Disse rapporter/brev skal oppbevares betryggende. Unnlater revisor å underskrive næringsoppgaven mv., skal begrunnelsen fremgå i nummerert brev. Kopi av brevet skal ukrevet sendes skattekontoret, jf. revisorloven § 6-2 (4) annet punktum.

For den revisjonspliktige vil rapportene/brevene være en del av regnskapsmaterialet, jf. bokføringsloven § 13 (1) nr. 4. I utgangspunktet er det den regnskapspliktige som skal utlevere disse til skattemyndighetene. Brevene, og annen dokumentasjon som er i revisors besittelse, kan imidlertid kreves utlevert av revisor dersom den revisjonspliktige ikke har oppfylt sin plikt til å utlevere dokumentene, jf. revisorloven § 6-2 (4).

## 7 Innberetning til Finanstilsynet

Finanstilsynet kan etter revisorloven kap. 9 og finanstilsynsloven § 4 treffe forføyninger overfor revisor dersom vedkommende anses uskikket som revisor, fordi vedkommende 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 Finanstilsynet med kopi til Skattedirektoratet. Se for øvrig SKDs melding Ko nr. 4/2000 30. november 2000.

Finanstilsynet er ikke et klageorgan, men et tilsynsorgan som utøver tilsyn med landets registrerte- og statsautoriserte revisorer. Dette innebærer at ligningsmyndighetene som har innberettet et slikt forhold ikke er part i saken. Finanstilsynet avgjør ut fra tilsynsfaglige hensyn om et innberettet forhold skal behandles, og i tilfelle når. Finanstilsynets enkeltvedtak i innberettede saker er tilgjengelig for ligningsmyndighetene.

# Reindrifft

- Sktl. § 4-11 (3), § 6-19 (2), § 6-90 (2), § 8-1 (1) bokstav a, § 8-1 (6) og (8), § 8-3, § 14-70 (6) og § 14-82.
- Takseringsreglene § 1-2-17, § 3-1-4 a 7), § 3-2-2 bokstav k og § 3-3-5.
- Lov 15. juni 2007 nr. 40 om reindrifft (reindrifftsloven).

## 1 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnene «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

## 2 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

## 3 Næringsoppgave

Enkeltpersonforetak og deltakerlignet selskap som utøver reindriffts næring skal levere næringsoppgave og tilleggsskjemaet «Landbruk» (RF-1177). Som reindrifftsutøver anses også den som har rein bortsatt for gjeting hos andre. Skattyter anses likevel ikke som utøver av reindrifft dersom driften er avviklet og skattyter bare eier noen få pensjons-/livrein.

## 4 Skattestedet

Reinbeiteområde etter lov 15. juni 2007 nr. 40 om reindrifft (reindrifftsloven) § 4 til § 6 omfatter regelmessig flere kommuner. Personlige utøvere av reindriffts næring som bor i reinbeiteområde skattlegges i bostedskommunen. Bor skattyter i en kommune utenfor reinbeiteområdet, skattlegges virksomheten som stedbunden virksomhet.

Reindrifft utenom reinbeiteområde skattlegges for personlige utøvere som stedbunden virksomhet til beitekommunene, se URD 22. april 1944 i Utv. VI/336 og LRD 2. juni 1954 (Eidsivating) i Utv. 1954/318.

## 5 Formue

### 5.1 Bolig

Verdien av egen bolig, herunder sekundærbolig, fastsettes etter reglene for verdsetting av boligeiendommer, se emnet «Bolig – formue».

### 5.2 Reinflokk

Formuesverdien av reinflokken fastsettes hvert år etter satsene i takseringsreglene § 3-1-4 a 7).

### 5.3 Saldogruppe a, c og d

Formuesverdien av løsøre i saldogruppene a, c og d settes normalt til saldoverdien ved utgangen av inntektsåret. Avvik fra denne verdien foretas bare dersom skattyteren påviser at den samlede, faktiske verdien for noen av saldogruppene er lavere.

### 5.4 Lager

Lager av skinn, horn, husflidprodukter o.l. beregnet for salg, tas med som formue etter tilvirkningsverdi, se emnet «[Varebeholdning](#)». Lager av innkjøpte varer tas med til anskaffelsesverdien.

### 5.5 Avsetning til reineierfond

Innskudd på særskilt konto i bank av avsetning til avviklings- og omstillingsfond for reieiere (reineierfond), er skattepliktig formue. Har skattyteren inntekt av reindrift i flere kommuner, skal denne formuen fordeles i forhold til inntekt av virksomhet i hver kommune.

## 6 Tidfesting av inntekter og kostnader

### 6.1 Generelt

Inntekter av reindrift inntektsføres det året de er opptjent og kostnader kommer til fradrag det året de er pådratt, selv om betalingen skjer senere. Se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

Det skal ved resultatberegningen ikke tas hensyn til endring i verdien av reinflokken og lagerbeholdningen av reinprodukter, jf. sktl. § 8-1 (1) bokstav a.

### 6.2 Etterbetaling

Etterbetaling fra reinslakterier og andre salgsorganisasjoner organisert som andelslag som fatter vedtak om etterbetaling på årsmøte etter regnskapsavslutningen, tas til inntekt i vedtaksåret uavhengig av når beløpet blir utbetalt eller godskrevet reieieren.

### 6.3 Kjøplav mv. av rein

Inngangsverdien for reinsdyr (kjøpesum, arveavgiftsgrunnlag mv.) fradragsføres i det året reien kjøpes, arves eller mottas som gave. Dersom samlet inngangsverdi for rein i løpet av inntektsåret er på minst kr 15 000 (grensebeløpet for direkte fradragsføring av avskrivbare driftsmidler), skal inngangsverdien fordeles til fradrag med like beløp på ervervsåret og de 2 etterfølgende årene (kostnadsfordeling), jf. sktl. § 14-82 (1) bokstav b annet punktum.

## 7 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)

### 7.1 Avløserordninger

Etter forskrift om tilskudd til avløsning ved svangerskap og fødsel 19. juni 2008 nr. 706 (hjemlet i reindriftsavtalen) kan det gis tilskudd til driftsenheter til dekning av kostnader til avløser i reindriften ved svangerskap/fødsel. Tilskuddet gis til andelsinnehaver og ektefelle/samboer. Utbetaling til reieiere er skattepliktig virksomhetsinntekt for disse. Om andre tilskudd til reinbeitedistriktene, se [pkt. 7.26](#).

### 7.2 Barn og ungdom

#### 7.2.1 Generelt

Formue og inntekt av reinsdyr tilhørende barn som er 16 år eller yngre lignes hos foreldrene, jf. sktl. § 2-14 (1).

Barn som er 17 år eller eldre lignes selvstendig for formue og inntekt av egen rein. Både inntekter og kostnader knyttet til drift av reinflokken må være skilt ut og tatt med i egen næringsoppgave.

Når barnets reinflokk skilles ut fordi vedkommende skal lignes selvstendig, må eventuell inngangsverdi på foreldrenes reinflokk per 1. januar i inntektsåret reduseres med den



delen av verdien som faller på de utskilte dyra. Denne verdien inngår i barnets åpningsbalanse. Normalt vil foreldrene etter gjeldende regler ikke ha noen inngangsverdi for rein. Inngangsverdien for rein som tas med til selvstendig ligning på barnet, settes da til kr 0.

### 7.2.2 *Lønn til egne barn*

Om lønn til egne barn, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

### 7.3 *Bil*

Fradrag for bil i virksomhet gis etter vanlige regler, se emnet «[Bil – fradrag for bilkostnader](#)».

### 7.4 *Biltilhenger*

En biltilhenger som hovedsakelig brukes i virksomheten, er driftsmiddel og skal føres på saldogruppe d hvis kostprisen er kr 15 000 eller høyere. Er biltilhengeren ikke driftsmiddel, kan det gis et skjønsmessig fradrag for bruk i virksomhet.

### 7.5 *Bolig*

Reineiere kan ha både en primærbolig og en sekundærbolig. Sekundærbolig er en bolig utenfor det faste bostedet som har en slik beliggenhet og standard at den egner seg til familiebolig og således tilfredsstillende kravene for den særskilte tilskuddsordningen etter reindrifftsavtalen for slik bolig. Den benyttes vanligvis som sommerbolig av familien når reinen er på sommerbeite, og ligger som regel utenfor beiteområdet og i nær tilknytning til den faste bosetningen i distriktet. Også sekundærboligen anses som boligbygg og kan ikke avskrives.

Begge boligene fritakslignes når vilkårene for øvrig er oppfylt, se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)». Begge boligene følger også reglene om realisasjon av egen bolig i sktl. § 9-3 (2). Når brukstid skal beregnes i forhold til reglene om skattefritak ved realisasjon, skal også den tiden boligen ikke er brukt på grunn av opphold i den andre boligen, regnes med. En forutsetning for at dette tidsrommet skal regnes med som brukstid, er at boligen står til reineierens disposisjon og ikke er utleid.

Eventuell skattepliktig utleieinntekt fra direkte lignet bolig tas ikke med i årsinntekt som gjennomsnittslignes. Om gjeterhytter, se nedenfor.

### 7.6 *Båt*

Båt som hovedsakelig brukes i virksomheten, f.eks. ved tilsyn av flokken, er driftsmiddel i virksomhet og føres i saldogruppe d.

### 7.7 *Driftstilskudd*

Driftstilskudd utbetalt til reineierne beskattes som inntekt av reindrifftsnaering. Tilskuddet er et ferie- og avløsertilskudd som skal innberettes til skattekontoret av kassererne i de forskjellige reinbeitedistriktene. Driftstilskuddet inngår i inntekten som gjennomsnittslignes.

### 7.8 *Ektefeller*

Om fordeling av inntekt mellom ektefeller, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

### 7.9 *Elektrisk kraft*

Elektrisk kraft til bruk i virksomhet er fradragsberettiget. Elektrisk kraft til bolig og sekundærbolig/sommerbolig er ikke fradragsberettiget.

### 7.10 *Elektronisk kommunikasjon*

Om elektronisk kommunikasjon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

## 7.11 Erstatninger

### 7.11.1 Generelt

Erstatning for rovviltskade på rein, jf. forskrift 4. mai 2001 nr. 468 om erstatning for tap og følgekostnader når tamrein blir drept eller skadet av rovvilt, beskattes som inntekt av reindriftsnæring. Det samme gjelder støtte som utbetales ved omfattende tap av rein i ulykker, jf. kapittel 3 i forskrift 14. juni 2010 nr. 885 for Reindriftens Utviklingsfond (hjemlet i reindrifftsavtalen).

Erstatning for tap av minst 25 % av reinflokken (regnet etter omsetningsverdi), kan kreves betinget fritatt for beskatning i den utstrekning erstatningen brukes til kjøp av ny rein, jf. sktl. § 14-70 (6) bokstav b, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

### 7.11.2 Rettigheter

Om erstatning for ekspropriasjon av beiterett, fiskerettigheter mv., se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

## 7.12 Fiske

Utnyttelse av rett til fiske i elver og ferskvann i reinbeiteområdet anses som biinntekt til reindriftsnæring, og inngår i årsinntekten som gjennomsnittslignes, se FSFIN § 8-1-11 nr. 1 (2).

Inntekt fra sjøfiske anses ikke som biinntekt i reindriftsnæringen.

## 7.13 Fjellutstyr

Det gis fradrag for kostnader til fjellutstyr som brukes i forbindelse med reingjeting o.l. Kostnadene kommer til fradrag i årsinntekt som kan gjennomsnittslignes. Vanlige arbeidsklær og sportsutstyr er ikke fradragsberettiget som kostnad i virksomhet.

## 7.14 Forsikring

Kostnader til forsikring vedrørende virksomheten er fradragsberettiget. Forsikring av fritakslignede boliger og av innbo er ikke fradragsberettiget.

## 7.15 Gjeterhund

Dokumenterte kostnader til kjøp av gjeterhund er fradragsberettiget i reindriftsnæring. Videre gis det fradrag for førkostnader i henhold til bilag. Hvis førkostnadene ikke dokumenteres, kan det alternativt gis et samlet fradrag for kostnader til før på kr 2 000 for hver næringsdrivende, se takseringsreglene § 3-3-4.

## 7.16 Gjeterhytter

Hytter oppsatt i naturlig tilknytning til beiteområdene, og som hovedsakelig brukes under gjetingen eller på flyttereiser, anses normalt som avskrivbare driftsmidler i saldogruppe h, se HRD i Utv. 1999/760 (Rt. 1998/811) (Smuk).

Etter kapittel 2 i forskrift 21. juni 2011 nr. 616 for Reindriftens Utviklingsfond (hjemlet i reindrifftsavtalen) kan det gis tilskudd til gjeterhytter. Mottatt tilskudd skal redusere inngangsverdien på gjeterhytten. Se for øvrig emnet «[Inngangsverdi](#)».

## 7.17 Jakt

Utnyttelse av rett til jakt i reindriftsdistriktet regnes som biinntekt til reindriftsnæring, og inngår i årsinntekten som skal gjennomsnittslignes, se FSFIN § 8-1-11 nr. 1 (2).

## 7.18 Kjøreinntekter

Godtgjørelse for kjøring/transport, f.eks. med bil, terrengmotersykkel, båt eller snøscooter som brukes minst 60 % i reindriften er skattepliktig inntekt av virksomhet og inngår i årsinntekt som kan gjennomsnittslignes. Det samme gjelder godtgjørelse for kjøring med rein. Se FSFIN § 8-1-11 nr. 1 (2).

### 7.19 **Kontingent**

Kontingent til Norske Reindriftsamers Landsforbund er fradragsberettiget for skattyter og ektefelle som driver reindriftsnæring, jf sktl. § 6-19 (2). Om begrensninger i fradragsretten, se emnet «**Kontingenter**». Kostnaden kommer til fradrag i årsinntekten som kan gjennomsnittslignes.

### 7.20 **Kost og losji – egne kostnader**

Utøver av reindriftsnæring kan ved overnatting utenfor bolig eller sekundærbolig, gis et fradrag for merkostnader til kost etter en sats på kr 79 per døgn uten dokumentasjon, se takseringsreglene § 3-3-5. For øvrig gjelder de vanlige reglene om fradrag for kost og losji. Se emnene «**Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet**» og «**Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting**». Reindriftsutøvere gis ikke fradrag for merutgifter til kost og losji når de bor i sekundærbolig.

### 7.21 **Kost og losji for ansatte**

Verdi av fri kost og losji for ansatte fradragsføres etter takseringsreglene § 1-2-17, og innberettes under kode 112-A i lønns- og trekkoppgaven.

Utgifter til kost og losji til reineiers egne barn som ved siden av skolegang eller lignende blir lønnet for arbeid i ferie og fritid, er ikke fradragsberettiget.

### 7.22 **Lønnskostnader**

Lønn som er gått med til påkostninger, f.eks. oppføring av gjeterhytter, aktiveres i balansen og ses som en del av kostprisen. Lønn som vedrører driften fradragsføres direkte.

### 7.23 **Mobiltelefon**

Om kostnader til mobiltelefon, se emnet «**Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)**». De fradragsberettigede kostnadene kommer til fradrag i årsinntekten som kan gjennomsnittslignes.

### 7.24 **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 bokstav d ikke kreves 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 etter forskrift 7. desember 1999, anses som lønnsinntekt.

### 7.25 **Pensjon**

Det er gjennom reindriftsavtalen etablert en særskilt pensjonsordning for reindriftsutøvere, jf. forskrift 14. juni 2010 nr. 887 om tidligpensjon i reindriften (reindriftsavtalen). Slik pensjon er skattepliktig som pensjonsinntekt, men gir ikke rett til særfradrag.

Pensjonen føres direkte i selvangivelsen.

### 7.26 **Reinbeitedistrikt**

Reinbeitedistriktene er skattefrie institusjoner etter sktl. § 2-32, og er bare skattepliktige for mulig økonomisk aktivitet, se emnet «**Skattefrie institusjoner mv.**».

Driftstilskudd utbetalt til reinbeitedistrikt går i sin helhet til dekning av distriktets administrasjonsutgifter og til fellestiltak som gjerdeanlegg, slakteanlegg, driftsbygninger og vedlikehold av disse. Tilskudd per rein, jf. reindriftsloven § 46 (2) som den enkelte driftsenhet/reineier betaler til reinbeitedistriktet, er fradragsberettiget for driftsenheten/reineieren.

Vederlag for arbeid som reineiere utfører for reinbeitedistrikt, anses som lønnsinntekt.

**7.27 Snøscooter**

Snøscooter og snøscooterslede som brukes hovedsakelig i reindriften, er driftsmiddel og aktiveres for avskrivning i saldogruppe d. Fordel ved privat bruk av snøscooter skal inntektsføres. Fordel ved privat bruk av snøscooter mv. kan være fastsatt av skattekontoret som lokal takseringsregel, jf. lignl. § 7-1 nr. 2.

**7.28 Sykepenger**

Sykepenger er skattepliktig inntekt.

Sykepenger tas med direkte på selvangivelsen selv om pengene erstatter reindriftsinntekt.

**7.29 Telefonkostnader**

Om kostnader til telefon, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)». De fradagsberettigede kostnadene kommer til fradrag i årsinntekten som kan gjennomsnittslignes.

**7.30 Telt**

Telt som hovedsakelig brukes i reindriftsnæringen, anses som driftsmiddel.

**7.31 Terrengkjøretøy**

Terrengkjøretøy som brukes hovedsakelig i reindriften, anses som driftsmiddel i virksomhet og aktiveres for avskrivning i saldogruppe d. Fordel ved privat bruk av terrengkjøretøy skal inntektsføres.

**7.32 Tilskudd**

Det er innen reindriftsnæringen etablert en rekke tilskuddsordninger. Reindriftsforvaltningen i Alta har oversikt over gjeldende tilskuddsordninger i reindriftsnæringen.

Tilskudd som erstatter virksomhetsinntekt er skattepliktig virksomhetsinntekt.

Er det mottatt tilskudd gjennom reindriftsavtalen eller andre offentlige tilskuddsordninger til anskaffelse av driftsmidler, skal kostprisen reduseres med tilskuddet. Se for øvrig emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd».

**7.33 Tilvekst**

Tilvekst på dyr regnes ikke som inntekt før ved realisasjon, jf. sktl. § 8-1 (1) bokstav a.

**7.34 Underskudd**

Underskudd av reindrift kan overføres til fradrag i annen alminnelig inntekt, både i reindriftskommunen og i andre kommuner i samme inntektsår. Er inntekten gjennomsnittsberegnet, vil det være underskuddet som fremkommer etter gjennomsnittsberegningen som kan overføres til fradrag i annen inntekt i selvangivelsen. Underskudd av reindrift kan fremføres til fradrag mot all slags alminnelig inntekt i senere inntektsår og kan tilbakeføres ved opphør av virksomheten.

Underskudd utenom reindrift (bortsett fra underskudd ved drift av våningshus på gårdsbruk oppstått t.o.m. 2004) kan føres til fradrag i reindriftsinntekt, både ved overføring for samme år, ved fremføring til senere år eller ved tilbakeføring ved opphør av virksomhet, når vilkårene for øvrig er oppfylt. Se for øvrig emnet «Underskudd».

**7.35 Uttak av produkter**

Uttak til bruk i egen husholdning av produkter fra reindrift verdsettes ved inntektsligningen til netto salgsverdi (eksklusiv merverdiavgift). Uttak av produkter til kost for ansatte som har kosten hos arbeidsgiver, behandles som uttak til egen husholdning. Verdien av uttaket inngår i årsinntekt som kan gjennomsnittslignes. Verdien av uttatt rein kjøtt settes til kr 2 100 per husstandsmedlem. For barn under 10 år og personer over 70 år settes verdien til kr 1 050. Se takseringsreglene § 3-2-3.

### 7.36 *Vedlikehold*

Om fradrag for vedlikehold, se emnet «[Vedlikehold](#)».

### 7.37 *Walkie talkie*

Kostnader til kommunikasjonsradio (walkie talkie mv.) brukt hovedsakelig i virksomhet er fradragsberettiget.

## 8 Gjennomsnittsligning

### 8.1 *Generelt*

Når en skattyter har drevet reindriffts-næring i tre hele kalenderår, skattlegges han i det tredje året for gjennomsnittet av det årsinntektene i reindriffts-næringen har utgjort i inntektsåret og de to foregående år (dvs. summen av de 3 årsinntektene delt på 3), jf. sktl. § 14-82 (1) bokstav a. Det foretas likevel ikke gjennomsnittsligning for tredje og fjerde år dersom årsinntekten ligger mer enn 15 % under gjennomsnittsinntekten for vedkommende år. Prosenten beregnes av gjennomsnittsinntekten.

### 8.2 *Hvilke inntekter som skal inngå*

Det er i utgangspunktet det korrigerede driftsresultatet slik det fremgår av del XIV i skjemaet RF-1177 som skal inngå i gjennomsnittsberegningen.

Biinntekt i tilknytning til reindrifften, så som:

- inntekt fra salg av husflidsprodukter som er biprodukter av rein
- inntekt fra sanking av bær
- inntekt fra snarefangst
- inntekt fra fiske i elver og ferskvann

inngår i gjennomsnittsligningen, se FSFIN § 8-1-11 nr. 1 (2) og nr. 2. Se for øvrig [pkt. 10.2.2](#). Inntekt fra jordbruk og fiske i sjøen, som blir drevet ved siden av reindrifften anses ikke som biinntekt knyttet til reindrifften og inngår aldri i gjennomsnittsligningen.

Om diverse inntekter/kostnader alfabetisk ordnet, se ovenfor.

### 8.3 *Gjeldsrenter*

Den årsinntekten som inngår i gjennomsnittsberegningen fastsettes før fradrag for gjeldsrenter, jf. sktl. § 14-82 (1) bokstav b første punktum.

### 8.4 *Reineierfond*

Avsetning til eller uttak fra reineierfond skal ikke trekkes fra/tas med i årets virksomhetsinntekt før gjennomsnittsberegningen. Avsetning til og uttak fra fondet må henholdsvis trekkes fra og legges til årets gjennomsnittsberegnete inntekt.

### 8.5 *Reindrifftsfradrag*

Reindrifftsfradraget skal redusere positiv inntekt etter at gjennomsnittsberegningen er foretatt.

### 8.6 *Underskudd*

Når det før gjennomsnittsligning er startet opp, fremkommer et underskudd i reindriffts-næringen som overføres eller fremføres til fradrag i annen inntekt skattyteren har, skal årsinntekten for vedkommende år settes til kr 0 ved gjennomsnittsberegningen for senere år, jf. sktl. § 14-82 (1) bokstav a siste punktum.

Underskudd etter at gjennomsnittsberegning er påbegynt, inngår i gjennomsnittsberegningen med det faktiske beløpet. Dersom det etter gjennomsnittsberegning også fremkommer en negativ inntekt, er det denne som utgjør underskuddet fra reindrifften dette året, og skal overføres selvangivelsen for beregning av alminnelig inntekt.

### 8.7 *Overdragelse til barn*

Ved overdragelse av hele reindriffts-næringen fra foreldre til barn, skal gjennomsnittsligning avbrytes hos foreldrene. Dette gjelder uansett om overdragelsen er skjedd mot vederlag, overføring uten vederlag eller arv. Barnet skal lignedes 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 emnet «**Barn og ungdom**».

### **8.8 Inngåelse av ekteskap mellom reineiere**

Hvis to reineiere som hver for seg driver gjennomsnittslignet reindriftsnæring inngår ekteskap med hverandre og slår sammen virksomhetene til én virksomhet, skal foregående års inntekter slås sammen ved beregningen av gjennomsnittsinntekten for den felles virksomheten fra og med det første året de lignedes som ektefeller.

### **8.9 Endring av ligning**

Endring av ligning, både når den er til gunst og når den er til ugunst for skattyteren, får bare betydning for gjennomsnittsberegningen dersom den er vedtatt før ordinær ligning for det påfølgende inntektsåret legges ut. Senere endringer av lignet årsinntekt beskattes i sin helhet det inntektsåret den enkelte endringen gjelder, uten at endringen får konsekvenser for gjennomsnittsberegningen for dette eller senere inntektsår. Se sktl. § 14-82 (1) bokstav c.

Om beregning av tilleggsskatt ved gjennomsnittsligning, se emnet «**Tilleggsskatt**», pkt. 4.7.

### **8.10 Opphør**

Dersom skattyteren i inntektsåret har opphørt med virksomheten, herunder gått konkurs, eller avgått ved døden, avbrytes gjennomsnittsligningen. Gjennomsnittsligning foretas ikke for opphørsåret.

Gjennomsnittsligning skal fortsette om reineieren bare realiserer deler av flokken, men virksomheten ellers drives videre. Beholdes noen få dyr (pensjonsrein), regnes likevel virksomheten å være opphørt. Avkastningen av denne reinen lignedes direkte.

Gjennomsnittsligningen fortsetter også om:

- virksomheten 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.

Se sktl. § 14-82 (2).

### **8.11 Flytting til annen kommune**

Gjennomsnittsligningen fortsetter selv om skattyteren på grunn av flytting lignedes for reindriftsinntekten i annen kommune enn tidligere.

### **8.12 Avbrudd av gjennomsnittsligning**

Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsligningen viser seg at gjennomsnittsinntekten i det siste eller nest siste året avviker mer enn 10 % fra det beløpet årsinntekten utgjorde, legges årsinntekten til grunn for inntektsfastsettingen gjennom endring av ligningen for vedkommende inntektsår, jf. sktl. § 14-82 (3).

Ligningsmyndighetene gjennomfører endringen av eget tiltak.

## **9 Avviklings- og omstillingsfond for reineiere (reineierfond)**

### **9.1 Hvem kan avsette**

#### **9.1.1 Generelt**

Skattytere som utøver reindriftsnæring, kan sette av til avviklings- og omstillingsfond for reineiere (reineierfond) når visse vilkår er oppfylt, jf. sktl. § 8-3, se nedenfor.

Det gis fradrag i inntekten det året avsetning foretas.

#### **9.1.2 Ektefeller**

Begge ektefeller i felles bedrift kan sette av til reineierfond.

## 9.2 *Vilkår for å sette av*

### 9.2.1 *Generelt*

Avsetningsadgangen til reineierfond er betinget av at beholdningen av rein (antall voksne dyr og kalver) per 31. desember i inntektsåret er redusert med minst en tredjedel i forhold til beholdningen per 1. januar og at reduksjonen skyldes:

- tap av dyr,
- salg av dyr til slakt og/eller
- salg av livdyr.

Reduksjon av beholdning som skyldes salg av livdyr, regnes bare med dersom områdestyret som er oppnevnt etter reindriftsloven, skriftlig har gitt erklæring om at salget vil fremme nødvendig omstilling i reindriftnæringen. Dette kan ikke overprøves av ligningsmyndighetene.

Se sktl. § 8-3 (1).

Reduksjon av beholdningen som skyldes at dyr er overført som gave/arveforskudd skal ikke tas i betraktning ved vurdering av avsetningsadgangen, dersom det ikke foretas uttaksbeskatning. Skattyteren kan sette av hvert år vilkårene er oppfylt. Det er ingen øvre grense for antall år det kan foretas avsetninger.

### 9.2.2 *Flere kommuner*

Dersom skattytere er skattepliktige for reindrift til flere kommuner, er det samlet beholdning i alle kommuner som legges til grunn for vurderingen.

### 9.2.3 *Barn*

Når barns inntekt av reindrift lignes hos foreldrene, skal barnets beholdning av rein per 1. januar og 31. desember være med ved vurdering av reduksjonen.

## 9.3 *Avsetningsgrunnlaget*

### 9.3.1 *Generelt*

Grunnlaget for beregning av maksimal avsetning til reineierfond er årets inntekt av reindriftnæring i alle kommuner, eventuelt etter gjennomsnittsberegning, men før reindriftsfradrag. 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). Gjeldsrenter mv., eventuelt særfradrag, og andre beløp som føres direkte i selvangivelsen, skal derimot ikke redusere beregningsgrunnlaget.

Tidligere års avsetning til reineierfond som tillegges i årets inntekt, skal ikke tas med i avsetningsgrunnlaget. Det samme gjelder renter av reineierfond som behandles på samme måte som selve reineierfondet.

Skattepliktige sykepenger og dagpenger under arbeidsløse skal heller ikke tas med i beregningsgrunnlaget. Det samme gjelder inntektstillegg ved summarisk endring etter lignl. § 9-9.

### 9.3.2 *Dødsfall*

Det kan ikke settes av til reineierfond i avdødes navn for dødsåret. Dødsbo, gjenlevende ektefelle eller enearving som overtar avdødes reindriftsvirksomhet udelt, kan ta med avdødes inntekt av reindrift i sitt avsetningsgrunnlag, jf. sktl. § 8-3 (7) annet punktum.

Om behandling av innestående på fondskonto ved dødsfall, se [pkt. 9.9.4](#).

### 9.3.3 *Ektefeller*

Hvis bare en av ektefellene (hovedutøver) krever avsetning til reineierfond, kan inntekt av felles bedrift tas med i avsetningsgrunnlaget før noen del overføres til særskilt ligning hos den andre ektefellen.

### 9.3.4 *Barn*

Barns inntekt av reindrift som lignes hos foreldrene, tas med i avsetningsgrunnlaget.

## 9.4 Avsetningens størrelse

### 9.4.1 Minstegrense

Den årlige avsetningen må utgjøre minst kr 30 000, jf. sktl. § 8-3 (2) siste punktum. Dersom begge ektefeller krever avsetning, gjelder minstegrensen for hver av dem.

### 9.4.2 Maksimumsgrense

Avsetningsbeløpet det enkelte år må ikke være mer enn 80 % av avsetningsgrunnlaget, jf. sktl. § 8-3 (2) første punktum.

Hvis begge ektefeller setter av til reieierfond, gjelder maksimumsgrensen for hver av ektefellene.

## 9.5 Frist for krav om avsetning

Krav om fradrag for avsetning må være fremsatt innen den fristen som gjelder for levering av selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

## 9.6 Deponering i bank

Skattyteren må innen selvangivelsesfristen sette avsetningsbeløpet inn på særskilt konto i innenlandsk bank, jf. sktl. § 8-3 (3). 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 skattekontor.

Dersom deponering i bank ikke er foretatt og forholdet anses unnskyldelig, bør skattyteren gis en kort frist for å ordne dette, f.eks. 14 dager. Samtidig må skattyteren gjøres oppmerksom på at erklæring om deponering for senere år må vedlegges selvangivelsen uoppfordret. Blir beløpet ikke deponert, gis det ikke fradrag for avsetning.

## 9.7 Flere kommuner

Har skattyteren inntekt av reindrift i flere kommuner, skal fradraget for avsetningen fordeles i forhold til alminnelig inntekt i hver kommune.

## 9.8 Økning av avsetning

Har skattyteren avsatt maksimalt til reieierfond ut fra sin selvangivelse, kan skattyteren kreve økt avsetning dersom inntektstillegg under ligningsbehandlingen medfører at avsetningen kan økes med minst kr 5 000, jf. sktl. § 8-3 (4). Skattekontoret kan gi en kort frist til å sette det økte avsetningsbeløp inn i bank.

## 9.9 Skattlegging

### 9.9.1 Uttak

Beløp som det er gitt fradrag for etter bestemmelsene omtalt ovenfor, skal tillegges skattyterens inntekt ved ligningen for det eller de år innestående midler på vedkommende bankkonto heves, jf. sktl. § 8-3 (5). Hevet beløp skal ikke tas med i årsinntekt som gjennomsnittsberegnes, jf. sktl. § 8-3 (6). Skattyteren anses å ha disponert over fondsmidlene i samme rekkefølge som avsetning er foretatt.

Uttaket inngår i grunnlaget for beregning av personinntekt etter foretaksmodellen.

### 9.9.2 Sikkerhet for gjeld

Blir avsatte fondsmidler stilt som sikkerhet for gjeld, likestilles det med uttak, jf. sktl. § 8-3 (5) fjerde punktum.

### 9.9.3 Renter

Rentebeløp som godskrives den særskilte avsetningskontoen, skattlegges ikke i opptjeningsåret, og behandles helt ut som avsetningsmidler, og ikke som renter, jf. sktl. § 8-3 (5) tredje punktum. Renter på avsetning påløpt etter at virksomheten er opphørt, anses ikke innvunnet i virksomhet, jf. sktl. § 12-10. Det skal således ikke beregnes personinntekt på opptjente renter fra reindriftsvirksomheten reelt sett opphørte og frem til uttaket av rentene.



#### 9.9.4 Dødsfall

Står det ved skattyterens død avsatte midler på fondskontoen, skal disse tas til inntekt dette året, jf. sktl. § 8-3 (7). Skattyterens dødsbo, samt gjenlevende ektefelle eller enearving som udelte overtar reindrifftsneringen, kan la avsatte fondsbeløp bli stående ubeskattet på samme vilkår som for avdøde.

#### 9.9.5 Konkurs

Dersom skattyteren går konkurs og det står avsatte midler på fondskontoen, skal disse tas til inntekt det året konkursen åpnes, jf. sktl. § 8-3 (8).

#### 9.9.6 Frist for skattlegging

Avsatte midler (inkludert opptjente renter) skattlegges senest ved ligningen for det syvende året etter at det ble gitt fradrag for beløpet, jf. sktl. § 8-3 (5) annet punktum.

#### 9.9.7 Flere kommuner

Har skattyteren inntekt i flere kommuner, skal inntektsført beløp fordeles i forhold til alminnelig inntekt i hver kommune, jf. sktl. § 8-3 (5) og § 6-90 (2).

## 10 Reindrifftsfradrag

### 10.1 Generelt

Det skal gis reindrifftsfradrag i alminnelig inntekt til skattytere som har drevet reindrifft i over halvparten av inntektsåret, jf. sktl. § 8-1 (6).

Fradraget utgjør inntil kr 63 500 tillagt 38 % av inntekt i reindrifftsnering som overstiger kr 63 500, opp til et maksimalt fradrag på kr 166 400 per skattyter.

Etter dette vil fradraget bli som følger:

Virksomhetsinntekt kr 0 til kr 63 500	Inntektsfradrag er lik virksomhetsinntekten
Virksomhetsinntekt kr 63 500 til kr 334 290	Inntektsfradrag kr 63 500 pluss 38 % av virksomhetsinntekt over kr 63 500
Virksomhetsinntekt kr 334 290 eller høyere	Inntektsfradrag kr 166 400

Reindrifftsfradrag, jordbruksfradrag og fradrag i inntekt fra skiferproduksjon kan til sammen ikke overskride kr 166 400, jf. sktl. § 8-1 (8).

Fradraget kan bare gis i positiv inntekt. Fradraget kan således ikke være større enn nettoinntekten av reindrifften. Reindrifftsfradraget skal ikke redusere beregnet personinntekt.

Personlig næringsdrivende som driver reindrifftsnering, har i utgangspunktet krav på hvert sitt reindrifftsfradrag dersom de leverer hver sin næringsoppgave. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig, jf. sktl. § 8-1 (6) fjerde punktum.

Ingen kan få mer enn ett reindrifftsfradrag. Det er bare personlige reieneiere som kan få fradraget. Tilfeller der reien er eid av et selskap/sammenslutning som er et eget skatteobjekt, faller utenfor ordningen.

Ektefeller som ikke lignes hver for seg (atskilt), vil til sammen bare ha krav på ett fradrag, jf. sktl. § 8-1 (6) femte punktum. Dette gjelder uavhengig av om ektefellene driver en felles virksomhet eller virksomhet hver for seg.

### 10.2 Hvem er berettiget til reindrifftsfradrag

#### 10.2.1 Krav til utøvelse av virksomhet

For å få reindrifftsfradrag er det en forutsetning at skattyteren driver reindrifftsverksomhet i over halvparten av inntektsåret, jf. sktl. § 8-1 (6) tredje punktum. Det er ikke noe vilkår at skattyteren selv deltar aktivt i reindrifftsneringen.

Om hva som anses som virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».

### 10.2.2 Inntekter som gir rett til reindrifftsfradrag

Reindrifftsfradraget skal trekkes fra i netto virksomhetsinntekt etter fradrag for alle driftskostnader, og etter eventuelt fradrag for avsetning til, eller uttak fra, avviklings- og omstillingsfond for reineiere. Dersom inntekten er gjennomsnittsberegnet, legges denne til grunn.

Om hvilke inntekter som inngår i gjennomsnittsberegningen, se pkt. 8.2.

Grunnlaget går fram av post 332 i skjemaet «Landbruk» (RF-1177).

### 10.3 Flere kommuner

Reindrifftsfradraget gis i den kommunen der reindrifftsinntekten er skattepliktig.

# Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser

– Sktl. § 5-11, § 6-1, § 6-13 og § 6-44.

– FSFIN § 5-15-6 (9) og (10) og § 6-44.

## 1 Generelt om fradrag og arbeidsgivers dekning av reisekostnader

Det gis fradrag for kostnader til daglig reise mellom hjem og arbeidssted (arbeidsreiser), jf. sktl. § 6-44. Kostnader til reise mellom hjem og arbeidssted anses i utgangspunktet som privatkostnader. Dette betyr at arbeidsgivers dekning av slike kostnader skal behandles etter bruttometoden, dvs. at kostnadsdekningen anses som lønn for arbeidstakeren, som så må kreve fradrag for kostnadene på vanlig måte.

Skattytere som regelmessig bor utenfor hjemmet (pendlere) har også krav på fradrag for merkostnader i denne forbindelse, jf. sktl. § 6-13. Slike kostnader føres i selvangivelsen, både for virksomhetsutøvere og lønnstakere. Kostnadene inngår ikke i minstefradraget. Hvis arbeidsgiver dekker slike kostnader, behandles kostnadsdekningen etter nettometoden. Nettometoden innebærer at godtgjørelsen sammenholdes med fradragsberettigede kostnader, og at bare et eventuelt overskudd er skattepliktig. Nærmere om brutto- og nettometoden, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

Kostnader til reiser som foretas av hensyn til yrket (yrkesreise) er fradragsberettiget som kostnader for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. Hvis skattyter på yrkesreise overnatter utenfor sitt hjem, har han rett til fradrag for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, jf. sktl. § 6-13. Fradragsretten omfatter reisekostnader, kost, losji og småutgifter. Fradragsretten for yrkesreiser gjelder både for virksomhetsutøvere og lønnstakere. For virksomhetsutøvere anses kostnader til yrkesreise som virksomhetskostnader, og skal føres i regnskapet. For lønnstakere inngår slike kostnader i minstefradraget. Arbeidsgivers dekning av kostnader til yrkesreiser behandles etter nettometoden.

For kostnader til arbeidsreiser og besøksreiser, gis det bare fradrag for den delen av kostnadene som overstiger kr 13 950, jf. sktl. § 6-44. For yrkesreiser gjelder ingen slik begrensning. Reglene om fastsetting av fradragets størrelse er også forskjellige for arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser.

Ved den skattemessige behandlingen vil det etter dette være nødvendig å skille mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser. I dette emnet behandles skillet mellom slike reiser. Hvilke kostnader som er fradragsberettiget ved de ulike typene reiser, er behandlet andre steder, se særlig emnene om merkostnader, emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)» og emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)». Om fradrag for yrkesreise med bil og behandling av bilgodtgjørelse på yrkesreise, se emnene om bil.

FSFIN § 6-44 B har regler om klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise. Ved reiser med overnatting må den skattemessige klassifiseringen av kostnadene til selve reisen (transporten) og kostnadene til opphold (kost, småutgifter og losji), som utgangspunkt vurderes hver for seg. Ofte vil klassifiseringen av transporten og oppholdet være lik, men klassifiseringen av oppholdet (pendleropphold eller yrkesopphold) gjelder ikke uten videre for klassifiseringen av reisen (arbeidsreise, besøksreise eller yrkesreise).

Andre typer reiser og opphold kan også ha skattemessig betydning, men dette behandles ikke her. Dette gjelder for eksempel

- flyttereiser. Om fradrag for slike kostnader, se emnet «**Flyttekostnader**»
  - reiser i forbindelse med utdanning. Om eventuelt fradrag for slike kostnader, se emnet «**Utdanning – tilskudd og kostnader**»
  - reiser i forbindelse med velferdstiltak, se emnet «**Velferdstiltak**»
  - reiser for å bringe barn til og fra barnehage, se emnet «**Foreldrefradrag**»
  - reiser i forbindelse med sykdomskostnader, se emnet «**Særfradrag – sykdom eller svakhet**»
  - reiser i forbindelse med representasjonsformål, se emnet «**Representasjon**»
  - reiser som ikke har tilstrekkelig sammenheng med inntektsgivende aktivitet til at det er fradragsrett og hvor det heller ikke er særregler som gir rett til fradrag, f.eks. feriereiser
- Om fordel når arbeidsgiver yter fri reise, se emnet «**Naturalytelser i arbeidsforhold**», pkt. 4.35.

## **2 Klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise**

### **2.1 Reglens anvendelsesområde**

Reglene om grensen mellom arbeidsreiser og yrkesreiser i FSFIN § 6-44-10 flg., gjelder for alle som reiser uten overnatting mellom bolig og arbeidssted. Reglene gjelder også for reise mellom pendlerbolig og arbeidssted. Reglene gjelder både for lønnstakere og næringsdrivende.

Reglene gjelder selv om skattyteren har flere slike reiser per dag. Videre gjelder reglene uavhengig av hvor lang reisen er. Eksempelvis gjelder reglene ved daglig reise tur/retur med fly mellom bolig i Oslo og arbeidssted i Bergen.

### **2.2 Valgrett**

I utgangspunktet kan skattyteren ikke velge hvordan reisen skal klassifiseres. Skattyteren kan likevel velge å omklassifisere første reise til og siste reise fra pendlerbolig fra yrkesreise til besøksreise når skattyter selv dekker kostnadene.

### **2.3 Utbetalt godtgjørelse ikke avgjørende for klassifisering av reisen**

At det er utbetalt godtgjørelse for bruk av bil til vedkommende reise, kan ikke tillegges vekt ved avgjørelsen av hvorvidt den enkelte reisen til det daglige arbeidsstedet er arbeidsreise eller yrkesreise. Grensdragningen får direkte betydning for hvordan godtgjørelsen skal behandles ved ligningen (og ved den forutgående trekkberegning og lønnsinnberetning).

### **2.4 Generelt om arbeidsreiser**

Følgende reiser uten overnatting utenfor boligen mv. skal som hovedregel behandles som arbeidsreiser, jf. FSFIN § 6-44-12 bokstavene a til c:

- Reise mellom bolig og fast arbeidssted.
- Reise mellom faste arbeidssteder. Dette gjelder både når de faste arbeidsstedene er i samme arbeidsforhold/virksomhet og når de er i forskjellige arbeidsforhold/virksomheter.
- Reise mellom hjem eller arbeidssted og undervisningssted hvor det ytes undervisning etter lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere (introduksjonsloven). Dette gjelder uavhengig av om arbeidsstedet anses som fast.

Om hva som er fast arbeidssted, se [pkt. 2.8](#).

### **2.5 Generelt om yrkesreiser**

Følgende reiser skal som hovedregel behandles som yrkesreiser:

- Reise mellom bolig og ikke-fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav a
- Reise mellom fast arbeidssted og ikke-fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav b
- Reise mellom ikke-faste arbeidssteder (dette følger motsetningsvis av FSFIN § 6-44-12 bokstav b)
- Reise med overnatting utenfor boligen, når overnattingen skjer av hensyn til arbeidet, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav c. Besøksreiser til hjemmet anses derimot ikke som yrkesreise. Se nærmere [pkt. 2.9](#)
- Reise mellom bolig og fast arbeidssted før skattyteren påbegynner en yrkesreise og/eller etter vedkommende avslutter en viderereise fra/til et annet arbeidssted, se FSFIN § 6-44-13 bokstav d. Dette gjelder såfremt
  - skattyteren oppholder seg kort tid på det faste arbeidsstedet og
  - ikke utfører alminnelig arbeid under oppholdet
 Nærmere om vilkårene, se [pkt. 2.10](#)
- Reise mellom bolig og fast arbeidssted når arbeidet regelmessig gjør det påkrevet å frakte arbeidsutstyr, varer og lignende med bil, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav e
- Reise ved tilkallinger utenom ordinær arbeidstid, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav f. Se nærmere [pkt. 2.12](#)
- Reise mellom arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller utlandet og et oppmøtested for transport dit, se FSFIN § 6-44-13 (1) bokstav g, jf. § 6-44-11 (1) bokstav d. Se nærmere [pkt. 2.8.5](#).

## 2.6 Nærmere om hva som er bolig

Reglene om klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise omfatter bl.a. reiser med henholdsvis utgangspunkt og sluttspunkt i skattyterens bolig. Bolig er i denne sammenheng den boligen skattyteren faktisk overnatter i før eller etter reisen. Normalt vil det enten være

- hjemmet (skattemessig bosted),
- overnattingssted ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, herunder pendlerbolig, eller
- overnattingssted på yrkesreise mv., f.eks. hotell eller brakke.

Reglene om arbeidsreiser gjelder unntaksvis for reiser fra/til annen bolig, f.eks. fritidsbolig eller bolig på studiested. Slike reiser kan i visse tilfeller gi rett til fradrag etter reglene for daglig reise mellom bolig og fast arbeidssted. (Det kan imidlertid i slike tilfeller være særregler for hvilken reisestrekning som skal legges til grunn, se emnet «[Reise mellom hjem og fast arbeidssted \(arbeidsreiser\)](#)».)

## 2.7 Nærmere om arbeidssted

Arbeidssted er et sted hvor skattyteren faktisk utfører arbeid eller er til stede i arbeidstiden. Et arbeidssted kan være fast eller ikke fast, jf. nedenfor. Det er ikke noe krav at vedkommende selv (for næringsdrivende) eller vedkommendes arbeidsgiver (for arbeidstakere) har noen rettslig tilknytning til arbeidsstedet ved å eie eller leie det.

Innenfor det som defineres som ett arbeidssted, vil forflytninger mellom steder hvor arbeidet utføres, ikke regnes som arbeidsreise. Foregår arbeidet over et stort område, for eksempel veien for en veioppsynsmann, et fabrikkområde eller en skog, må det vurderes konkret om dette skal anses som ett arbeidssted eller flere arbeidssteder i forhold til disse reglene. Tilsvarende gjelder hvis det stedet hvor arbeidet utføres flytter seg, f.eks. ved anlegg av kraftledning eller asfaltering av vei.

Om mobilt arbeidssted, se [pkt. 2.8.8](#).

Om når et oppmøtested hvor det ikke utføres arbeid, likestilles med fast arbeidssted, se nedenfor.

## 2.8 Skillet mellom fast og ikke-fast arbeidssted

### 2.8.1 Generelt

Ved klassifiseringen av reisen vil det ofte ha avgjørende betydning om skattyters arbeidssted er fast eller ikke-fast. Som fast arbeidssted anses, jf. FSFIN § 6-44-11 (1) bokstavene a til d,

- sted hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid. Har skattyter flere arbeidssteder i samme arbeidsforhold, anses han normalt å utføre sitt arbeid på det stedet hvor han tilbringer det meste av arbeidstiden i en tomånedersperiode. Nærmere om hvordan tomånedersperioden skal beregnes, se pkt. 2.8.3
- sted hvor skattyter ikke normalt utfører sitt arbeid, men som for skattyter er det samme i en periode på mer enn to uker
- oppmøtested for tildeling av og/eller forberedelse til arbeid når oppmøtestedet er det samme i en periode på mer enn to uker
- oppmøtested for transport til eller fra arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller i utlandet.

Vurderingen av om det foreligger et fast arbeidssted foretas for hvert enkelt arbeidsforhold, jf. FSFIN § 6-44-11 (2). Som arbeidsforhold anses i denne forbindelsen også en virksomhet eller en annen inntektsgivende aktivitet.

Med ikke-fast arbeidssted menes, jf. FSFIN § 6-44-11 (3)

- arbeidssted eller oppmøtested som ikke er nevnt ovenfor
- særskilt sted for møte, kurs og lignende der skattyter er deltaker
- sted hvor skattyter ikke arbeider mer enn 10 dager i inntektsåret. Det foretas en selvstendig vurdering for hvert arbeidsforhold.

### 2.8.2 Nærmere om sted hvor skattyteren normalt utfører sitt arbeid

Som fast arbeidssted anses det stedet hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid, jf. FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav a. Dette vurderes isolert for hvert arbeidsforhold. Det skal særlig legges vekt på om skattyters arbeid på stedet skjer regelmessig og med en viss hyppighet i forhold til omfanget av arbeidsforholdet.

Har skattyter i ett og samme arbeidsforhold bare ett arbeidssted, vil dette være det faste arbeidsstedet. Dette gjelder som utgangspunkt selv om skattyter er der sjelden, uregelmessig og/eller mindre enn en halv dag, f.eks. fordi det er et bierverv eller skattyteren har deltidsjobb. Hvis skattyter på det aktuelle arbeidsstedet arbeider mindre enn 10 dager i inntektsåret, skal imidlertid arbeidsstedet ikke anses som fast, jf. FSFIN § 6-44-11 (3) bokstav c.

#### Eksempel

*Er en skattyter engasjert (utenfor virksomhet) direkte av en privatperson til å utføre renhold i oppdragsgivers hjem en gang i uken i mer enn 10 uker, skal arbeidsstedet vurderes isolert i forhold til dette arbeidsforholdet. Tilsvarende gjelder hvis skattyter bare er engasjert til å foreta en årlig hovedrengjøring i desember 11 arbeidsdager (ekskl. lørdag) på rad. Oppdragsgivers hjem blir i begge tilfeller skattyterens faste arbeidssted i dette arbeidsforholdet, siden skattyter normalt utfører sitt arbeid hos denne oppdragsgiveren (jf. FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav a) og han arbeider der mer enn 10 dager i inntektsåret (jf. FSFIN § 6-44-11 (3) bokstav c). Dette gjelder uavhengig av om det er bierverv eller hovederverv for skattyteren.*

*Driver skattyter derimot virksomhet som renholder og arbeidet er utført som et ledd i denne virksomheten, vil skattyteren rent faktisk ha flere arbeidssteder i virksomheten. I eksemplet med rengjøring en gang i uken vil oppdragsgivers hjem ikke være fast arbeidssted. Derimot vil oppdragsgivers hjem være fast arbeidssted i eksemplet med hovedrengjøring, siden arbeidsstedet er det samme i mer enn to uker, jf. FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav b.*

### 2.8.3 Flere arbeidssteder i samme arbeidsforhold (tomånedersregelen)

Arbeider skattyter på flere arbeidssteder i samme arbeidsforhold, skal det arbeidsstedet hvor det meste av arbeidstiden tilbringes i den tomånedersperioden som er nevnt i sktbl. § 5-11 (1), anses å være det arbeidsstedet hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid i samme tomånedersperiode, jf. FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav a annet punktum. Tomånedersregelen får ikke anvendelse hvis arbeidsstedene er i forskjellige arbeidsforhold.

Tomånedersperiodene er januar-februar, mars-april osv., jf. sktbl. § 5-11 (1). Skattyteren kan etter denne regelen således bare ha ett fast arbeidssted i samme tomånedersperiode i samme arbeidsforhold. Det arbeidsstedet hvor skattyteren arbeider mest i den aktuelle tomånedersperioden i forhold til de andre arbeidsstedene, anses som fast

arbeidssted i denne perioden 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 det blant annet legges vekt på

- hvor de mest sentrale funksjoner utføres
- hvor det er flest medarbeidere
- hvor ledelsen befinner seg
- hvor administrasjonen er plassert
- hvilket sted som har kortest vei fra skattyterens bolig.

Ingen av momentene er alene avgjørende.

Denne vurderingen må i prinsippet foretas særskilt for hver tomånedersperiode i samme arbeidsforhold.

Skattyter kan i tillegg til et fast arbeidssted der han normalt utfører sitt arbeid (tomånedersregelen), også samtidig ha et annet fast arbeidssted etter andre regler i samme arbeidsforhold/virksomhet (sted for arbeid eller oppmøte etter toukersregelen, se FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav b og c).

Unntaksvis kan skattyter ha så mange arbeidssteder i tomånedersperioden at ingen av dem kan utpekes som det arbeidsstedet hvor skattyteren normalt utfører sitt arbeid. Dette kan gjelde f.eks. for landbruksvikarer som stadig arbeider på forskjellige gårder eller hjemmehjelp/hjemmesykepleiere som arbeider i forskjellige hjem.

Om sokkelarbeidere, se emnet «**Sokkelarbeidere**», pkt. 2.3.

Hvorvidt direkte reise mellom bolig og de forskjellige arbeidssteder er arbeidsreise, må avgjøres for hver enkelt reise og vil avhenge av om arbeidsstedet vedkommende dag kan anses som fast arbeidssted.

#### 2.8.4 *Nærmere om hva som er samme arbeidsforhold*

Spørsmålet om hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid skal vurderes isolert i forhold til hvert enkelt arbeidsforhold, jf. FSFIN § 6-44-11 (2). I utgangspunktet vil arbeid for samme arbeidsgiver være ett arbeidsforhold. Unntaksvis kan en skattyter for samme arbeidsgiver ha to eller flere arbeidsforhold. For eksempel kan en kommuneansatt, som har arbeid i fast stilling og arbeid som bystyremedlem, anses å ha to separate arbeidsforhold, selv om det formelt er samme arbeidsgiver. Motsatt forekommer det at en skattyter har flere arbeidsgivere i samme arbeidsforhold. En ansatt i et datterselskap som for en kort periode utfører arbeid av samme type for morselskapet, kan for eksempel anses å utføre arbeidet i samme arbeidsforhold, selv om vedkommende også lønnes av morselskapet. Er det tvil, må det ved vurderingen blant annet legges vekt på følgende momenter

- Er arbeidet formelt sett utført for samme arbeidsgiver
- Er det aktuelle arbeidet en del av arbeidsavtalen, stillingsinstruksjonen mv. hos arbeidsgiveren
- Har samme arbeidsgiver instruksjonsmyndighet i forholdet
- Kreves det kompetanse av samme art
- Utføres arbeidet på samme arbeidssted.

Ingen av momentene er alene avgjørende.

Om hva som er samme virksomhet og hva som inngår i virksomheten, se emnet «**Virksomhet – allment**».

#### 2.8.5 *Nærmere om oppmøtested*

Oppmøtested for tildeling av og/eller forberedelse til arbeid skal regnes som fast arbeidssted når oppmøtestedet er det samme i en periode på mer enn to uker, jf. FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav c. Oppmøtested er et sted der skattyter ikke utfører selve arbeidet, men der han eller hun møter f.eks. for å få tildelt arbeidsoppdrag, forbereder seg til arbeidsoppdrag, henter verktøy eller påbegynner arbeidet på mobilt arbeidssted. Oppmøtested kan f.eks. være arbeidsgiverens kontor, lager til foretaket mv. Det kan også være et sted som ikke er disponert av foretaket, f.eks. sted for foretakets oppdragsgiver mv.

Oppmøtested for videretransport til sokkelinnretning, fartøy eller utlandet, regnes også som fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav d. Dette er f.eks. et sted hvor skattyter møter opp og hvor videretransporten besørges av arbeidsgiver/oppdragsgiver.

Er oppmøtestedet et fast arbeidssted, vil reisen mellom bolig og oppmøtestedet som hovedregel være en arbeidsreise, jf. FSFIN § 6-44-12 bokstav a. Unntaksvis kan denne reisen være en yrkesreise. Dette vil være aktuelt hvis reisen faller inn under ett av alternativene i § 6-44-13 bokstavene d til f, se pkt. 2.10, pkt. 2.11 og pkt. 2.12. Reisen mellom boligen og oppmøtestedet kan også være en besøksreise.

Hvis det stedet hvor arbeidet utføres er et fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 (1) bokstavene a og b, skal viderereisen mellom oppmøtestedet og det stedet hvor arbeidet utføres, som utgangspunkt anses som en arbeidsreise, jf. FSFIN § 6-44-12 bokstav b. Etter omstendighetene kan viderereisen til et fast arbeidssted være en yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13. Dette gjelder for eksempel hvor skattyter av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav c. (Besøksreise til hjemmet anses imidlertid ikke som yrkesreise.) Reisen mellom oppmøtestedet for transport og fast arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller til arbeidssted i utlandet, anses alltid som yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav g. Dette gjelder selv om skattyter ikke overnatter på sokkelinnretningen mv.

Hvis viderereisen skjer til et arbeidssted som ikke er fast, skal viderereisen anses som en yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav b.

Hvis oppmøtestedet er et ikke-fast arbeidssted, og viderereisen skjer til et fast arbeidssted, skal reisen mellom oppmøtestedet og det faste arbeidsstedet som utgangspunkt anses som en yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav b. Reiseavstanden mellom bolig og direkte til det faste arbeidsstedet skal imidlertid anses som arbeidsreise, jf. FSFIN § 6-44-12 bokstav a. Dette betyr at det bare vil være en eventuell merreise ved å reise innom oppmøtestedet som regnes som yrkesreise.

Er oppmøtestedet overhodet ikke et arbeidssted, ses det helt bort fra oppmøtestedet ved vurderingen av reisen.

Foretas viderereisen fra det ikke-faste oppmøtestedet til et ikke-fast arbeidssted, regnes hele reisen som yrkesreise.

### 2.8.6 Nærmere om kravet til toukersperiode

Et arbeidssted hvor skattyteren normalt ikke utfører sitt arbeid, jf. ovenfor, blir et fast arbeidssted i tillegg til andre faste arbeidssteder, såfremt skattyter arbeider der sammenhengende i mer enn to uker, jf. FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav b. Tilsvarende gjelder for oppmøtested for tildeling av og/eller forberedelse av arbeidsoppdrag, jf. ovenfor og FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav c.

Er toukerskravet oppfylt, vil arbeidsstedet være fast fra første dag, ikke fra den dag toukerskravet oppfylles. Toukersperioden behøver ikke å ligge innenfor en tomånedersperiode.

En sammenhengende periode på mer enn to uker innebærer i utgangspunktet at skattyter arbeider/møter opp på samme sted hver ordinære arbeidsdag i en sammenhengende tidsperiode på minst to uker pluss en dag. Perioden kan regnes fra hvilken som helst ukedag.

Det er tilstrekkelig at skattyter arbeider mer enn 50 % av arbeidstiden vedkommende dag på vedkommende sted for at denne dagen skal telle med i toukersperioden.

Fravær en dag for å utføre arbeid et annet sted i samme arbeidsforhold mv., vil avbryte toukersfristen umiddelbart. Fravær fra arbeidet på inntil tre sammenhengende dager, pga. sykdom, ferie, individuell avspasering mv., påvirker imidlertid ikke anvendelsen av toukersgrensen, jf. FSFIN § 6-44-11 (4). Fravær på grunn av fridager som er generelle i samfunnet, for vedkommende bransje eller for vedkommende arbeidsgiver, som f.eks. fri på lørdager, helligdager, julaften og i romjulen, regnes ikke med i tredagersperioden. Således vil en som har fri lørdag og søndag, ikke anses å bryte den sammenhengende perioden om han/hun også tar fri på fredag og mandag. Dette gjelder selv om de øvrige ansatte ellers arbeider ekstraordinært på slike dager, f.eks. for å overholde en frist. Fravær på torsdag og fredag i én uke, og mandag og tirsdag uken etter, regnes som fravær i fire sammenhengende dager.

Ved fravær som avbryter fristen, anvendes toukersregelen særskilt for hver periode før og etter fraværet.

### 2.8.7 *Nærmere om særskilt sted for møte, kurs o.l.*

Særskilt sted for møte, kurs o.l. der skattyter er deltaker, anses ikke som fast arbeidssted, se FSFIN § 6-44-11 (3) bokstav b. Dette gjelder selv om kursstedet ellers ville blitt ansett som fast arbeidssted etter andre regler, for eksempel fordi kurset varer lengre enn to uker, jf. FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav b. Regelen gjelder uansett om det er skattyters foretak/skattyters arbeidsgiver som avholder møtet eller kurset eller om det benyttes ekstern arrangør. Videre gjelder regelen uansett hvor lenge kurset varer.

Utfører skattyter normalt sitt arbeid på kursstedet, møtestedet mv., vil dette bli ansett som fast arbeidssted. Således vil for eksempel møtestedet 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 kan for eksempel være personer som utelukkende er foredragsholdere eller arrangører.

### 2.8.8 *Nærmere om mobilt arbeidssted*

Et mobilt arbeidssted (transportmidlet) regnes som et ikke-fast arbeidssted i forhold til reglene om arbeidsreiser, jf. FSFIN § 6-44-11 (3) bokstav a, jf. (1). Hvorvidt reise mellom hjem og det mobile arbeidsstedet er en arbeidsreise, må avgjøres etter reglene om reise mellom hjem og oppmøtested, se [pkt. 2.8.5](#).

Med mobilt arbeidssted menes et transportmiddel, i den perioden skattyteren arbeider om bord. Transportmidlet er arbeidsstedet, uavhengig av hvor det befinner seg. Eksempler på mobilt arbeidssted er bil, tog, fly eller skip som skattyter arbeider om bord på, som f.eks. sjåfør, konduktør, flyger eller øvrig besetning.

Transportmidlet vil ikke tjene som arbeidssted på turer når det benyttes til privat formål for skattyter, f.eks. dersom en lastebil brukes til kjøring mellom skattyters hjem og oppmøtested, eller når togpersonale bruker toget til reise mellom sitt hjem og oppmøtested.

Mobile arbeidsmaskiner, som f.eks. selvgående gravemaskiner, mobilkran og asfaltleggingsmaskin, er ikke et mobilt arbeidssted. Arbeidsstedet er i slike tilfeller det stedet hvor maskinen befinner seg.

Skattemessig behandles ikke en person etter reglene for å være på reise mens vedkommende arbeider på et mobilt arbeidssted. Om behandling av langtransportsjåfører, se emnet «[Langtransportsjåfører](#)».

På turer hvor skattyter overnatter utenfor hjemmet, må det vurderes om opphold på mobilt arbeidssted mens skattyter arbeider eller hviler skal behandles etter reglene for yrkesopphold eller pendleropphold, se nedenfor. Det samme gjelder om skattyter må overnatte utenfor transportmidlet på slike turer.

## 2.9 *Nærmere om reiser med overnatting*

Reiser hvor skattyter av hensyn til arbeidet må overnatte utenfor sitt hjem, anses som yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav c. Dette gjelder reisen til overnattingsstedet når arbeidsoppholdet starter, og returreisen når arbeidsoppholdet er ferdig. Dette gjelder uavhengig av lengden på arbeidsoppholdet. Det gjelder for eksempel pendlere som bor i pendlerbolig utenfor hjemmet. Besøksreiser til hjemmet anses ikke som yrkesreise etter denne bestemmelsen.

Regelen gjelder tilsvarende hvis skattyter allerede har et overnattingssted ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, for eksempel pendlerbolig, hotell eller brakke, og av hensyn til arbeidet må overnatte utenfor denne boligen. Regelen gjelder uavhengig av hvordan overnattingen skjer, enten det f.eks. er på hotell under en yrkesreise, på et rutegående kommunikasjonsmiddel eller på et mobilt arbeidssted.

Det vil normalt foreligge 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 boligen. Det regnes ikke som overnatting dersom vedkommende arbeider i denne tiden og tiden inngår i ordinær arbeidstid. F.eks. vil skiftarbeidere eller nattevakter ikke anses å være på reise med overnatting utenfor hjemmet under nattarbeide. Også skattytere med lengre sammenhengende opphold på arbeidsplassen inntil to døgn (48 timer)



anses i denne sammenhengen ikke å være på reise med overnatting utenfor boligen når oppholdet inngår som en del av den ordinære arbeidstiden. Dette vil f.eks. kunne gjelde sammenhengende vakter for leger, branntjenestemenn og enkelte fergemannskaper.

Yrkesreisen inkluderer reisen fra boligen til overnattingsstedet. Dette gjelder selv om reisen går via det stedet hvor det utføres arbeid under yrkesoppholdet, og selv om dette er et fast arbeidssted. Det samme gjelder reisen fra overnattingsstedet og helt tilbake til boligen.

Daglige reiser mellom overnattingsstedet og arbeidsstedet anses som en isolert reise. Denne reisen vurderes forskjellig avhengig av om arbeidsstedet er fast eller ikke-fast. Er arbeidsstedet fast, jf. FSFIN § 6-44-11 (1) skal reises anses som arbeidsreise. Dette gjelder for eksempel en pendler som reiser mellom pendlerboligen og arbeidsstedet. Er arbeidsstedet ikke-fast, for eksempel hvor skattyter er på tjenestereise som ikke varer lengre enn to uker, anses denne reisen som en yrkesreise.

### Eksempel

*Skattyter er på et tre ukers oppdrag på et (midlertidig) arbeidssted, som i samsvar med FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav b (toukersregelen) er fast arbeidssted. Vedkommende overnatter utenfor hjemmet.*

*Reisen mellom hjemmet og overnattingsstedet, eventuelt det (midlertidige) faste arbeidsstedet, ved oppstart og avslutning av oppdraget, vil være en yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav c, sml. HRD i Utr. 1999/14 (Rt. 1999/157). Daglig reise mellom overnattingsstedet og det (midlertidige) faste arbeidsstedet, vil derimot være arbeidsreise etter FSFIN § 6-44-12 bokstav a. (Unntaksvis kan denne reisen anses som en yrkesreise, se FSFIN § 6-44-13 bokstavene d til f.) I tillegg kan skattyter ha yrkesreiser og/eller besøksreiser til hjemmet i løpet av treukersperioden.*

## **2.10 Nærmere om reise mellom bolig og fast arbeidssted i forbindelse med en viderereise**

Hvis skattyter er innom det faste arbeidsstedet før han påbegynner en yrkesreise utenfor det faste arbeidsstedet, kan reise mellom boligen og det faste arbeidsstedet på nærmere bestemte vilkår bli ansett som en yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav d. Dette gjelder såfremt

- viderereisen er en yrkesreise i samme arbeidsforhold, og
- Skattyter oppholder seg i kort tid på det faste arbeidsstedet og ikke utfører alminnelig arbeid på det faste arbeidsstedet. I den grad det utføres arbeid på det faste arbeidsstedet, må aktiviteten ha direkte tilknytning til den påfølgende yrkesreisen i form av f.eks. å hente materiell eller personer.

Det er ikke noe krav at skattyter overnatter utenfor hjemmet på yrkesreisen videre fra det faste arbeidsstedet.

Reise direkte tilbake til hjemmet fra oppdragsstedet, anses som yrkesreise. Går hjemreisen via det faste oppmøtestedet, anses reisen fra det faste oppmøtestedet til hjemmet som arbeidsreise.

Regelen gjelder ikke hvis viderereisen er en arbeidsreise eller en besøksreise.

For en del yrkesgrupper vil oppmøte før en videre yrkesreise være en del av den daglige og rutinemessige utførelsen av tjenesten (arbeidet). Dette vil for eksempel gjelde for yrkesgrupper der oppmøtestedet er det stedet vedkommende får tildelt arbeidsoppdrag, men hvor det normalt ikke utføres alminnelig arbeid. Slike tilfeller omfattes ikke av regelen. Her vil reisen mellom skattyters bolig og oppmøtestedet derfor i utgangspunktet anses som en arbeidsreise.

Personer som arbeider på sokkelinnretning, må som en del av den rutinemessige utførelsen av tjenesten møte fram på helikopterbasen før transporten til sokkelinnretningen. Tilsvarende vil tilbakereisen alltid skje via helikopterbasen. For disse vil reisen mellom skattyters bolig og oppmøtested i utgangspunktet anses som en arbeidsreise/besøksreise. Se også URD 14. januar 2010 (Stavanger tingrett) i Utr. 2010/303. (Retten la til grunn at FSFIN § 6-44-13 bokstav d ikke kunne få anvendelse for reisen mellom hjemmet og oppmøtestedet for arbeidstaker med arbeidssted på sokkelinnretning. Reisene mellom hjemmet og oppmøtestedet skulle derfor anses som besøksreiser. Da skattyter hadde

krevd 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, ble arbeidsgivers dekning skattepliktig.)

### 2.11 Nærmere om reiser hvor arbeidsutstyr medbringes

Reise mellom bolig og fast arbeidssted er yrkesreise når arbeidet regelmessig gjør det påkrevd

- å frakte med seg arbeidsutstyr, varer o.l. på reisen og
- at frakten må foretas med bil, f.eks. fordi utstyret, varene mv. er tungt og/eller omfangsrikt,

se FSFIN § 6-44-13 bokstav e.

Hensyn som gjør det påkrevd å frakte arbeidsutstyr mv. mellom bolig og arbeidssted, kan være at det ikke er lagringsmuligheter på arbeidsstedet, eller at lagring der er for usikkert med hensyn til tyveri, hærverk mv. Slikt hensyn kan også være at skattyter regelmessig må vedlikeholde utstyret og utfører dette hjemme utenfor arbeidstid. Fare for tyveri av eller hærverk mv. på selve bilen, kan imidlertid ikke påberopes som grunnlag for å anse kjøringen mellom hjemmet og arbeidsstedet som yrkeskjøring.

Regelen gjelder videre hvis skattyter av hensyn til beredskap i yrket må ha med seg utstyret til boligen. Forutsetningen i slike tilfeller er at beredskapen faktisk medfører tilkallinger av noe omfang og at utstyret ikke kan hentes på arbeidsstedet på grunn av tidsfaktoren i forhold til de verdiene som står på spill.

### 2.12 Nærmere om tilkalling utenom ordinær arbeidstid

Enkelte skattytere blir i visse situasjoner i arbeidet tilkalt til det faste arbeidsstedet. Ved nødvendig tilkalling utenfor ordinær arbeidstid, regnes reisen mellom det stedet skattyter oppholder seg og det faste arbeidsstedet, som yrkesreise, se FSFIN § 6-44-13 bokstav f. Det samme gjelder for returreisen fra arbeidsstedet tilbake til det stedet skattyter ble tilkalt fra eller til boligen.

Har skattyter beredskapsvakt utenfor arbeidsstedet og bare møter på tilkalling (bakvakt/hjemmevakt), anses tilkallingen i denne sammenheng å være utenfor ordinær arbeidstid. Reise ved tilkalling i forbindelse med slik beredskapsvakt anses dermed som yrkesreise.

## 3 Grensen mellom yrkesreise og besøksreise

Yrkesreise er en reise som inngår i utøvelsen av selve yrket, herunder reise i virksomhet. Har skattyter et yrkesopphold med overnatting, vil reise hjem og tilbake i en helg også være en yrkesreise, selv om skattyter ikke utfører arbeid på hjemstedet. Imidlertid kan en reise etter omstendighetene også være besøksreise når skattyter under et yrkesopphold reiser hjem.

Besøksreiser er reiser mellom hjem og sted for pendleropphold med overnatting utenfor hjemmet, når arbeidstakeren skal returnere til arbeidsstedet og reisen hovedsakelig har private formål. Reise mellom hjemmet og oppmøtested for transport til og fra fast arbeidssted på sokkelinnretning mv., er besøksreise selv om viderereisen fra oppmøtestedet til det faste arbeidsstedet er en yrkesreise etter FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav d, se pkt. 2.10. Om fradrag for besøksreiser, se emnet «Merkostnader – besøksreiser til hjemmet».

En pendlers første reise fra hjemmet ved oppstart av arbeidet, og siste reise til hjemmet ved opphør av arbeidet, er imidlertid en yrkesreise. Se likevel om skattyters rett til å velge å behandle reisen som en besøksreise i et slikt tilfelle i pkt. 2.2.

## 4 Grensen mellom yrkesopphold og pendleropphold

I ytterpunktene er det ikke vanskelig å ta stilling til om opphold med overnatting utenfor hjemmet er yrkesopphold eller pendleropphold. Når en arbeidstaker bare har én arbeidsgiver og ett arbeidssted i et varig arbeidsforhold, og dette medfører at skattyter må bo utenfor hjemmet på grunn av arbeidet, anses oppholdet normalt som pendleropphold fra første dag uavhengig av arbeidsoppholdets lengde.

Dersom arbeidstaker er i et arbeidsforhold hvor han/hun

- har to arbeidssteder som en varig ordning,

- regelmessig bytter mellom arbeidsstedene og
- overnatter utenfor hjemmet ved arbeidsopphold på det ene arbeidsstedet, vil dette oppholdet i utgangspunktet være et pendleropphold. Dette gjelder for eksempel en arbeidstaker som ved en varig ordning har to arbeidsdager i uken ved et kontor på hjemstedet og tre arbeidsdager i uken ved et annet kontor og overnatter utenfor hjemmet.

Har derimot en arbeidstaker ett vanlig arbeidssted og blir sendt ut på en enkeltstående kortvarig reise under utøvelse av tjenesten, er oppholdet utenfor hjemmet et yrkesopphold. Tilsvarende gjelder for arbeidsopphold utenfor hjemmet i virksomhet.

Blir en slik arbeidstaker under et pendleropphold utenfor hjemmet sendt på for eksempel et ukeskurs et annet sted med opphold med overnatting både utenfor hjemmet og pendlerboligen, vil oppholdet på kursstedet være yrkesopphold.

I en rekke tilfeller vil grensedragningen være vanskelig, bl.a. hvor arbeidet foregår utenfor arbeidstakerens vanlige arbeidssted. Dette gjelder f.eks. når en arbeidstaker må bo utenfor hjemmet mens han/hun arbeider på anlegg tilhørende arbeidsgiver eller arbeidsgiverens oppdragsgiver. Ved vurderingen av om det foreligger et pendleropphold eller yrkesopphold må det bl.a. legges vekt på oppholdets varighet på det enkelte stedet. Eksempelvis må opphold på mer enn et halvt år på samme sted som oftest anses som pendling fra første dag. Er oppholdet under et halvt år, må tilfellet vurderes konkret.

## 5 Eksempler (alfabetisk sortert)

### 5.1 Arbeidsledig

Arbeidslediges reiser til arbeidsformidlingen for registrering mv. behandles skattemessig som arbeidsreise.

### 5.2 Avløser i jordbruket

Avløser i jordbruket arbeider vanligvis på så mange steder at en ikke kan utpeke noen av dem som det stedet vedkommende normalt utfører arbeidet sitt. I slike tilfeller vil avløseren vanligvis ikke ha et slikt fast arbeidssted etter tomånedersregelen. Dette gjelder selv om det er en viss regelmessighet og hyppighet knyttet til arbeidet, i den forstand at det stadig er på de samme gårdene arbeidet utføres. Derimot kan han få fast arbeidssted etter toukersregelen.

### 5.3 Bierverv

Det er ikke særregler for bierverv. Ethvert bierverv vil utgjøre et eget arbeidsforhold, og behandles etter de ordinære reglene.

Har skattyter bare ett arbeidssted under utførelse av bierverv, vil dette arbeidsstedet være et fast arbeidssted. Reise mellom hjem og et fast arbeidssted for bierverv, vil være arbeidsreise med mindre reisen faller inn under et av unntakene, f.eks. Skattyter arbeider mindre enn 10 dager der i inntektsåret eller skattyter overnatter på reisen.

### 5.4 Drosjer

For drosjeeier/sjåfør vil drosjen være et mobilt arbeidssted. Drosjen vil derfor være et ikke-fast arbeidssted. Hvorvidt reise mellom hjem og det mobile arbeidsstedet er en arbeidsreise, må avgjøres etter reglene om reise mellom hjem og oppmøtested, se [pkt. 2.10](#).

Kjøring med drosjen før utøvelsen av arbeidet er påbegynt, f.eks. mellom hjem og oppmøtested som anses som fast arbeidssted, vil være arbeidsreise fordi drosjen ikke anses som et arbeidssted før arbeidet tar til (for eksempel ved drosjeholdeplass).

### 5.5 Gårdbruker

Når en gårdbruker er bosatt utenfor gården, skal reisen mellom boligen og gårdsbruket anses som arbeidsreise, med mindre den faller inn under noen av unntakene. Reise innenfor gårdsbrukets grenser, inkludert skogen, er yrkesreise.

### 5.6 Hjemmehjelp

Hjemmehjelp vil vanligvis ikke ha ett sted hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som kan utpekes til fast arbeidssted av den grunn, jf. FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav a.

### 5.7 Hjemmesykepleier

Hjemmesykepleier vil vanligvis ikke ha ett sted som etter reglene skal anses som det stedet vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som derfor kan utpekes til fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav a.

### 5.8 Håndverkere

Enkelte håndverkere kan ha ett sted hvor de normalt utfører sitt arbeid i vedkommende tomånedersperiode, f.eks. på grunn av at de bare har ett arbeidssted det meste av vedkommende tomånedersperiode.

Andre håndverkere vil ofte ikke ha ett sted hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som kan utpekes som fast arbeidssted av den grunn.

### 5.9 Inntektsgivende aktivitet

Det er ikke særregler for reise til arbeidssted for inntektsgivende aktivitet, f.eks. tilsyn med hus som leies ut. Er dette det eneste arbeidsstedet i vedkommende aktivitet, vil det være et fast arbeidssted. Reise mellom boligen og det utleide huset vil da være arbeidsreise, med mindre det faller inn under et av unntakene, f.eks. at vedkommende ikke er der mer enn 10 dager i året eller overnatter på reisen.

### 5.10 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. Hvis de heller ikke har noe oppmøtested som kan anses som fast arbeidssted, må reisen mellom hjemmet og de enkelte arbeidsstedene, anses som yrkesreise.

### 5.11 Oppdrag på strekningen mellom hjem og fast arbeidssted

Dersom skattyter i forbindelse med kjøring mellom bolig og fast arbeidssted f.eks. henter/leverer post i egen virksomhet eller for arbeidsgiveren, anses postkontoret mv. ikke som fast arbeidssted. Reisen mellom boligen og det faste arbeidsstedet er en arbeidsreise. Må skattyter ta omveier for å få utført oppgaven, anses den veilengden som overstiger avstanden mellom boligen og det faste arbeidsstedet, som yrkeskjøring.

Utfører skattyter arbeid på veien mellom boligen og det faste arbeidsstedet, og arbeidet utføres på et sted som ikke er fast arbeidssted, er veilengden mellom boligen og det faste arbeidsstedet en arbeidsreise, mens reisestrekning som overstiger avstanden mellom hjem og det faste arbeidsstedet er yrkesreise.

### 5.12 Oppmøtested

Om oppmøtested, se [pkt. 2.8.5](#)

### 5.13 Overtid

Ekstra kjøring mellom bolig og fast arbeidssted i forbindelse med overtid, er arbeidsreise. Ekstra kjøring mellom sted skattyter oppholder seg og fast arbeidssted ved nødvendig tilkalling utenom ordinær arbeidstid, anses likevel som yrkesreise, se [pkt. 2.12](#).

Om skattefritak for arbeidsgivers dekning når reisen skyldes ekstraordinære forhold i arbeidet, se emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», [pkt. 10.2](#).

### 5.14 Pendlere

Første reise til et arbeidssted hvor skattyteren overnatter og siste reise hjem derfra, er yrkesreise. Om skattyters valgrett, se [pkt. 2.2](#). Pendler skattyter i arbeidsperioden av private grunner til sin faste bolig, vil dette være besøksreiser. Hvorvidt de daglige reisene mellom pendlerboligen og arbeidsstedet er arbeidsreiser, vil avhenge av om arbeidsstedet er fast arbeidssted for vedkommende.

### 5.15 *Prest*

Prester har oftest et prestekontor, enten i boligen eller på et annet sted. Prestekontoret må som hovedregel anses å være et fast arbeidssted. Presten reiser hyppig til kirker, skoler og andre steder i distriktet. Disse stedene må for prester anses som ikke-faste arbeidssteder. Dette gjelder selv om den totale arbeidstiden som går med til slike reiser overstiger den tiden som tilbringes på prestekontoret.

### 5.16 *Renholdsarbeidere*

Enkelte renholdsarbeidere vil ha ett sted hvor de normalt utfører sitt arbeid i vedkommende tomånedersperiode, f.eks. på grunn av at de bare har ett arbeidssted det meste av vedkommende tomånedersperiode.

Andre renholdsarbeidere vil ofte ikke ha et sted hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som kan utpekes til fast arbeidssted av den grunn. Hvis de heller ikke har noe oppmøtested som kan anses som fast arbeidssted, må reisen mellom hjemmet og de enkelte arbeidsstedene anses som yrkesreise.

### 5.17 *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.

### 5.18 *Selgere*

For selgere som kjører direkte til kundene uten å være innom et fast arbeidssted i løpet av dagen, regnes all kjøring som yrkesreise.

### 5.19 *Skogeierluskogsarbeider*

En skogeier som reiser fra gården og ut i egen skog som ligger i direkte tilknytning til gården, innrømmes fradrag for bilkostnader etter de reglene som gjelder for yrkeskjøring.

Skogsarbeideres kjøring mellom bolig og arbeidssted regnes som yrkeskjøring dersom de må frakte med seg tynge arbeidsutstyr o.l. hjem fordi det må utføres vedlikeholdsarbeid og stell av utstyret utenom arbeidstiden.

### 5.20 *Styremøter*

For reiser til styremøter, må det først tas stilling til om styrearbeidet er i et eget arbeidsforhold som bare omfatter styrevervet, eller om det er ledd i et annet arbeidsforhold eller en virksomhet.

Hvis arbeidsforholdet bare omfatter styrevervet, må det tas standpunkt til om stedet for styremøter er det eneste arbeidsstedet i dette arbeidsforholdet. I så fall vil møtestedet være det stedet skattyter normalt utfører sitt arbeid og derfor være det faste arbeidsstedet, med mindre reisen faller inn under ett av unntakene, f.eks. at skattyter arbeider der mindre enn 10 dager i inntektsåret eller overnatter på reisen. Unntaket for særskilt sted for møte i FSFIN § 6-44-11 (3) bokstav b gjelder ikke når arbeidsstedet er der hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid. Har skattyter unntaksvis også andre arbeidssteder i dette arbeidsforholdet, gjelder de vanlige reglene.

I noen tilfeller kan et styremøte være ledd i et annet arbeidsforhold eller virksomhet. Dette kan være tilfelle for en administrerende direktør som deltar på styremøte enten som direktør eller som valgt medlem av styret. Videre kan det gjelde for advokater hvor styrevervet etter en konkret vurdering må anses som en del av advokatens virksomhet.

### 5.21 *Vaktmester*

Er en vaktmester tilsatt direkte hos en eller flere oppdragsgivere med ett 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 tomånedersperiode. Han kan likevel få fast arbeidssted etter toukersregelen.

## 5.22 Vikarbyråer

For enkelte ansatte i vikarbyråer vil en kunne peke ut et sted hvor de normalt utfører sitt arbeid i vedkommende tomånedersperiode, f.eks. på grunn av at de bare har ett arbeidssted det meste av vedkommende tomånedersperiode.

Andre ansatte i vikarbyråer vil ofte ikke ha et sted hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som kan utpekes til fast arbeidssted av den grunn. Hvis de heller ikke har noe oppmøtested som kan anses som fast arbeidssted, må reisen mellom hjemmet og de enkelte arbeidsstedene anses som yrkesreise.

# Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)

- Sktl. § 6-44.
- FSFIN § 5-11-1 og § 5-15-6 (5), (9) og (10) og § 6-44.
- Takseringsreglene § 1-3-10.

## 1 Generelt

Arbeidsreise er en betegnelse for

- reise mellom bolig og fast arbeidssted
- reise mellom faste arbeidssteder, og
- reise mellom bolig eller arbeidssted og undervisningssted hvor det ytes undervisning etter lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere (introduksjonsloven).

Se FSFIN § 6-44-12.

I dette emnet behandles bare størrelsen av fradraget for arbeidsreiser. Om avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

Frdraget for kostnader til besøksreiser følger med få unntak de samme reglene som fradraget for kostnader til arbeidsreiser. Om besøksreiser mellom hjem og pendlerbolig, se emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)». Om særlige regler for besøksreise til et virkelig hjem i annen EØS-stat, se emnet «[Merkostnader – EØS-pendlere](#)». Om besøksreiser i forbindelse med arbeidsopphold i utlandet, se emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

## 2 Fradrag for arbeidsreise

### 2.1 Standardisert avstandsfradrag

Skattytere har som hovedregel krav på avstandsfradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted) og besøksreise til hjemmet fastsatt etter en standardsats på

- kr 1,50 per kilometer for de første 50 000 km per år, og
- kr 0,70 per kilometer for overskytende reiseavstand. Om de spesielle reglene om fradrag for faktiske kostnader begrenset til kr 1,50 per km dersom den samlede reiseavstanden for arbeidsreiser og besøksreiser overstiger 50 000 km i inntektsåret, se [pkt. 2.9](#).

Se takseringsreglene § 1-3-10.

Frdrag for arbeidsreiser gis bare med det beløpet som overstiger et bunnfradrag på kr 13 950 i året, jf. sktl. § 6-44.

Avstandsfradraget trer i stedet for de fleste faktiske kostnader til reisen. Det er ikke stilt som krav at skattyter har hatt kostnader til reisen.

I tillegg til avstandsfradraget kan det imidlertid på visse vilkår gis fradrag for faktiske kostnader til bomplassering eller fergereise med bil når disse overstiger kr 3 300 i året, se [pkt. 7](#).

Fradragssettene gjelder uavhengig av hvilket transportmiddel som benyttes. Om begrensning eller bortfall av fradraget dersom arbeidsgiver besørger transporten, se [pkt. 2.3](#).

## 2.2 **Parkeringskostnader**

Det gis ikke fradrag for faktiske parkeringskostnader i tillegg til avstandsfradraget.

## 2.3 **Arbeidsgiver besørger hele eller deler av transporten**

Besørger arbeidsgiver eller hans oppdragsgiver hele eller deler av transporten mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og denne fordelen er skattefri, skal denne strekningen ikke regnes med i den avstanden som gir rett til avstandsfradraget, jf. FSFIN § 6-44-1 (3). Denne strekningen skal imidlertid tas med ved beregningen av om avstanden er mer eller mindre enn 2,5 km i forhold til bestemmelsen om minsteavstand, se [pkt. 3](#).

Arbeidsgiver anses å besørge transporten i alle tilfeller der skattyteren reiser gratis eller med rabatt, med transportmiddel arbeidsgiveren eier, leier eller på annen måte disponerer. Dette vil f.eks. gjelde ansatte i busselskap som reiser gratis med arbeidsgivers rutegående buss til og fra arbeid, eller tilfeller hvor arbeidsgiver leier buss for å kjøre arbeidstakere til og fra arbeidsstedet. Videre vil det f.eks. gjelde for NSB-ansatte og ansatte i flyselskaper der disse reiser med arbeidsgivers transportmiddel. Tilsvarende gjelder for ansatte i Jernbaneverket som etter avtale har fri reise med NSB sine transportmidler.

Der flere arbeidstakere inngår avtale om å besørge transport for hverandres ansatte på vilkår som avviker fra markedspris, vil dette også anses som om arbeidsgiver besørger transporten. Dette gjelder f.eks. for ansatte i et flyselskap som reiser med fly tilhørende andre flyselskaper. I disse tilfellene vil det være ansettelsesforholdet i arbeidsgivers flyselskap som er årsaken til at de ansatte får reise rimeligere, se HRD i Utv. 2004/261 (Rt. 2004/344). (Flyger med bosted i Bergen og oppmøtested på Gardermoen hadde ikke krav på avstandsfradrag da reisen ble ansett som besørget av arbeidsgiver og avstandsfradraget oversteg faktiske reiseutgifter.)

Betaler arbeidstakeren noe for den transporten arbeidsgiver besørger, gis det fradrag for betalingen begrenset oppad til avstandsfradraget, beregnet etter hovedregelen, normalt kr 1,50 per km. Overstiger skattyters reiseavstand 50 000 km i året inklusiv den avstanden som arbeidsgiveren har besørget mot betaling, og skattyters egenbetaling overstiger kr 0,70 per km, skal fradraget for betaling av reise over 50 000 km per år begrenses til kr 0,70 per km. Dette gjelder med mindre skattyteren dokumenterer de totale transportkostnadene til arbeidsreiser og eventuelle besøksreiser vedkommende år. Om fremgangsmåten og begrensninger når transportkostnadene dokumenteres, se [pkt. 2.9](#).

Ved kombinasjon av egentransport og transport som arbeidsgiver besørger, kan total reiselengde bli lengre enn om skattyteren ikke hadde benyttet seg av arbeidsgivers transporttilbud. Avstanden skal likevel beregnes til korteste reisevei i samsvar med hovedregelen.

## 2.4 **Bruk av arbeidsgivers bil**

Den sjablongmessig fastsatte fordelen ved privat bruk av arbeidsgivers bil skal ikke påvirkes av hvorvidt, eller i hvilken utstrekning bilen brukes til arbeidsreiser, se emnet «[Bil – privat bruk](#)». Skattyteren skal likevel ha avstandsfradrag på vanlig måte. Dette gjelder selv om fradraget overstiger tillegget for privat bruk.

## 2.5 **Bruk av egen yrkesbil**

Den sjablongmessig fastsatte fordelen ved privat bruk av yrkesbil skal ikke påvirkes av hvorvidt, eller i hvilken utstrekning bilen brukes til arbeidsreiser, se emnet «[Bil – privat bruk](#)». Selv om skattyter bruker egen yrkesbil på arbeidsreiser, skal han ha fradrag på vanlig måte etter reglene om avstandsfradrag. Dette gjelder også om fordelen ved den private bruken er begrenset etter 75-prosentregelen, og selv om fradraget overstiger tilbakeføringen for privat bruk.

## 2.6 Ektefeller

Ektefeller skal ha hvert sitt avstandsfradrag. Dette gjelder selv om de kjører i samme bil, jf. FSFIN 6-44-1 (5). Dette gjelder også om den bilen de kjører i, er firmabil stilt vederlagsfritt til disposisjon for en av dem av arbeidsgiver eller de kjører egen yrkesbil i felles bedrift. Kjører de i samme bil og har kostnader til bompasering eller ferge, kan de velge hvordan fradraget for bom- og fergekostnader fordeles mellom dem.

## 2.7 Kameratkjøring

Flere skattytere som kjører i samme bil skal ha hvert sitt avstandsfradrag, jf. FSFIN § 6-44-1 (5). Dette gjelder også om den bilen de kjører i er firmabil stilt vederlagsfritt til disposisjon for en av dem av arbeidsgiver eller om noen av dem bruker egen yrkesbil. Deles de fradragberettigede kostnadene til bompasering eller ferge, gis hver av dem fradrag for det vedkommende betaler dersom betalingen overstiger 3 300 kr for den enkelte. Tilsvarende gjelder dersom de krever fradrag for faktiske kostnader når årlig reiseavstand er over 50 000 km.

## 2.8 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.

## 2.9 Fradrag når reiseavstanden for arbeidsreiser og besøksreiser i inntektsåret overstiger 50 000 km

### 2.9.1 Generelt

Overstiger den samlede reiseavstanden for arbeidsreiser (reiser hjem/fast arbeidssted) og besøksreiser til hjemmet, 50 000 km for inntektsåret, gis det i utgangspunktet standardisert avstandsfradrag beregnet etter kr 0,70 per km for den overskytende avstanden, jf. FSFIN § 6-44-1 (1) annet punktum og takseringsreglene § 1-3-10. Reisetrekning hvor skattyteren ikke krever fradrag beregnet etter sats per kilometer, skal ikke inngå i de 50 000 km. Dette vil f.eks. omfatte:

- reisetrekning med ferge når skattyteren i stedet krever fradrag for kostnader med bil på ferden
- besøksreise med fly, når skattyteren i stedet krever fradrag for kostnader til flybillett
- strekning hvor transporten besørges av arbeidsgiver.

I den grad skattyter for den samlede reiseavstanden kan dokumentere høyere totale transportkostnader (ekskl. bom, ferge mv.) enn standard avstandsfradrag, gis det fradrag for disse transportkostnadene. Dette fradraget skal likevel begrenses til kr 1,50 per km for den totale reiseavstanden. Om hvilke kostnader som inngår i de totale transportkostnadene, se nedenfor.

### Eksempel

Total reiseavstand til arbeidsreiser i løpet av året er 60 000 km

Maksimalt fradrag for faktiske transportkostnader	kr 1,50 x 60 000	=	kr 90 000
Standardfradrag for totalavstanden	kr 1,50 x 50 000	=	kr 75 000
	kr 0,70 x 10 000	=	kr 7 000
Sum standardfradrag			kr 82 000



<i>Dersom de dokumenterte kostnadene er:</i>	<i>Vil avstandsfradrag før bunnfradrag bli:</i>
<i>kr 100 000</i>	<i>kr 90 000</i>
<i>kr 87 000</i>	<i>kr 87 000</i>
<i>kr 60 000</i>	<i>kr 82 000</i>

### 2.9.2 *Hvilke kostnader som inngår i fradraget*

Det er bare de faktiske transportkostnadene som skal medregnes i de totale transportkostnadene. Dette gjelder f.eks. billett på buss og bane og kostnader til bruk av bil (se nedenfor). Det samme gjelder for fergekostnader der disse ikke er fradragsberettigede i tillegg til avstandsfradraget, f.eks. fordi skattyter har valgt å bruke avstandsfradraget på fergestrekningen. Eventuelle kostnader som er fradragsberettiget i tillegg til/som alternativ til det valgte avstandsfradraget, skal ikke regnes med. Dette kan f.eks. være bompenger og kostnader til fergereise.

Andre kostnader som kostutgifter, kostnader til lugar på ferge/båt eller sovekupe på tog etc. under reisen anses ikke som transportkostnader, men kommer eventuelt til fradrag utenom avstandsfradraget, se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)».

Parkeringskostnader er ikke transportkostnader og inngår derfor ikke i de faktiske kostnadene.

### 2.9.3 *Bil, bruk av egen privatbil*

Bruker skattyter egen privatbil som også brukes til annen kjøring enn arbeidsreise, finnes de fradragsberettigede transportkostnadene ved en forholdsmessig fordeling av de faktiske kostnadene, herunder verdiforringelse. Sum faktiske kostnader inkl. fastsatt verdiforringelse fordeles ut fra faktisk antall kilometer kjørt til og fra arbeid samt eventuelle besøksreiser, i forhold til totalt kjørt distanse i året. Dette gjelder selv om standardfradraget beregnes på grunnlag av en kortere reisestrekning med rutegående transportmiddel.

Bilkostnadene må dokumenteres med bilregnskap basert på bilag som skal kunne framlegges. Totale bilkostnader settes til faktiske kostnader, f.eks. kostnader til drivstoff, forsikring, piggedekkgift mv. Kostnadene skal tillegges en beregnet verdiforringelse basert på 17 % saldoavskrivninger med utgangspunkt i bilens listepreis som ny.

For bil eid deler av året avkortes verdiforringelse med antall tolvtedeler slik at fradrag gis for hver hele måned skattyter har hatt bilen.

### 2.9.4 *Bil, bruk av egen yrkesbil eller arbeidsgivers bil*

Skattyteren får ikke fradrag utover standardfradraget (utover kr 0,70 per km for kjøring som overstiger 50 000 km) for faktiske utgifter når han bruker egen yrkesbil eller arbeidsgivers bil til reise mellom hjem og fast arbeidssted.

### 2.9.5 *Kameratkjøring*

Ved kameratkjøring skal kostnadene fastsettes ut fra det den enkelte har betalt.

### 2.9.6 *Reisetilskudd fra folketrygden*

Reisetilskudd etter ftrl. § 8-14 til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) er ikke skattepliktig. Tilsvarende gjelder for tilleggsstønad til reise som skattyter mottar etter ftrl. § 11-12 under gjennomføring av arbeidsrettet tiltak. Tilskudd skal imidlertid redusere de faktiske kostnadene, når skattyter velger fradrag for faktiske kostnader i stedet for det standardiserte avstandsfradraget.

### 2.9.7 *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

kostnadene når skattyter velger fradrag for faktiske kostnader i stedet for det standardiserte avstandsfradraget.

### 3 Minsteavstand

#### 3.1 Hovedregel

Reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) er fradragsberettiget bare når beregnet reiseavstand er minst 2,5 km hver vei, jf. FSFIN § 6-44-1 (1).

#### 3.2 Arbeidsgiver besørger transport

Besørger arbeidsgiver transporten på deler av strekningen frem til arbeidsstedet, herunder oppmøtested, skal denne strekningen regnes med ved beregning av minsteavstanden (selv om det ikke gis fradrag for denne delen av strekningen).

#### 3.3 Uførhet mv.

Det innrømmes fradrag for kortere reisestrekning enn 2,5 km når dette er rimelig på grunn av uførhet, alder eller helsetilstand, jf. FSFIN § 6-44-1 (4). Også i disse tilfellene skal imidlertid fradraget reduseres med kr 13 950. Fradrag for så 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), jf. FSFIN § 6-44-2 (1). Dette gjelder uavhengig av hvilken strekning som faktisk benyttes. Bruker f.eks. Skattyter egen båt over en fjord hvor det ikke er rutegående båt, gis fradrag for strekningen langs vei rundt fjorden selv om denne er lengre. Hvis det går ferge som ikke tar med bil (personferge) over fjorden, skal som hovedregel denne strekningen benyttes ved beregningen av avstandsfradraget selv om skattyter faktisk kjører rundt fjorden med bil.

Dersom vei eller rutegående transportmiddel ikke finnes, settes reiseavstanden til den mest hensiktsmessige reisemåten, jf. FSFIN § 6-44-2 (1) annet punktum.

Er det ved begynnelsen og/eller slutten av reisen ikke vei og/eller rutegående transportmiddel, skal reiseavstanden inkludere denne strekningen.

Den samlede, daglige reiseavstanden rundes opp til nærmeste kilometer.

##### 4.1.2 Unntak, totimersregelen

Når reiseavstanden etter hovedregelen skal settes til den kortere distansen med rutegående transportmiddel som ikke følger vei, som for eksempel tog eller ferge, kan det likevel gis avstandsfradrag beregnet etter den lengre strekningen langs vei. Vilkåret er at bruk av bil fører til minst to timer kortere reise- og ventetid regnet under ett, for hver gang skattyteren reiser hjemmefra til han kommer hjem igjen, sammenlignet med bruk av rutegående transportmiddel, jf. FSFIN § 6-44-2 (2). Har skattyter flere reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) samme dag, gjelder vilkåret om to timer kortere reisetid for hver reise. Nærmere om totimersregelen, se pkt. 8.

##### 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, jf. FSFIN § 6-44-4 (1).

#### 4.2 Utgangspunkt og sluttpunkt for reisen

Om utgangspunkt og sluttpunkt for arbeidsreiser, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser», pkt. 2.6.

### 4.3 Avstandsberegning langs vei

#### 4.3.1 Generelt

Med vei menes bilvei. Det skal ikke tas hensyn til at avstanden kan bli kortere ved bruk av stier, gangbroer, egen båt o.l.

#### 4.3.2 *Alternativt veier, kortere vei med bom/ferge, lengre vei utenom bom/ferge*

Er korteste reiseavstand langs vei hvor det må betales bompenger/kan brukes ferge, må denne reiseruten legges til grunn ved beregning av avstandsfradraget. Dette gjelder selv om skattyter kjører en lengre alternativ rute fordi fergen ikke tar biler (personferge) eller for å spare kostnader til bompenger/fergepenger.

Frdrag for kostnader til bompasing/bruk av ferge gis bare hvis skattyteren faktisk har disse kostnadene og ellers fyller vilkårene for å få frdrag, se [pkt. 7](#).

#### 4.3.3 *Private bomveier*

Privat bomvei skal bare brukes som beregningsgrunnlag for avstandsfrdrag dersom veien er åpen for offentlig ferdsel. Dersom skattyter faktisk benytter privat bomvei som korteste reiserute, legges denne strekningen til grunn. Skattyteren gis frdrag for dokumenterte kostnader til bompasing 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 moped, 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 avstandsfrdraget i stengningsperioden.

### 4.4 Avstandsberegning med rutegående transportmiddel

#### 4.4.1 Generelt

Avstand med rutegående transportmiddel vil normalt bare være kortere enn vei i de tilfellene det rutegående transportmidlet ikke bruker veien, f.eks. tog og båt.

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 (totimersregelen) få lagt den lengre veistrekningen til grunn, se [pkt. 8](#).

#### 4.4.2 *Rutegående fly og helikopter*

Selv om skattyter reiser en strekning med rutegående fly eller helikopter, er det den korteste avstand med vei eller rutegående transportmiddel på land eller sjø/vann som skal legges til grunn ved beregning av avstandsfrdraget for denne strekningen. Dette gjelder både for arbeidsreiser og besøksreiser. Om anledning til å velge frdrag for faktiske kostnader til fly i stedet for avstandsfrdrag for besøksreiser, se emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

#### **4.5 Avstandsberegning på strekning uten vei eller rutegående transportmiddel**

Selv om det ikke finnes vei, jernbane, ferge o.l. på hele eller deler av strekningen, f.eks. fordi vedkommende bor på en øy uten rutegående båt/ferge, skal strekningen likevel inngå ved beregning av avstandsfradraget. I disse tilfellene settes reiseavstanden til strekningen for den mest hensiktsmessige reisemåten, jf. FSFIN § 6-44-2 (1) annet punktum. Dette vil oftest være den faktisk benyttede reisestrekningen.

#### **4.6 Avstandsberegning ved bringing og henting av barn**

Ekstra reiselengde som skattyter pådrar seg på vei til og/eller fra arbeidet for å få plassert barn f.eks. i barnehage, anses ikke som reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise). Merkostnader til denne delen av reisen går inn i foreldrefradraget, se emnet «Foreldrefradrag».

#### **4.7 Avstandsberegning når arbeidsgiver besørger transport**

Om når arbeidsgiver anses å besørge transporten, se [pkt. 2.3](#).

Besørger arbeidsgiver eller hans oppdragsgiver hele eller deler av transporten mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), skal denne strekningen ikke regnes med i den avstanden som gir rett til avstandsfradrag, jf. FSFIN § 6-44-1 (3). Den delen av strekningen mellom hjem og arbeidssted hvor arbeidsgiver besørger transporten skal imidlertid tas med ved beregningen av om avstanden er mer eller mindre enn 2,5 km i forhold til bestemmelsen om minsteavstand, se [pkt. 3.2](#). Om fradagsrett for egenbetaling når arbeidsgiver besørger transporten, se [pkt. 2.3](#).

Ved kombinasjonen av egen transport og transport som arbeidsgiver besørger, kan total reiselengde bli lengre enn om skattyteren ikke hadde benyttet seg av arbeidsgivers transporttilbud. Avstanden skal likevel beregnes til korteste reisevei i samsvar med hovedregelen.

#### **4.8 Avstandsberegning når skattyteren får skattefri refusjon for drosjeregninger fra arbeidsgiver**

Får skattyteren skattefri refusjon av drosjeregninger fra arbeidsgiver, se [pkt. 10](#), skal denne strekningen ikke regnes med i den avstanden som gir rett til avstandsfradrag.

### **5 Fastsetting av antall reiser**

#### **5.1 Generelt**

Antall reiser fastsettes i utgangspunktet til det faktiske antallet arbeidsreiser, jf. FSFIN § 6-44-3.

Ved fulltidsarbeid regnes normalt med 230 arbeidsdager i året. Fravær f.eks. på grunn av ferie utover 5 uker, sykdom, avspaseringer, permisjoner og yrkesreiser skal bare trekkes fra dersom fraværet utgjør mer enn 15 arbeidsdager i året. Hvis fraværet overstiger 15 dager skal alt fravær trekkes fra.

For deltidsansatte må det faktiske antallet reiser legges til grunn. Det samme gjelder i yrker med avvikende arbeidstidsmønster.

#### **5.2 Flere reiser per dag til samme arbeidssted**

Arbeider skattyter f.eks. en økt på morgenen med lengre friperiode på dagen med ny økt på kvelden, kan vedkommende ha flere reiser mellom hjem og arbeidssted samme dag. Fradrag gis for det faktiske antallet reiser.

### **6 Bunnfradrag**

Frdrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser til hjemmet i løpet av året, inkl. eventuelle bompenger og fergekostnader, gis bare med det beløpet som overstiger et bunnfradrag på kr 13 950. Bunnfradraget gjelder både for næringsdrivende og lønsmottakere.

Reduksjon av reisefradraget med bunnfradraget skal gjøres separat for hver person selv om de lignes sammen. Dette gjelder også for ektefeller som reiser sammen i bil. Beløpsbegrensningen som følger av bunnfradraget, gjelder uavhengig av hvor mange dager skattyter har arbeidet i året.

Bunnfradraget gjelder på vanlig måte for uføre mv. også om de skal beregne avstandsfradrag for reisestrekning under 2,5 km.

## **7 Fradrag i tillegg til avstandsfradraget, faktiske kostnader til fergereise og bomplassering**

### **7.1 Generelt**

Skattyteren kan på visse vilkår kreve fradrag for faktiske kostnader til

- transport av bil med fører på ferje, når skattyter ikke velger å bruke avstandsfradraget på ferjestrekningen, og/eller
- passering av bom for bil med bilføreren

dersom disse kostnadene overstiger en minstegrense på kr 3 300 i året, jf. FSFIN § 6-44-4 (1). Fradrag for slike kostnader gis i tillegg til avstandsfradraget på den øvrige reisestrekningen. Overstiger kostnadene minstegrensen ovenfor, skal hele beløpet legges til det øvrige reisefradraget før det reduseres med bunnfradraget på kr 13 950. Dersom kostnadene fordeles ved kameratkjøring e.l., gjelder minstegrensen for hver skattyter.

I stedet for fradrag for faktiske kostnader til ferje kan skattyter velge å kreve avstandsfradrag for ferjestrekningen.

Det gis ikke fradrag for piggdekkavgift i tillegg til avstandsfradraget.

Fradrag for bompenger og fergetransport av bil gis bare dersom bruk av bil er nødvendig, jf. FSFIN § 6-44-4 (2). I forhold til fradragsrett 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 to timer eller mer per frem- og tilbake-reise, se [pkt. 8](#).

Innebærer den korteste avstanden til arbeidsstedet at skattyter ville hatt krav på fradrag for bom eller fergekostnader mens han faktisk kjører en lengre strekning hvor det også påløper kostnader til bom/ferge, skal avstandsfradraget beregnes etter den korteste strekningen. Velger skattyteren fradrag for bom-/fergekostnader (i stedet for avstandsfradrag for ferjestrekningen) kan han bare kreve fradrag for faktiske kostnader begrenset oppad til hva det ville kostet å benytte ferje/bom langs den korteste reisestrekningen.

### **7.2 Kostnadsfradragets størrelse**

#### **7.2.1 Generelt**

Fradrag for kostnader til bom og ferje er begrenset til rimeligste betalingsmåte, jf. FSFIN § 6-44-4 (3). Dette vil normalt si abonnementsordninger, flerreisekort e.l. Blir det billigst å betale per tur på grunn av få arbeidsreiser, gis bare fradrag for dette selv om skattyteren har årsabonnement av andre årsaker.

#### **7.2.2 Reisetilskudd fra folketrygden**

Reisetilskudd etter ftrl. § 8-14 til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), er ikke skattepliktig. Tilsvarende gjelder for tilleggsstønad til reise som skattyter mottar etter ftrl. § 11-12 under gjennomføring av arbeidsrettet tiltak. Slike tilskudd skal imidlertid redusere de faktiske kostnadene til bom/ferge som tilskuddet skal dekke.

#### **7.2.3 Kommuntalt pendlertilskudd**

Eventuelt tilskudd fra kommunen til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), er ikke skattepliktig. Tilskuddet skal imidlertid redusere de faktiske kostnadene til bom/ferge som tilskuddet skal dekke.

### **7.3 Dokumentasjon av kostnader**

Kostnadene til ferje og bom må kunne dokumenteres med kvitteringer for betalt abonnement, flerreisekort, enkeltbillett mv., jf. FSFIN § 6-44-4 (3). Har skattyter f.eks.

årsabonnement for bomplassering fordi summen av passeringer ved ren privatkjøring og reise til og fra arbeid gjør dette lønnsomt, er det tilstrekkelig å dokumentere dette, selv om han bare skal ha fradrag for betaling per tur.

## 8 Totimersregelen

### 8.1 Generelt

Totimersregelen er i visse tilfelle satt som et vilkår for anvendelse av andre regler, se pkt. 4.1.2 og pkt. 7. Totimersregelen forutsetter at bruk av bil på hele strekningen fører til minst to timer kortere reisetid regnet under ett for hver gang skattyteren reiser hjemmefra til skattyteren kommer hjem igjen, sammenlignet med bruk av rutegående transportmiddel (eventuelt kombinert med bruk av bil frem til første rutegående transportmiddel).

Har skattyteren flere slike reiser ut fra hjemmet samme dag, gjelder vilkåret om to timers forlenget reisetid for hver frem- og tilbakereise.

### 8.2 Beregning av reisetid ved bruk av bil

Reisetiden med bil beregnes etter standard hastighet på 60 km i timen. Avstanden regnes etter korteste veistrekning. Det regnes ikke gangtid verken ved begynnelsen eller slutten av reisen når det går bilvei i rimelig nærhet av hjemmet og arbeidsstedet.

Inngår fergestrekning på reisen, regnes reisetiden for fergestrekningen separat etter oppgitte rutetider for avgang og ankomst av fergen. Må det brukes flere ferger på turen, må en regne med eventuell ventetid mellom fergene. Videre må det med utgangspunkt i rutetidene for fergen og reisetid mellom fergen og arbeidsstedet, regnes med eventuell ventetid ved arbeidsstedet, hvis vedkommende kommer for tidlig, i tillegg til ventetid etter arbeidstidens slutt. Ventetid ved arbeidsstedet skal bare regnes med når skattyteren har fast arbeidstid (ikke fleksitid) og/eller ikke kan utnytte ventetiden f.eks. til godtgjort forarbeid/etterarbeid/overtid/akkord eller avspasere den.

### 8.3 Beregningsmåte for gangtid

Gangtiden beregnes etter en standard hastighet på 1 km per 15. minutt. Gangtiden kan beregnes individuelt hvor det foreligger spesielle forhold. Dersom det må parkeres et stykke fra holdeplassen kan gangtid fra parkeringssted til holdeplassen medregnes.

### 8.4 Beregning av reisetid ved bruk av rutegående transportmiddel

Reisetiden ved bruk av rutegående transportmiddel settes til summen av

- gangtid, eventuelt reisetid ved bruk av bil, mellom hjem og rutegående transportmiddel (tur/retur). Har skattyter over 2,5 km, f.eks. 5 km til første rutegående transportmiddel, beregnes reisetiden for denne strekningen til 10 minutter (med bil/retur), og ikke 2 1/2 time (gangtid tur/retur) forutsatt at det er parkeringsmulighet ved denne holdeplassen
- tiden fra avgang til ankomst for de(t) rutegående transportmiddel(et) i henhold til rutetabeller regnet separat for reisen frem og tilbake. (Må det brukes flere rutegående transportmidler på reisen, vil eventuell gangtid/ventetid mellom de forskjellige transportmidler bli fanget opp og skal ikke tillegges særskilt)
- gangtid mellom rutegående transportmiddel og arbeidsstedet (tur/retur)
- ventetid ved arbeidsstedet fordi vedkommende kommer for tidlig, og ventetid ved arbeidsstedet etter arbeidstidens slutt. Ventetid på arbeidsstedet regnes bare med når skattyteren har fast arbeidstid (ikke fleksitid), og/eller ventetiden ikke kan utnyttes til f.eks. godtgjort overtid/akkord.

Det må stilles visse minimumskrav til kollektivtilbudet. Er tilbudet overhodet ikke praktisk å benytte mellom hjem og arbeidssted, f.eks. fordi avgangstidene om morgen og/eller ettermiddag/kveld ikke fyller behovet for å kunne reise til og fra arbeidet, må man se bort fra dette tilbudet.

For skattytere med fleksibel arbeidstid skal det ved beregning av reisetid med rutegående transportmiddel legges til grunn et transportalternativ som gjør det mulig for skattyter å arbeide minst det timeantall hver arbeidsdag som tilsvarer den gjennomsnittlige arbeidstid per dag.

Dersom skattyter har to alternative bussholdeplasser som begge er praktisk mulig å bruke, skal det ved beregning av reisetiden tas utgangspunkt i den holdeplassen som ligger nærmest hjemmet eller arbeidsstedet, selv om skattyter finner det mer praktisk å bruke den holdeplassen som ligger lengre unna.

### 8.5 Eksempler, beregning av reisetid ved delvis bruk av bil og delvis bruk av rutegående kommunikasjon

#### Eksempel 1

Åse kjører bil til jobben og ønsker å finne ut om hun kan kreve fradrag for faktiske kostnader til 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 (1 km/ 15 min)	Bil (60 km/t)	Reise og ventetid	Sum tid
Fra hjem til parkeringsplass	3,5 km		3,5 min		3,5 min
+ Fra parkeringsplass for bil til holdeplass for buss	1 km	15 min			15 min
+ Reisetid med bussen				50 min	50 min
+ Fra holdeplass til arbeidssted	1 km	15 min			15 min
+ Fra arbeidssted til holdeplass	1 km	15 min			15 min
+ Reisetid med buss				50 min	50 min
+ Fra holdeplass for buss til parkeringsplass for bil	1 km	15 min			15 min
+ Fra parkeringsplass til hjem	3,5 km		3,5 min		3,5 min
Sum reisetid tur/retur =					167 min

Reisetid ved bruk av bil

Total avstand tur/retur hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) (100 km) (hastighet 60 km/t)	100 min
--	---------

Differansen (167 min – 100 min = 67 min) er ikke stor nok til at Åse i eksempel 1 kan få fradrag for sine kostnader til bompassering.

#### Eksempel 2

Som eksempel 1 men, hvis avstand mellom hjem og bussholdeplassen og mellom bussholdeplass og arbeidssted var 2,4 km ville Åse i stedet kunne regne gangtid (tur/retur = 4,8 km) 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 (1 km/ 15 min)	Bil (60 km/t)	Reise og ventetid	Sum tid
Fra hjem til bussholdeplass	2 km	30 min			30 min
+ Reisetid med bussen				50 min	50 min
+ Fra holdeplass til arbeidssted	0,4 km	6 min			6 min
+ Fra arbeidssted til holdeplass	0,4 km	6 min			6 min
+ Reisetid med buss				50 min	50 min
+ Fra holdeplass for buss til hjem	2 km	30 min			30 min
Sum reisetid tur/retur =					172 min

Differansen (172 min – 100 min = 72 min) er ikke stor nok at til at Åse i eksempel 2 kan få fradrag for sine kostnader til bompasering.

## 9 Forholdet til minstefradraget

Kostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) inngår ikke for noen del i minstefradraget. Kostnader til yrkesreise inngår eventuelt i minstefradraget.

## 10 Kontantgodtgjørelse, refusjon og fri transport

### 10.1 Hovedregel

Besørger arbeidsgiveren transporten på arbeidsreiser med transportmiddel som eies eller leies av arbeidsgiveren, anses i praksis denne fordelen ikke som skattepliktig inntekt for den ansatte. Dette gjelder også for arbeidstakere som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere. Om begrensning av avstandsfradraget, se [pkt. 2.3](#).

Hvis arbeidsgiveren betaler en godtgjørelse for arbeidsreise, skal godtgjørelsen i sin helhet behandles som lønn, jf. FSFIN § 5-11-1 (1). Det samme gjelder hvis arbeidsgiveren refunderer arbeidstakerens kostnader. Om arbeidsgivers dekning av arbeidstakers kostnader til bompenger/ferjekostnader og om rabatt fremforhandlet av arbeidsgiver ved bruk av offentlig kommunikasjonsmiddel, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)». Det gis fradrag for arbeidsreise etter de vanlige reglene. Om grensen mellom arbeidsreise og yrkesreise, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)».

### 10.2 Unntak, refusjon av drosjeregninger i visse særlige tilfeller

Fordel i form av arbeidsgivers refusjon av drosjekostnader til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), regnes ikke som skattepliktig inntekt når reisen skyldes ekstraordinære forhold i arbeidet, jf. FSFIN § 5-15-6 (5). Ved vurderingen skal det legges vekt på en rekke momenter hvor ingen alene er avgjørende. Følgende momenter trekker i retning av skattefrihet

- reisen er uforutsigbar
- reisen skjer til uvanlig tid
- det er tidsnød pga. forsinkelse på arbeidsstedet
- alternativ rutegående transport er ikke tilgjengelig
- det er behov for skjermet transport (sikkerhetskjøring)

Selv om ett eller flere av momentene over foreligger, vil arbeidstaker som benytter samme reisemåte som ved ordinære reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), f.eks. egen bil, likevel ikke kunne motta utgiftsgodtgjørelse fra arbeidsgiver skattefritt.

Det gis ikke avstandsfradrag for reise som er dekket ved slik skattefri refusjon etter FSFIN § 5-15-6 (5), da reisen anses besørget av arbeidsgiver.



### 10.3 Unntak, arbeid for veldedige organisasjoner eller politiske verv

Fordel i form av arbeidsgivers dekning av arbeidsreise regnes ikke som skattepliktig inntekt når

- arbeidsgiver er en veldedig eller allmenntytlig institusjon eller organisasjon, eller
  - skattyter skjønner offentlige politiske verv
- og skattyters øvrige lønn og honorar mv. fra arbeidsgiver eller det offentlige ikke overstiger kr 45 000 i inntektsåret, jf. FSFIN § 5-15-6 (9) og (10). Grensebeløpet gjelder eksklusiv godtgjørelse til dekning av arbeidsreise. Grensebeløpet vurderes separat for hver veldedig eller allmenntytlig organisasjon. Derimot må godtgjørelse for offentlig politiske verv vurderes under ett, selv om det utbetales fra forskjellige offentlige organer.

Får skattyter refundert andre reisekostnader enn kostnadene ved bruk av egen bil, er det et vilkår for skattefritak at kostnadene dokumenteres med kvittering eller annet originalbilag.

Skjer dekningen av arbeidsreisen som bilgodtgjørelse, er det et vilkår for skattefritaket at godtgjørelsen ikke overstiger de satsene som fastsettes i takseringsreglene § 1-2-6 for beskatning av overskudd på kilometergodtgjørelse for bruk av egen bil.

Bilgodtgjørelse skal legitimeres ved reiseregning utarbeidet av arbeidstakeren. Reiseregningen må inneholde følgende opplysninger

- arbeidstakers navn, adresse og underskrift
- dato for avreise og hjemkomst for hver reise
- formålet med reisen
- fremstilling av reiseruten med angivelse av lokal kjøring på oppdragsstedet og årsaken til eventuelle omkjøringer
- total utkjørt distanse beregnet på grunnlag av bilens kilometerteller (eventuelt tripp-teller) ved begynnelsen og slutten av hver reise.

Overstiger lønn og honorar mv. kr 45 000, behandles hele godtgjørelsen til dekning av arbeidsreise etter bruttometoden som vanlig lønn. Nærmere om grensen mellom arbeidsreise og yrkesreise, se emnet «Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser».

Skattyter gis ikke avstandsfradrag for reiser som er dekket skattefritt etter reglene ovenfor.

## 11 Flere kommuner

Arbeidsreiser til utenbygds kommune i forbindelse med stedbunden virksomhet, skal fradras i virksomhetskommunen. Har skattyter i tillegg reisefradrag som skal fradras i bostedskommunen, skal avstandsfradraget vedrørende disse reisene først reduseres med kr 13 950. Eventuell rest av bunnfradraget skal redusere fradraget i virksomhetskommunen.

# Reklameinntekter/-kostnader

- Sktl. § 6-21.
- FSSKD § 6-21-5.
- Takseringsreglene § 2-3-6.

## 1 Generelt

Inntekter ved reklame kan være skattepliktig som fordel vunnet enten ved arbeid, virksomhet eller kapital. For eksempel vil godtgjørelse for reklame på en bil som brukes i virksomhet være fordel vunnet ved virksomhet. Ved vurdering av skatteplikt for reklameinntekter på en privatbil eller lignende, må det vurderes om inntekten skriver seg fra fritidsaktiviteter, hvor slike inntekter vil kunne anses som skattefrie. Det er for eksempel lagt til grunn at reklameinntekter på russebiler/russebusser normalt er skattefrie, fordi slike inntekter i det vesentlige knytter seg til fritidsaktiviteter.

Kostnader til reklame i inntektsgivende aktivitet er fradragsberettiget ved inntektsfastsettingen.

## 2 Avgrensning av reklame mot gave/representasjon

Reklame er tiltak som går ut på å fremheve bedriften og/eller dens produkter/tjenester overfor kjøpermassen for å øke omsetningen.

Reklamekostnader må avgrenses mot ikke fradragsberettigede kostnader til gaver, representasjon, smøring og bestiktelser, se emnene «[Representasjon](#)» og «[Ulovlige inntekter, fradrag for bestiktelser mv.](#)». Se også URD 24. juni 1994 (Drammen byrett) i Utv. 1994/744.

Gaver til forretningsforbindelser, deres familie eller ansatte, anses som representasjon med mindre de enten kan anses som reklame (se nedenfor) eller som en del av vederlaget i en forretningstransaksjon.

Gavegjenstander godtas som reklame, jf. FSSKD § 6-21-5, dersom alle følgende vilkår er oppfylt

- kostnadene til innkjøp av gavegjenstanden ikke overstiger kr 235 inkl. mva., se takseringsreglene § 2-3-6
- gavegjenstanden er utformet med reklame for øye i et større antall eksemplarer
- firmamerke og/eller firmanavn er fast knyttet til gavegjenstanden

Som eksempel på slike gavegjenstander kan nevnes vinopptrekkere, nøkkelringer, skrivesett, bordkalendere osv. med påtrykt firmanavn.

Kontantbeløp, gjenstander mv. som gis til lotterier, er vanligvis å anse som gaver og er ikke fradragsberettiget. Det samme gjelder bidrag til politiske foreninger o.l. eller kontingenter til slike foreninger.

Fradrag for kostnader til støtteannonser i medlemsblad o.l. begrenses til den reelle reklameverdi for den næringsdrivende.

Sponsorkostnader er fradragsberettiget i den utstrekning de kan sies å ha reklameverdi, jf. FSSKD § 6-21-5. Det må vurderes om det er tilstrekkelig tilknytning mellom inntektservervet og sponsorkostnaden, herunder i hvilken grad skattyters formål med å pådra seg kostnaden har vært å erverve inntekt eller å yte støtte uten motytelse. Se nærmere «[Kostnader – allment om fradrag](#)», pkt. 4.2 og HRD 8. mai 2012 (Rt. 2012/744) (Skagen AS). (Fradrag ble nektet etter sktl. § 6-1 fordi det ikke forelå tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt for kostnader til oppfyllelse av profileringsavtaler med allmenntilrette organisasjoner.)

Kostnader som påløper for bilforhandlere som stiller biler til disposisjon for idrettsutøvere, vil i alminnelighet være fradragsberettigede, idet ordningen vanligvis må anses som reklametiltak basert på forretningsmessig grunnlag. (Om eventuell fordelsbeskatning for brukeren, se ovenfor og emnene om bil.)

# Renteinntekter

- Sktl. § 5-1 (3), § 5-20 (1) bokstav b, § 5-22, § 5-60, § 14-20 og § 14-23.
- FSFIN § 5-22.
- Takseringsreglenes § 1-2-30.

## 1 Inntekt

### 1.1 Hovedregel

Renteinntekt er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 og § 5-20 (1) bokstav b.

### 1.2 Unntak, rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt

All rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt etter avregning, er skattefri, jf. sktl. § 5-60. Dette gjelder både for forskudds- og etterskuddspliktige skattytere.

### 1.3 Ettergivelse av renter som gave

Ettergir skattyteren opptjente renter i gavehensikt, medfører dette ikke noen endring i skatteplikten. Frafaller han derimot ikke-opptjente rentekrav, påløper ingen renter.

### 1.4 Indeksobligasjoner og banksparing med aksjeindeksert avkastning

Indeksobligasjoner er et spareprodukt som tilbys av banker eller lignende finansinstitusjoner. Kunden etablerer en fordring som normalt ikke forrentes. Avkastningen er i stedet knyttet til indekser på utvalgte finansielle markeder. Banksparing med aksjeindeksert avkastning er, til forskjell fra indeksobligasjoner, et bankinnskudd. Avkastningselementet anses som rente i begge tilfeller, se FIN 3. juli 1998 i Utv. 1998/1054 og 14. september 2005 i Utv. 2005/1170. Om aksjeindeksbevis, se SKD 30. oktober 2006 i Utv. 2006/1757.

Om gevinst/tap ved realisasjon av indeksobligasjoner, se emnet «[Verdipapirer](#)».

Om tidfesting, se [pkt. 5.9](#).

Om behandling av tegningsgebyr, se emnet «[Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.](#)».

Om behandling av gebyr ved førtidig innløsning, se emnet «[Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.](#)».

### 1.5 Renter av obligasjonsfond

Om renter av obligasjonsfond, se emnet «[Verdipapirfond](#)».

### 1.6 Renter av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)

Renter av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) er skattepliktig inntekt og skattlegges som aksjeutbytte. Eventuelt skjermingsfradrag skal redusere skattepliktig del på samme måte som for aksjeutbytte. Om unntak fra skatteplikt for aksjeselskap mv. som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

### 1.7 Underkurs ved utbetaling av lån

Fordelen ved at et lån ifølge stiftelsesvilkårene vil bli tilbakebetalt med et høyere beløp enn det som låntaker fikk utbetalt ved etablering av fordringen (renteelementet), beskattes som renter hos långiver.

Renteelementet ved slikt lån tjenes opp og beskattes suksessivt over lånets løpetid. Renteelementet er skattepliktig inntekt for långiveren eller eventuelt senere eier av fordringen for det som opptjenes i vedkommendes eiertid.

### 1.8 Utland

Renter opptjent i utlandet, f.eks. ved bankinnskudd i utenlandsk bank, er som hovedregel skattepliktig i Norge. Begrensninger i skatteplikten for renteinntekter i virksomhet kan i visse tilfeller følge av skatteavtale, se emnene om utland.

## 2 Hva er renter

### 2.1 Generelt

Om hva som er renter ved isolert betaling av renter, delbetaling av renter og hovedstol under ett mv., se emnet «[Renter av gjeld](#)».

Om behandling av bonus til bankkunder, se FIN 12. november 1997 i Utv. 1998/100.

### 2.2 Delvis ettergivelse av renter og hovedstol under ett

Om hva som anses ettergitt ved delvis ettergivelse av renter og hovedstol, se emnet «[Renter av gjeld](#)».

### 2.3 Innfrielse av fastrentelån før forfall

#### 2.3.1 Långiver

Ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp skal tilbakebetaling av lånet med beløp utover lånets pålydende (overkurs) pga. lavere alminnelig rentenivå, behandles som gevinst hos långiver ved realisasjon av fordringen. Slik gevinst vil alltid være

skattepliktig i virksomhet. Om skatteplikt utenfor virksomhet, se emnet «Verdipapirer», pkt. 3.5.3.

Om behandlingen av underkurs hos långiver ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.13.

### 2.3.2 Låntaker

Underkurs som långiver godtgjør låntaker ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, er skattepliktig inntekt for låntaker, jf. sktl. § 5-1 (3).

Om behandlingen av overkurs hos låntaker ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.13.

## 3 Inntektens størrelse

### 3.1 Fremmed valuta

Renteinntekt som er mottatt i utenlandsk valuta før utløpet av året, omregnes til norske kroner etter betalingsdagens kurs. Renteinntekter som er påløpt, men ikke mottatt i løpet av året, omregnes til kroner etter valutakursen ved inntektsårets utløp.

### 3.2 Skjønnsmessig fastsetting

Når det ikke foreligger opplysninger om størrelsen av renteavkastning på fordringer, fastsettes den på bakgrunn av fordringens art, men likevel ikke under 3 %, jf. takseringsreglene § 1-2-30.

Mangler opplysninger om fordringens størrelse gjennom året, beregnes renten på grunnlag av fordringens størrelse per 31. desember i inntektsåret.

## 4 Ekstra skatt av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til selskaper

### 4.1 Generelt

I sktl. § 5-22 er det regler om ekstra beskatning av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til aksjeselskap, allmennaksjeselskap, likestilt selskap og sammenslutning som er omfattet av sktl. § 10-1 (1). Bestemmelsene gjelder også for renter utbetalt fra tilsvarende utenlandsk selskap. Videre gjelder reglene for utbetalinger av renter fra deltakerlignet selskap som omfattes av sktl. § 10-40. Formålet med reglene er skattemessig å likebehandle avkastning av lån (fremmedkapital) og egenkapital, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 5.6.4.

Det er faktiske påløpte renter etter skatt (skattesats på alminnelig inntekt) som overstiger en beregnet skjerming som skal ekstrabeskattes. Skjermingen beregnes månedvis. I tillegg beskattes de faktiske rentene på vanlig måte som alminnelig inntekt.

Bare personlige skattytere skattemessig bosatt i Norge omfattes av ekstrabeskatningen. Det er ikke noe vilkår at den personlige skattyteren er aksjonær, deltaker eller på annen måte har eierandel i det selskapet lånet er ytet til.

### 4.2 Hvilke lån omfattes

#### 4.2.1 Utgangspunkt

Alle lån fra personlig skattyter til selskap som nevnt i pkt. 4.1 vil i utgangspunktet omfattes av reglene, se henholdsvis emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6 og emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden», pkt. 4.23.

#### 4.2.2 Unntak

Reglene gjelder ikke

- renter av mengdegjeldsbrev
- renter av innskudd i bank
- renter av innskudd i samvirkeforetak, jf. FSPIN § 5-22-1 annet punktum.

Som mengdegjeldsbrev anses norske og utenlandske obligasjoner som utstedes i sammenheng og med lik tekst og som skal eller kan registreres etter lov 5. juli 2002 nr. 64 (verdipapirregisterloven) § 2-1 og § 2-2. Det er ikke noe vilkår at gjeldsbrevet kan omsettes i organiserte markeder, se HRD 8. des. 2011 i Utv. 2012/11 (Rt. 2011/1620). I denne

dommen ble 31 gjeldsbrev utstedt i sammenheng og med lik tekst ansett som mengdegjeldsbrev.

### 4.3 Beregningen av inntekten som skal ekstrabeskattes

#### 4.3.1 Oversikt over beregningen

For hver enkelt måned skal det foretas en beregning av grunnlaget for ekstrabeskatningen. Ved beregningen tas det utgangspunkt i faktisk påløpt rentebeløp i kalendermåneden (linje 1 i oppstillingen nedenfor). Har den personlige skattyteren flere utlån til samme selskap, skal lånene sees under ett. Ved utlån til flere selskaper skal det skje en separat beregning av ekstrabeskatningen for hvert enkelt selskap. Dette grunnlaget reduseres med skattesatsen for alminnelig inntekt, normalt 28 % (eventuelt 24,5 % for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark). Det gjøres så fradrag for skjerming.

Grunnlaget for ekstrabeskatningen for den enkelte måneden beregnes som følger:

Faktisk påløpt rentebeløp
- Alminnelig inntektsskatt (faktisk påløpt rentebeløp x skattesats for alminnelig inntekt)
- Skjermingsfradrag (lånesaldo x skjermingsrenten x 1/12)
= Renteinntekt til ekstrabeskatning

Det er ikke anledning til å overføre ubenyttet skjerming fra måneder der den effektive renten er lavere enn skjermingsrenten.

#### 4.3.2 Skjermingsfradraget

Skjermingsfradraget settes lik lånesaldoen ved månedens begynnelse multiplisert med månedens skjermingsrentesats. Ved låneopptak i løpet av kalendermåneden brukes lånesaldoen ved opptaksdatoen. Ved flere låneopptak av samme selskap samme måned, brukes lånesaldoen ved siste låneopptak. Dette gjelder uansett om det er et nytt lån eller økning av et allerede eksisterende lån.

#### Eksempel

Person A gir et lån til selskap B den 10. januar på kr 100 000. Den 25. januar gir A et nytt lån til selskap B på kr 50 000. Grunnlag for skjermingsfradrag for A denne måneden vil således være kr 150 000.

Ved utstedelse av fordring til underkurs skal lånesaldoen beregnes ut fra utstedelseskursen.

Ved kreditorskifte i løpet av kalendermåneden, skal skjermingsfradraget tilordnes den som er kreditor den datoen lånesaldoen beregnes, normalt ved månedens begynnelse.

#### 4.3.3 Skjermingsrenten

SKD fastsetter skjermingsrenten forskuddsvis for hver tomånedersperiode i inntektsåret. Renten fastsettes med utgangspunkt i Norges Banks rente på statskasseveksler med tre måneders løpetid, nedjustert med 28 %, avrundet ned til nærmeste tiendedels prosentpoeng.

For 2012 er skjermingsrenten:

Jan/feb	mars/april	mai/juni	juli/avg	sept/okt	nov/des
1,1 %	1,1 %	1,1 %	1,1 %	1,1 %	1,1 %

Skjermingsrenten for hver tomånedersperiode publiseres på skatteetaten.no etter hvert som den fastsettes.

#### 4.3.4 Eksempel på beregning av grunnlag for ekstrabeskatning

Lånesaldo 1. januar 2012 er kr 300 000

Lånesaldo 1. februar 2012 er kr 280 000

Avtalt rentesats januar og februar 2012 er 4,0 %. Skjermingsrenten for januar og februar 2012 er 1,1 %.

Januar:

Faktisk påløpt rentebeløp ( $300\,000 \times 4,0\% \times 1/12$ )	kr	1 000
- alminnelig inntektsskatt $1\,000 \times 28\%$	kr	280
- skjermingsfradrag ( $300\,000 \times 1,1\% \times 1/12$ )	kr	275
= renteinntekt til ekstrabeskatning januar	kr	445

Februar:

Faktisk påløpt rentebeløp ( $280\,000 \times 4,0\% \times 1/12$ )	kr	933
- alminnelig inntektsskatt ( $933 \times 28\%$ )	kr	261
- skjermingsfradrag ( $280\,000 \times 1,1\% \times 1/12$ )	kr	257
= renteinntekt til ekstrabeskatning februar	kr	415

#### 4.4 Selskapets opplysningsplikt

Selskaper som omfattes av reglene har etter lignl. § 6-4 nr. 6 plikt til å opplyse om gjeld og rentebetalinger til personlige skattytere for lån som omfattes av reglene. Lånesaldo ved inngangen til hver måned skal fremgå.

Skattedirektoratet har for inntektsåret 2011 bestemt at selskapene ikke ukrevd skal gi slike opplysninger til likningsmyndighetene, og selskapene kan for inntektsåret 2011 derfor se bort fra innberetningsplikten.

Det er unntak fra denne opplysningsplikten på lån knyttet til mengdegjeldsbrev og innskudd i bank.

## 5 Tidfesting

### 5.1 Hovedregel

Renteinntekt skattlegges i henhold til realisasjonsprinsippet, som hovedregel i det inntektsåret rentene tjenes opp (påløper/ubetinget krav oppstår). Det er uten betydning når rentene skal betales etter låneavtalen, enten det er forskuddsvis eller etterskuddsvis.

Om når tap på skattlagt rentefordring anses for å være endelig konstatert og om adgangen til nedvurdering av utestående fordring ved årets utgang, se emnet «[Fordringer](#)».

### 5.2 Unntak, misligholdte renter som ikke inngår i et regnskap

#### 5.2.1 Generelt

Reglene nedenfor gjelder for

- alle skattytere som ikke har bokføringsplikt, (se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)»), og
- skattytere som har bokføringsplikt, for renter som ikke inngår i regnskapet.

#### 5.2.2 Renter forfalt til betaling

Er opptjente renter, som er forfalt til betaling etter låneavtalen, ikke blitt betalt ved inntektsårets utgang, skal skattyteren

- for renter opptjent og skattlagt i året før inntektsåret; gis tilsvarende inntektsfradrag (bare aktuelt for etterskuddsrenter), jf. sktl. § 14-20 (2) bokstav a nr. 2, og
- for renter opptjent i inntektsåret; ikke skattlegges for de forfalte, men ikke-betalte (del av) rentene dette året, jf. sktl. § 14-20 (2) bokstav a nr. 1. (Dette er aktuelt både for forskuddsrente og etterskuddsrente.)

### 5.2.3 *Senere betaling*

Betales slike renter som er tilbakeførte ved et fradrag i forfallsåret eller som ikke er skattlagte i opptjeningsåret, skattlegges disse rentene i betalingsåret.

### 5.2.4 *Når anses renten betalt*

Om når renten skal anses betalt, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.1.

## 5.3 *Renter av fond i pelsdyrnæring*

Om tidfesting ved beskatning av renter av fond i pelsdyrnæringen, se emnet «Pelsdyr».

## 5.4 *Renter av fond for reineiere*

Om tidfesting ved skattlegging av renter av avviklings- og omstillingsfond for reineiere, se emnet «Reindrift».

## 5.5 *Renter av premiefond*

Om behandlingen av renter av premiefond, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon», pkt. 5.

## 5.6 *Avkastning på livsforsikring*

Om tidfesting ved skattlegging av avkastning av sparedelen av en livsforsikring (kapitalforsikring), se emnet «Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring)», pkt. 5.

## 5.7 *Uttaksprovisjon/dekort*

På visse bankinnskudd får skattyter godskrevet full rente hvert år, men må tåle reduksjon ved eventuelt uttak, med fastsatt prosent av det uttatte beløp. Påløpte renter skattlegges fullt ut. Om fradrag for uttaksprovisjon, se emnet «Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.».

## 5.8 *Innskudd med bindingstid*

Dersom innskyter binder innskuddet for en bestemt periode vil han kunne oppnå en høy rente. Innskyter har her fått en ubetinget rett til, dvs. opptjener den høyere renten først i det inntektsåret bindingstiden utløper. Løper det en lavere rente som innskyter uansett skal godskrives, skal denne inntektsføres løpende.

## 5.9 *Bankinnskudd med aksjeindeksert avkastning og indeksobligasjoner*

For bankinnskudd med aksjeindeksert avkastning og indeksobligasjoner der positiv avkastning godskrives sparerer med endelig virkning det enkelte året, skattlegges avkastningen løpende som renteinntekt.

For bankinnskudd med aksjeindeksert avkastning og indeksobligasjoner der positiv avkastning først godskrives sparerer med endelig virkning i forbindelse med oppgjør av fordringen, tidfestes avkastningen som renteinntekt i oppgjørsåret.

Se nærmere FIN 3. juli 1998 i Utv. 1998/1054 og FIN 14. september 2005 i Utv. 2005/1170.

# 6 *Hvem skattlegges renter hos*

## 6.1 *Generelt*

Renteinntekter skattlegges som hovedregel hos den som eide bankinnskuddet eller fordringen mv. i den perioden renten ble opptjent.

Blir f.eks. en rentebærende obligasjon overdratt i løpet av inntektsåret, skal selgeren skattlegges for renter opptjent før overdragelsen og kjøperen for renter som opptjenes

etter overdragelsen. Det er uten betydning hvem som var eier av obligasjonen da rentene forfalt til betaling, eller hvem av dem som får rentene utbetalt. Tilsvarende gjelder for fordeling av renteelementet for gjeldsbrev som skal innløses til høyere kurs enn utstedelseskurs, se emnet «[Verdipapirer](#)», pkt. 3.5.2.

### **6.2 Renter av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i sparebanker mv.**

Aksjeselskap mv., se sktl. § 2-38 (1), er ikke skattepliktig for lovlig utdeling av renter på egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), se emnet «[Fritaksmetoden](#)». Eier et deltakerlignet selskap egenkapitalbevis, skal slike renter ikke inngå ved fastsetting av skattepliktig inntekt til fordeling på deltakerne, jf. sktl. § 10-41 (2), se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

For fysiske personer vil renter av egenkapitalbevis i sparebanker mv., utover skjermingsfradraget, skattlegges hos den som eier egenkapitalbeviset på det tidspunktet rentene er besluttet utbetalt.

### **6.3 Renter av sperret bankinnskudd**

Renter av bankinnskudd som er sperret, skattlegges hos den som skal godskrives renteinntektene.

### **6.4 Rentekompensasjon ved utlån av verdipapirer mv.**

Rentekompensasjon, som innlåner etter avtale med utlåner er forpliktet til å yte, ved verdipapirlån etter sktl. § 9-11, klassifiseres på samme måte som den avkastningen den erstatter, det vil si renter på de underliggende utlånte verdipapirene. Skattesubjekt for rentekompensasjonen er den endelige mottakeren av kompensasjonen (gjelder ikke for mellomliggende innlånere/utlånere).

### **6.5 Avkastning av livsforsikring**

Om hvem som skal skattlegges for avkastning av sparedelen for livsforsikring, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)».

### **6.6 Ektefeller**

Om fordeling av renteinntekter mellom ektefeller, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

### **6.7 Barn**

Om hvem som skal skattlegges for barns renteinntekt, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

### **6.8 Dødsfall**

Om hvem som skal skattlegges for renteinntekter ved dødsfall, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)».

## **7 Skattestedet**

Forskuddspliktige skattlegges for renteinntekter i bostedskommunen. Dette gjelder med mindre renteinntekten er inntekt i virksomhet undergitt stedbundet skattlegging i annen kommune, se emnet «[Skattestedet](#)».

## **8 Opplysningsplikt**

Om skjemaer for spesifikasjon av bankinnskudd og lignende, se emnet «[Opplysningsplikt om egne forhold](#)».



# Renter av gjeld

- Sktl. § 4-3 (1) bokstav d, § 6-40, § 14-20 og § 14-23.
- FSVIN § 6-40.

## 1 Fradrag i formue

Ved formuesligningen er fradraget for renter begrenset til de terminer som er påløpt og forfalt til betaling, men ikke betalt ved årsskiftet, se sktl. § 4-3 (1) bokstav d, jf. § 4-1. Se for øvrig emnet «Gjeld».

## 2 Fradrag i inntekt

### 2.1 Generelle prinsipper

#### 2.1.1 Hovedregel

Som hovedregel er alle renter av skattyters egen gjeld fradragsberettiget ved inntektsligningen, jf. sktl. § 6-40. Dette gjelder uavhengig av formålet med lånet.

Skattyter må være ansvarlig som låntaker for gjelden i det tidsrommet rentebeløpet påløper. Er flere ansvarlige for gjelden i samme tidsrom, f.eks. ikke-meldepliktige samboere, har den enkelte skattyter bare fradragsrett for renter som faller på skattyters andel av gjelden etter den interne avtale. Dette gjelder selv om skattyter utad er solidarisk ansvarlig og faktisk betaler hele rentebeløpet.

Om når skattyter har kausjonert for gjeld, se [pkt. 6.15](#).

Fradragsrett er videre betinget av at skattyter har en reell plikt til å dekke (betale) hovedstolen og rentebeløpet.

Får skattyter skattepliktig tilskudd til dekning av rentene, vil rentene likevel være fradragsberettiget. Om betydningen av at rentene er dekket med skattefrie tilskudd fra det offentlige, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd». Om betydningen av at rentene er dekket av midler mottatt skattefritt fra andre, se emnet «Kostnader – allment om fradrag».

Nærmere om avgrensning av hva som er gjeldsrenter, se [pkt. 6](#).

Dersom en kostnad ikke anses som gjeldsrente, kan kostnaden likevel være fradragsberettiget etter andre regler, f.eks. som kostnader i virksomhet.

Om fradrag for beregnet rentefordel ved rimelig lån i arbeidsforhold mv., se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap».

#### 2.1.2 Unntak, renter på skatt

Følgende rentekostnader er etter sktl. § 6-40 (5) bokstav b og c unntatt fra fradragsrett både for forskuddspliktige og etterskuddspliktige skattytere

- rentetillegg beregnet etter sktbl. § 11-5 i forbindelse med avregning av skatt ved ordinær ligning
- renter beregnet ved endringssak etter sktbl. § 11-2 og lignl. § 9-10, jf. skattebetalingsforskriften § 19-2-4

Renter på etterberegnet merverdiavgift etter sktbl. § 11-2 omfattes ikke av dette unntaket.

Forsinkelsesrente (morarente) etter sktbl. § 11-1 ved for sen betaling av skatt er fradragsberettiget.

#### 2.1.3 Unntak, renter på egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)

Det er ikke fradragsrett for renter som sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finansieringsforetak har utbetalt på egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), jf. sktl. § 6-40 (5) bokstav a. Slik utbetaling likestilles med utbytte.

Det er ikke fradragsrett for renter på egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) utbetalt fra samvirkeforetak av låntakere, jf. sktl. § 6-40 (5) bokstav a.

#### 2.1.4 Unntak, rente på andelskapital i samvirkeforetak

Om behandling av rente på andelskapital i samvirkeforetak, se emnet «Samvirkeforetak», [pkt. 11.3](#).

### 2.1.5 Særskilt om ettergitte renter

Om behandling av ettergitte renter, se [pkt. 6.5](#).

## 2.2 Særregler for visse grupper

### 2.2.1 Stat, fylkeskommune og kommune

Stat, fylkeskommune og kommune har sjablongmessig fradrag for gjeld, jf. sktl. § 4-53. De gis fradrag bare for renter av den gjeld som kommer til fradrag ved formuesfastsettingen, jf. sktl. § 6-40 (4).

### 2.2.2 Offentlig eide kraftforetak

Lån fra en kommune til kraftforetak eid av kommunen, skal behandles som lån mellom selvstendige skattesubjekter dersom låneforholdet er vedtatt av kommunestyret, se sktl. § 18-4.

## 2.3 Utland

Skattyter kan kreve fradrag for renter av gjeld til långiver (kreditor) som er bosatt/hjemmehørende i utlandet.

For person bosatt eller selskap mv. hjemmehørende i Norge som enten

- har fast eiendom i utlandet, eller
- utøver eller deltar i virksomhet i utlandet

og hvor inntekt av slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale (fordelingsmetoden), skal fradraget for gjeldsrenter i Norge begrenses. Om gjennomføring av slik begrensning, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», [pkt. 20](#).

Om fradrag for gjeldsrenter for skattytere som har flyttet til eller fra Norge i løpet av året, se emnet «[Utland – bosettelse i Norge en del av året](#)».

Om skattyter som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

Om hvilke renter som kan fradras for skattyter bosatt/hjemmehørende i utlandet, men som er begrenset skattepliktig i Norge, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)» og emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)», [pkt. 2.5.2](#). Om særskilt fradragsrett etter sktl. § 6-71 for skattyter bosatt innenfor EØS når tilnærmet hele skattyters inntekt av arbeid mv. skattlegges i Norge, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)», [pkt. 4](#).

## 2.4 Hvem tilkommer inntektsfradraget

### 2.4.1 Generelt

I utgangspunktet har en skattyter bare krav på fradrag for renter av egen gjeld.

Overføres gjeldsforpliktelsen fra en skattyter til en annen f.eks. i forbindelse med salg av fast eiendom, er renter som er påløpt før overtakelsen av gjeldsforpliktelsen selgerens renter. Renter påløpt etter overtakelsen er kjøperens renter. Det er uten betydning for behandling av rentefradraget hvem som etter avtalen foretar selve utbetalingen til kreditor.

### 2.4.2 Ektefeller, generelt

Når ektefeller lignedes sammen (felles eller særskilt), godtas normalt rentefradraget hos den av ektefellene som har ført opp renten, uten hensyn til om betalingsforpliktelsen privatreteplig påhviler den andre. Om unntak for renter vedrørende felles bedrift, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», [pkt. 13.6](#).

Lignede ektefellene hver for seg (atskilt), kan hver av dem i utgangspunktet bare kreve fradrag for renter av egen gjeld, se likevel nedenfor.

### 2.4.3 Ektefeller, inngåelse av ekteskap

Gjeldsrenter påløpt etter inngåelsen av ekteskapet, kan føres til fradrag hos den av ektefellene som har ført opp rentene. Dette gjelder selv om rentene vedrører den annen

ektefelles gjeld og selv om ektefellene lignes hver for seg dette året, fordi ekteskapet er inngått etter 1. november året før inntektsåret.

#### 2.4.4 *Ektefeller, separasjon/skilsmisse*

Om fradrag for gjeldsrenter ved separasjon og skilsmisse, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

#### 2.4.5 *Ungdom som er 17 år eller eldre i inntektsåret*

Gjeldsrenter vedrørende gjeld som påhviler ungdom som er 17 år eller eldre i inntektsåret, skal føres til fradrag hos ungdommen.

#### 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, 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 [pkt. 6.15](#).

Er begge ikke-meldepliktige samboere ansvarlige for gjelden i samme tidsrom, skal hver av dem ha fradrag for sin del av rentebeløpet etter en reell, intern avtale om ansvaret for gjelden. Endring av den interne avtalen om ansvar for gjelden kan ikke anses som reell når samboerne endrer den uten å kunne påvise reelle grunner for endring utenom de skattemessige. Slike reelle grunner kan f.eks. være vesentlige endringer i inntektsforholdene. Avtale om endring av ansvaret for gjeld, får bare virkning for renter påløpt etter datoen for endringen. Foreligger det ikke en reell, intern avtale, deles rentefradraget likt mellom samboerne når begge er ansvarlige for gjelden overfor kreditor. Det er ikke tilstrekkelig med en avtale om at en av partene skal dekke en andel av den andres gjeldsrenter så lenge det underliggende ansvarsforholdet for gjelden er uendret, se LRD 28. februar 1991 (Hålogaland) i Utv. 1991/569.

Om når samboere er meldepliktige, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

#### 2.4.8 *Deltakerlignet selskap*

Renter av gjeld som påhviler et deltakerlignet selskap, skal føres til fradrag i selskapets inntekt før fordeling av over- eller underskudd på deltakerne. Dette gjelder selv om deltakerne betaler rentene utenom selskapet. Om hvilke selskaper som deltakerlignes, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)».

#### 2.4.9 *Sameie*

Om fordeling av gjeldsrenter mellom sameiere, se emnet «[Sameie – ligning etter bruttometoden](#)».

### 3 Tidfesting av inntektsfradrag

#### 3.1 *Renter som inngår i et regnskap*

##### 3.1.1 *Generelt*

Skattytere som har bokføringsplikt, herunder de som også har årsregnskapsplikt, skal ha fradrag for renter som skal føres i regnskapet og som er påløpt i inntektsåret (realisasjonsprinsippet). Dette gjelder selv om rentene er forfalt, men ikke betalt ved inntektsårets utgang.

Opphører virksomheten i et aksjeselskap eller et deltakerlignet selskap uten at selskapet oppløses, vil selskapet fortsatt være bokføringspliktig. Selskapet skal da fortsatt følge reglene om fradrag for renter som gjelder for bokføringspliktig.

### 3.1.2 Renter påløpt under egentilvirkning av driftsmidler

Rentekostnader ved finansiering av egentilvirkning av driftsmidler kan etter skattyters valg fradragsføres det året de påløper, eller aktiveres på det enkelte driftsmidlet. Dette vil f.eks. gjelde byggelånsrenter.

## 3.2 Renter som ikke inngår i regnskap

### 3.2.1 Generelt

Sktl. § 14-20 har unntak fra realisasjonsprinsippet for renter som ikke er betalt ved forfall. Unntakene gjelder for

- skattytere som ikke har bokføringsplikt (privatpersoner), og
- skattytere som har bokføringsplikt, i den utstrekning rentene ikke inngår i den bokføringspliktige virksomheten

Om hvem som har bokføringsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt».

Reglene gjelder tilsvarende for fordringshaverens og skyldnerens dødsbo, se sktl. § 14-20 (2) bokstav c.

### 3.2.2 Gjeldsrenter som er betalt eller som ikke er forfalt til betaling

For gjeldsrenter som påløper i inntektsåret, og

- enten er betalt før utløpet av inntektsåret
- eller forfaller til betaling etter utløpet av inntektsåret (etterskuddsrenter)

gis det fradrag etter hovedregelen i det året det oppstår en ubetinget plikt til å betale rentene (realisasjonsprinsippet), jf. sktl. § 14-2 (2). Dette er normalt det året rentene påløper. Dette gjelder selv om det ved ligningen er på det rene at rentene ikke betales ved forfall.

### 3.2.3 Gjeldsrenter som ikke er betalt ved forfall (mistlighold)

Påløpne renter som etter låneavtalen er forfalt til betaling innen utløpet av inntektsåret, men som ikke er betalt ved inntektsårets utgang, kan ikke fradragsføres dette året. Rentene kommer først til fradrag det året rentene betales. Er rentene påløpt og fradragsført i et tidligere år, gis et inntektstillegg tilsvarende det fradraget som er gitt i det tidligere året for den ikke-betalte (delen av) renten. Dette får bare betydning for etterskuddsrente.

Er rentene påløpt i inntektsåret, gis det ikke fradrag for den forfalte, men ikke-betalte (delen av) renten vedkommende år. Dette får betydning for både for forskuddsrente og etterskuddsrente.

Om hva som anses som betaling av renter, se pkt. 6.1.

### 3.2.4 Utsatt forfallstidspunkt

Bli forfallstidspunktet utsatt uten at det er knyttet betingelser til utsettelsen, skal det nye forfallstidspunktet legges til grunn for etterfølgende terminer.

### 3.2.5 Senere betaling

Betales tilbakeførte renter eller renter det ikke er gitt fradrag for, i et senere år, gis det fradrag for rentene i betalingsåret. Om hva som anses som betaling av renter, se pkt. 6.1.

## 3.3 Særlig om gjeldsrenter til Lånekassen

Gjeldsrenter til Lånekassen føres til fradrag det året de betales (kontantprinsippet), se sktl. § 14-20 (3).

## 4 Flere kommuner

Om fordeling av rentefradrag mellom flere kommuner, se emnet «Gjeld» og emnet «Fordelingsfradrag».

## 5 Spesifikasjon

Skattyter er forpliktet til uoppfordret å spesifisere gjeldsposter og oppgi fordringshavers navn og adresse, gjeldsbeløpet og renten. Plikten til å spesifisere gjelder ikke

- selskaper, bo og andre innretninger

- skattepliktige som har bokføringsplikt
- skattepliktige innen jordbruk, skogbruk og fiske som har plikt til å levere næringsoppgave

Spesifikasjon gis i selvangivelsen eller i vedlegg til selvangivelsen. Se for øvrig emnet «Opplyningsplikt om egne forhold».

## 6 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)

### 6.1 Betaling av renter

#### 6.1.1 Generelt

Renter anses betalt selv om skattyter tar opp nye lån for å betale rentene. Dette vil gjelde også i de tilfellene der det nye lånet er tatt opp hos den som skal ha rentene for det gamle lånet, f.eks. i kassakredittforhold der rentene etter avtalen normalt skal tillegges hovedstolen og inngå i grunnlaget for renteberegning. Det samme gjelder om skattyter har inngått ny låneavtale med långiveren, jf. FIN 10. januar 1986 i Utv. 1986/51.

Derimot anses ikke rentene betalt om skattyter har misligholdt lånet ved å oversitte betalingsfristen og långiver deretter aksepterer en utsettelse med rentebetalingen uten å innvilge et ytterligere lån. Om tidspunktet for betaling for øvrig, se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet».

#### 6.1.2 Delvis betaling av renter og hovedstol under ett

Det vil normalt fremgå av nedbetalingsplanen i låneavtalen hvordan debitors innbetalinger skal fordeles mellom renter og hovedstol. Betales det mindre enn det planen tilsier, må det avgjøres hva innbetalingen skal anses å dekke.

Skyldneren vil i utgangspunktet ha 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 valgretten over til kreditor. Valgretten må utøves i forbindelse med betalingen. Inngår gjelden mv. i et regnskap, må de rettslige virkningene av valget gjennomføres i regnskapet.

Foreligger det ved ligningen ingen opplysninger om hva delinnbetalingen skal anses å dekke, anses først omkostninger, dernest renter og til slutt hovedstolen som betalt, se FIN 6. november 1995 i Utv. 1996/812.

#### 6.1.3 Betaling etter at kreditor har ettergitt deler av renter/hovedstol

Ettergir kreditor deler av samlet gjeld bestående av resterende hovedstol og misligholdte renter, er det i utgangspunktet kreditor som velger om det er renter eller hovedstol som er ettergitt, se pkt. 6.5.3. Valgretten må utøves samtidig med ettergivelsen. Valget vil således være bindende for hvordan ettergivelsen skal føres i kreditors regnskap.

Foreligger det ved ligningen ingen opplysninger om hvordan en ettergivelse fordeles, anses først omkostninger, dernest renter og til slutt hovedstolen som ettergitt, sml. FIN 6. november 1995 i Utv. 1996/812.

Betaler debitor bare en del av restgjelden etter ettergivelsen, er det i utgangspunktet debitor som avgjør hva delbetalingen skal dekke av det som ikke er ettergitt, se pkt. 6.1.2.

#### 6.1.4 Konkurs

Renter av gjeld som er påløpt hos konkursdebitor kan ikke fradragsføres hos konkursboet.

Dividendeutbetaling fra konkursbo er en utbetaling på vegne av konkursdebitor, og skal behandles på samme måte som om konkursdebitor hadde foretatt betalingen. Utbetalingen skal anses å dekke hovedstolen først. Bare dividende utover hovedstol på åpningsdagen for konkursen, kan anses som betaling av renter for konkursdebitor, se FIN 20. november 1995 i Utv. 1995/1271.

### 6.2 Borettslag/boligbyggelag

Når boligbyggelag fører opp boliger, fastsettes vanligvis en bestemt dato for innbetaling av borettsinnskudd. Dersom innskuddet ikke er innbetalt til denne datoen, foretas renteberegning fram til innbetaling finner sted enten leiligheten er solgt eller ikke. I tilfelle hvor borettslagger erverver en leilighet etter at innskuddet skulle vært innbetalt, blir han

belastet med beregnede renter fra den fastsatte datoen for beregning av innskuddet. Renter som er påløpt før borettskriveren ervervet leiligheten, anses ikke som gjeldsrenter for ham, men som en del av hans kostpris.

Om fradrag for boligselskaps underskudd, herunder renter, hos andelshaverne, se emnet «*Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne*».

### 6.3 Byggelånsrenter

Renter av gjeld som påhviler skattyter som byggherre under byggingen, er fradragsberettiget. Rentebeløpet kan tillegges byggets inngangsverdi eller fradragsføres etter skattyters valg, uavhengig av behandlingen i et eventuelt regnskap. Det samme gjelder ved egentilvirkning av andre driftsmidler.

Overtar skattyter et bygg fra byggmester/entreprenør, er byggmester/entreprenør normalt ansvarlig for gjelden i byggeperioden. Kjøper/byggherre kan da ikke få fradrag for de gjeldsrentene som påløper før han er ansvarlig for gjelden. Normalt vil dette være ved overlevering av bygget. Renter som beregnes for tidsrom før bygget overtas, kan da ikke anses som renter, men må regnes som en del av byggets kostpris, se SKD 12. desember 1973 i Utv. 1974/88 (senere tiltrådt av FIN).

### 6.4 Dødsfall

Om fradrag for gjeldsrenter i forbindelse med dødsfall, se emnet «*Arvelater/etterlatte/dødsbo*».

### 6.5 Ettergivelse av renter/hovedstol

#### 6.5.1 Isolert ettergivelse av renter som ikke inngår i et regnskap

Ettergis påløpte, men ubetalte renter som ikke inngår i et regnskap, etter at rentene er forfalt til betaling, fører misligholdet til at rentene ikke er fradragsberettiget eller at et eventuelt fradrag i tidligere år skal tilbakeføres til inntekt i misligholdsåret. Ettergivelsen i seg selv fører normalt ikke til noen endring i ligningen.

Ettergis påløpte renter før de er forfalt til betaling, vil renter påløpt fram til tidspunktet for ettergivelsen være fradragsberettiget til tross for at de ikke blir betalt.

Blir renter unntaksvis ettergitt før de er påløpt, vil det ikke foreligge fradragsrett hos debitor.

Ettergivelse og tilbakebetaling av renter som alt er betalt, fører ikke til noen endring i fradragsretten.

Om ettergivelse av renter/lån fra arbeidsgiver mv., se emnet «*Lån fra arbeidsgiver/eget selskap*», pkt. 6.

#### 6.5.2 Isolert ettergivelse av renter som inngår i et regnskap

Ettergis ubetalte renter som inngår i regnskapet hos en bokføringspliktig virksomhet, jf. bokføringsloven § 2, vil renter påløpt før ettergivelsestidspunktet fortsatt være fradragsberettiget. Dette gjelder både renter fradragsført et tidligere år og renter påløpt i ettergivelsesåret frem til ettergivelsestidspunktet.

Renter som ettergis før de er påløpt er ikke fradragsberettiget. Dette vil f.eks. gjelde når forskuddsrente som ikke er betalt ved forfall, blir ettergitt.

#### 6.5.3 Ettergivelse under ett av hovedstol og renter

Ved delvis ettergivelse av skyldnerens gjeld, er det kreditor som har valgretten med hensyn til hva ettergivelsen skal anses å omfatte. Valgretten må utøves samtidig med ettergivelsen og valget vil således være bindende for hvordan betalingen skal føres i kreditors regnskap.

Hvis det ikke er foretatt noe valg, anses omkostninger ettergitt først, dernest renter og til slutt hovedstolen. Om kombinasjon av ettergivelse og delbetaling, se pkt. 6.1.3.

#### 6.5.4 Betinget ettergivelse av renter

I forbindelse med gjeldssanering kan det inngås avtale om at såfremt debitor betaler et fastsatt beløp innen en frist satt i avtalen, ettergir kreditor resten av gjelden, dvs. den overskytende del av summen av hovedstol og renter. Oppfyller ikke debitor vilkårene, vil

han oftest fortsatt være ansvarlig for hele hovedstolen og renter, også renter påløpt etter inngåelse av gjeldssaneringsavtalen.

Så lenge vilkårene for ettergivelse ikke er brutt, legges gjeldssaneringsavtalens bestemmelser om hvilket beløp som ettergis til grunn for ligningen. Skal debitor bare betale et fast beløp, anses det ikke å påløpe renter etter at gjeldssaneringsavtalen er inngått.

Om fordeling av det beløpet som betales på renter og hovedstol, samt om virkning av delvis ettergivelse av renter og hovedstol, se ovenfor.

Overholdes ikke vilkårene, skal debitor gis fradrag for renter etter de vanlige reglene som om avtalen ikke hadde vært inngått. For skattytere som ikke har bokføringsplikt, vil dette medføre at ubetalte renter påløpt og forfalt etter den opprinnelig låneplanen må anses for misligholdte, og først komme til fradrag når de betales.

#### 6.5.5 *Ettergivelse av hovedstol*

Ved hel eller delvis ettergivelse av hovedstol, påløper det ikke renter på den ettergitte delen av hovedstolen fra og med ettergivelsestidspunktet.

### 6.6 *Forsinkelsesrente*

Forsinkelsesrenter (morarente) ved for sen betaling, er en fradragsberettiget rentekostnad.

### 6.7 *Forsørgertillegg utbetalt av Forsvaret*

Menige i forsvaret med forsørgelsesbyrde får utbetalt forsørgertillegg av Forsvaret. Forsørgertillegget omfatter også botillegg hvor det inngår dekning av gjeldsrenter. Forsørgertillegget med botillegg er skattefritt. Botillegget reduserer ikke skattyters adgang til å 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 renten som ville bli forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved mislighold av lånet. Om andre kostnader, se [pkt. 6.23](#).

### 6.9 *Gavegjeldsbrev*

Gir en skattyter en gave ved å utstede et gjeldsbrev til gavemottageren, vil renter på gjeldsbrevet måtte anses som gave og ikke som gjeldsrenter. «Rentene» vil derfor ikke være fradragsberettiget for giveren.

Tar en skattyter opp lån for å yte et rentefritt «gavelån», f.eks. til en humanitær organisasjon, vil i utgangspunktet renter på det opptatte lånet være fradragsberettiget. Fradragsretten forutsetter at skattyter er ansvarlig overfor långiver. Om et tilfelle hvor lånet reelt sett var tatt opp av gavemottakeren, se Sk nr. 27/1982 i Utv. 1982/813.

### 6.10 *Gebyr mv.*

Gebyr mv. som har en nær og direkte tilknytning til låneforholdet anses som rentekostnader og er fradragsberettiget etter sktl. § 6-40 (1). Dette gjelder for eksempel termingebyr.

Gebyr som konto innehaver 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.

Om eventuell fradragsrett for gebyrer og andre omkostninger ved låneopptak, se [pkt. 6.23](#).

### 6.11 *Gjeldsforsikring*

Når låntaker har inngått avtale om gjeldsforsikring, dvs. at hele eller deler av gjelden faller bort ved død, er kostnadene til dette ikke renter av gjeld. Disse kostnadene er premie til livsforsikring, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)».

## 6.12 Indeksregulerte lånobligasjoner

Indekstillegg på lån, som er basert på den offentlige konsumprisindeksen og som er opprettet til sikring av hovedstolen, skal ikke behandles som rente, jf. HRD i Utv. 1975/565 (Rt. 1975/944).

For indeksobligasjoner og banksparing med aksjeindeksert avkastning trer indekstillegget i stedet for ordinær rente. Slike indekstillegg er basert på indekser på ulike finansielle markeder. Avkastningselementet likestilles med rente, se FIN 3. juli 1998 i Utv. 1998/1054 og FIN 14. september 2005 i Utv. 2005/1170. FIN vurderer slike indekstillegg annerledes enn hva som var tilfellet i HRD i Utv. 1975/565 (Rt. 1975/944).

## 6.13 Innfrielse av fastrentelån før forfall

### 6.13.1 Låntaker

Ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp vil tilbakebetaling av lånet med beløp utover lånets pålydende (overkurs) pga. lavere alminnelig rentenivå kunne likestilles med gjeldsrente for låntaker. Forutsetningen er at det dreier seg om lån til ordinære forretningsmessige betingelser, med renter innenfor marginen for vanlig markedsrente på avtaletidspunktet.

Om behandling av underkurs som låntaker får godtgjort fra långiver ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, se emnet «Renteinntekter», pkt. 2.3.

### 6.13.2 Långiver

Underkurs som långiver godtgjør låntaker ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, behandles som tap ved realisasjon av fordringen hos långiveren. Slikt tap vil alltid være fradragsberettiget i virksomhet. Utenfor virksomhet vil tapet være fradragsberettiget dersom en gevinst hadde vært skattepliktig, se emnet «Verdipapirer». Forutsetningen er at det dreier seg om lån til ordinære forretningsmessige betingelser, med renter innenfor marginen for vanlig markedsrente på avtaletidspunktet.

Om behandling av overkurs som långiver får godtgjort av låntaker ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, se emnet «Renteinntekter», pkt. 2.3.

## 6.14 Inkassoomkostninger

Inkassogebyr og andre omkostninger i forbindelse med inkasso, anses ikke som rentekostnad. Det vil normalt også påløpe rentekomkostninger ved inkasso. Disse behandles som rentekostnader på vanlig måte.

## 6.15 Kausjon

Kausjonsansvar anses som gjeld for kausjonisten fra det tidspunktet hoveddebitor ikke lenger er i stand til å betale sin gjeld ved forfall (insolvens). For selvskyldnerkausjonist blir kausjonsansvaret gjeld fra det tidspunkt hoveddebitor misligholder plikten til å betale renter/avdrag.

Hvis en forbruker (privatperson) stiller kausjon overfor en bank eller annen finansinstitusjon, kan kausjonisten først bli ansvarlig for gjelden når institusjonen har tatt rettslige skritt mot hoveddebitor for å få tvangsgrunnlag, jf. lov 25. juni 1999 nr. 46 (finansavtaleloven) § 71 (1). Har institusjonen tvangsgrunnlag for utlegg, kan krav rettes mot kausjonisten når det er begjært utlegg mot låntakeren, jf. finansavtaleloven § 71 (2). En forbruker vil i slike tilfeller ikke ha adgang til å stille selvskyldnerkausjon.

Renter påløpt etter at kausjonsansvaret har blitt gjeld, anses som renter også for kausjonisten. Kausjonisten har krav på tilbakebetaling fra debitor (regress). I utgangspunktet er derfor renten ikke fradragsberettiget hos kausjonisten. Får ikke kausjonisten rentebeløpet tilbake fra debitor, vil beløpet være fradragsberettiget når den manglende betalingen er endelig konstatert og vilkårene for øvrig er oppfylt.

Tilsvarende gjelder for realkausjon, ved at kausjonist gir kreditor pantessikkerhet for eksempel i en fast eiendom, men uten å kunne gjøres ansvarlig etter kausjonen med sin øvrige formue. Forutsetningen for fradrag i slike tilfeller, er at pantessikkerheten gir tilstrekkelig dekning av rentene. (Hvis kausjonisten har betalt kreditor og regresskravet overfor hoveddebitor har verdi, skal dette føres opp som formuespost.) Hvis en forbruker



(privat låntaker) har stilt pant for gjeld overfor en bank eller annen finansinstitusjon, kan kausjonisten først bli ansvarlig når det er gått tre måneder fra institusjonen har begjært tvangsdekning i pantet, jf. finansavtaleloven § 71 (3).

### **6.16 Kreditors føring av rentene, virkningene for debitor**

Det forhold at kreditor avskriver påløpte renter som uerholdelig, vil isolert sett ikke påvirke fradragsretten for debitor. Det samme gjelder om kreditor slutter å inntektsføre rentene etter hvert som de påløper på grunn av debitors manglende betalingsevne.

### **6.17 Kredittforening**

Vanligvis kan låntaker få tilbakebetalt medlemsinnskudd i kredittforeninger. Innskuddet er da ikke fradragsberettiget. Skal innskuddet ikke tilbakebetales, anses det som en rentekostnad.

Låntakers innbetaling av tilleggsansvar i kredittforeninger, anses som ekstraordinære finansieringskostnader og kommer derfor til fradrag som renter av gjeld, se FIN 28. januar 1992 i Utv. 1992/97.

### **6.18 Kredittkjøp**

#### **6.18.1 Generelt**

Som renter av gjeld regnes også renter og omkostninger ved kjøp av løsøre på kreditt (kredittkjøp) hvor

- det er avtalt utsettelse med betaling av kjøpesummen eller en del av den, eller
- kjøpesummen dekkes ved lån fra selger eller annen 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 FSFIN § 6-40 og nedenfor.

#### **6.18.3 Unntak**

De formelle vilkårene og begrensningene i fradraget gjelder ifølge FSFIN § 6-40-1 ikke i følgende tilfeller

- ved kjøp av fast eiendom
- ved kjøp av driftsmidler
- ved næringsdrivendes kjøp av varer for videresalg eller bruk i virksomhet
- ved kontokjøp, hvis kredittlyteren er en sparebank, en forretningsbank eller et finansieringsforetak som har tillatelse til å drive finansieringsvirksomhet etter lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner § 3-3. (Kontokjøp er et lånekjøp hvor det er avtalt løpende kreditt, se definisjon i lov 21. juni 1985 om kredittkjøp § 3 nr. 2 (opphevet), og omfatter blant annet kjøp med kredittkort.)

#### **6.18.4 Maksimumsgrenser for rentefradrag/omkostninger**

For hver avtale om kredittkjøp er fradraget begrenset til en sats på 17 % effektiv rente, jf. FSFIN § 6-40-4 (2). Hvis oppgitt effektiv rente er høyere, skal maksimum fradragsbeløp beregnes forholdsmessig på grunnlag av betalte kredittkostnader i inntektsåret (se ovenfor), effektiv rente (se ovenfor) og maksimumssats 17 %.

$$\frac{(\text{Kostnad} \times 17 \%)}{(\text{effektiv rente i \%})}$$

For hver avtale om kontokreditt (kontokjøp), er fradraget begrenset til den delen av betalt kredittkostnad som tilsvarer 17 % 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 vilkårene vedrørende kontrakt gjelder likevel ikke ved kontokjøp og ved lånekjøp der lån ytes av en annen enn selger. Fradrag for renter og omkostninger ved andre kredittkjøp kan, jf. FSFIN § 6-40-2, bare kreves hvis kjøper ved skriftlig kontrakt, ved skriftlig bekreftelse fra selger eller på annen tilfredsstillende måte kan dokumentere følgende

- gjenstandens art
- salgsdato
- kontantprisen: den pris som selgeren ville krevd ved kontant betaling
- kontantinnnsatsen: det beløp kjøperen skal betale kontant
- kredittkostnader: summen av alle renter og andre tillegg til kontantprisen som kjøperen skal betale på grunn av kreditten
- kreditttiden: hvor lang tid gjelden skal betales over angitt i måneder, og i tilfelle når de enkelte avdragene skal betales
- effektiv rente ved inngåelsen av kontrakten: kredittkostnadene angitt som en årlig etterskuddsvis rente, beregnes av den delen av kontantprisen som kjøperen får kreditt for (kredittbeløpet) og i tilfelle under hensyn til nedbetalinger av kredittbeløpet i løpet av kreditttiden
- navn og adresse på selger
- navn, adresse og fødselsdato på kjøper

#### 6.18.6 *Formelle vilkår vedrørende betaling*

Fradrag for renter og omkostninger ved kredittkjøp kan, jf. FSFIN § 6-40-3, bare kreves hvis kjøper ved skriftlig oppgave fra kredittytter eller på annen tilfredsstillende måte kan dokumentere følgende

- kredittkostnader betalt i inntektsåret
- hvor stor del, angitt i kroner, av betalte kredittkostnader som er fradragberettiget 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 fradragberettiget utenom virksomhet. Se FIN 31. august 1982 i Utv. 1982/643. Blir det belastet renter, behandles disse på vanlig måte.

Om begrensninger i fradrag retten for renter i forbindelse med kjøpekort, se [pkt. 6.18](#).

Om skatteplikt/fradrag rett for valutagevinst/-tap ved bruk av kredittkort, se emnet «Valutagevinst/-tap».

### 6.20 *Leasing*

Leasing er en spesiell form for leie, hvor finansieringsmomentet er fremtredende. Ikke forfalt leasingleie anses ikke som skattemessig gjeld, og leasingleien er derfor ikke fradragberettiget som gjeldsrente etter sktl. § 6-40. Dette gjelder selv om det ved fastsetting av leasingleien inngår et kalkulatorisk renteelement, se SKD 29. juni 2007 i Utv. 2007/1270.

### 6.21 *Lån av verdipapirer, rentekompensasjon*

Rentekompensasjon, som innlåner etter avtale med utlåner er forpliktet til å yte ved verdipapirlån etter sktl. § 9-11, regnes som renter på gjeld for innlåneren, jf. sktl. § 6-40 (7). Som rentekompensasjon regnes et beløp som motsvarer den renten som i låneperioden er utdelt på et utlånt verdipapir.

## **6.22 Lån fra arbeidsgiverleget aksjeselskap**

Om fradrag for fordel av rimelig lån fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap, se emnet «Lån fra arbeidsgiver/eget selskap».

## **6.23 Omkostninger ved låneopptak mv.**

### **6.23.1 Til långiver**

Omkostninger som beregnes av långiver, likestilles med renter. Dette gjelder f.eks. dersom långiver beregner seg formidlingsprovisjon, fornyelsesprovisjon, etableringsgebyr, behandlingsgebyr, portoomkostninger, innfrielsesgebyr og omkostninger/gebyr ved fravikelse av prioritet.

Det samme gjelder provisjon beregnet av byggelånsbank der tilsagn om lån er gitt av Husbanken.

### **6.23.2 Til andre enn långiver**

Omkostninger som betales til andre enn långiver er normalt ikke å anse som rente. Dette vil f.eks. gjelde honorar mv. til takstmenn for taksering av fast eiendom, gebyr for tinglysing av pantobligasjon, meglerprovisjon betalt til andre enn långiveren, honorar til person som fører tilsyn med fremdriften av byggearbeid før 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.

## **6.24 Terminrente på forsikringspremie**

Premie for forsikring forfaller normalt til betaling forskuddsvis for ett år av gangen. Betaler forsikringstaker premien i flere terminer per år, beregner forsikringsselskapet seg et tillegg som de kaller terminrente. Dette tillegget anses som forsikringspremie og ikke som rente av gjeld.

## **6.25 Tilskudd til dekning av gjeldsrenter**

Om fradragsrett for gjeldsrenter dekket ved tilskudd fra det offentlige, se emnet «Tilskudd – offentlige tilskudd» og emnet «Kostnader – allment om fradrag».

## **6.26 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.

## **6.27 Valutalån**

Når privatpersoner bosatt i Norge tar opp lån i norske banker i utenlandsk valuta, forutsetter enkelte avtaler at restlånet etter hvert forfall omregnet til norske kroner aldri skal overstige det opprinnelige lånebeløpet. Ved negativ kursutvikling på norske kroner beregnes valutatap for hele restlånet. Dette valutatapet skal innbetales av låntakeren ved terminforfall. Tapet er ikke renter. Løper lånet videre med samme beløp i samme valuta, vil ikke valutatapet være endelig konstatert og derfor ikke tidfestet. Om fradragsrett og tidspunkt for fradrag for valutatap, se emnet «Valutagevinst/-tap».

# Representasjon

- Sktl. § 6-21.
- FSSKD § 6-21.
- Takseringsreglene § 2-3-6.

## 1 Fradragsrett

### 1.1 Generelt

Kostnader til representasjon er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-21.

Representasjon er tiltak som henvender seg utad til personer, bedrifter mv. som ikke er knyttet til bedriften.

Kostnader til tiltak som bare henvender seg til personer knyttet til bedriften som eier, ansatt, styremedlem, aksjonær mv., er ikke representasjon. Slike kostnader kan etter omstendighetene være privatuttak, lønn, velferdstiltak, sosiale kostnader, utbytte, utdeling mv. Som knyttet til bedriften anses eiere/deltakere, ansatte, styremedlemmer i aksjeselskap og aksjonærer mv. med ledsagere. Valgt revisor anses i denne forbindelse som knyttet til bedriften. Dersom den valgte revisor er et revisjonsselskap, gjelder dette bare for den aktivt utøvende revisor fra revisjonsselskapet. Eksterne aktører, som f.eks. regnskapsførere, konsulenter, forhandlere, leverandører og selgere, anses som utgangspunkt ikke som knyttet til bedriften dersom de er selvstendig næringsdrivende og ikke ansatte i bedriften. I noen tilfeller følger det av en oppdragsavtale mv. at personer ansatt hos en oppdragstaker mv. kan delta på tiltak som arrangeres for bedriftens egne ansatte. Dette gjelder for eksempel ved langvarige oppdrag, hvor det avtales at oppdragstakers ansatte skal kunne benytte seg av velferdsordninger på linje med egne ansatte. Dette anses ikke som representasjon, men et velferdstiltak for oppdragstakers ansatte.

Representasjon er ofte servering til f.eks. forretningsforbindelser, eller servering i forbindelse med kontakt med offentlige organer, besøk av delegasjon, besøk av pressefolk, besøk av foreninger mv. ved omvisninger. Representasjon kan også bestå av reiser til større sportsarrangementer, jakt- og fisketurer o.l. Representasjon kan også være gaver til forretningsforbindelser mv., drift av representasjonsbygninger, -båter, -biler mv.

Om bevertning av kunder og forretningsforbindelser, se [pkt. 6.1](#).

Om grensen mot reklamekostnader, se [pkt. 6.2](#) og emnet «[Reklameinntekter/-kostnader](#)».

Om grensen mot kurs og studiereiser, se [pkt. 6.4](#) og emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

Om bestikklser, se emnet «[Ulovlige inntekter, fradrag for bestikklser mv.](#)».

Om fradrag for lønn til ansatte, se [pkt. 7](#).

### 1.2 Lønnstaker

Lønnstakere, styremedlemmer i aksjeselskap mv. kan ikke kreve fradrag for kostnader til representasjon.

Dersom lønnstaker, styremedlem mv. får en godtgjørelse til å dekke representasjonskostnader, skal arbeidsgiveren behandle utbetalingen fullt ut som lønn. Lønnstaker, styremedlem mv. har ikke krav på fradrag for eventuelle kostnader, heller ikke til enkel bevertning av kunden.

Dersom lønnstaker, styremedlem mv. dekker kostnader til representasjon og deretter får dem refundert av arbeidsgiveren på grunnlag av originalbilag som inngår i arbeidsgiverens regnskap, vil dette bli å anse som arbeidsgiverens kostnader til representasjon. Refusjonen som sådan skattlegges ikke hos lønnstakeren mv.

Om journalisters fradragsrett, se emnet «[Journalister mv.](#)».

## 2 Fordelsbeskatning av forretningsforbindelsen

Selv om den næringsdrivende betegner en kostnad som representasjon og ikke krever fradrag for den, kan det bli spørsmål om å vurdere om en yttelse innebærer en fordel som

skal skattlegges hos mottakeren, f.eks. som lønn, utbytte, utdeling fra deltakerlignet selskap etter sktl. § 10-42 eller fordel vunnet i virksomheten.

Det vil være grunnlag for fordelsbeskatning hvis tiltaket hovedsakelig har karakter av ferie/rekreasjon/fornøyelse, hvor det faglige innslaget er mindre vesentlig. Dette gjelder selv om mottakeren/forretningsforbindelsen deltar i sin arbeidsgivers interesse, og selv om vedkommende i utgangspunktet ikke ønsker å delta. Fordelsbeskatning vil typisk være aktuelt ved reiser, for eksempel i tilknytning til ulike sportsarrangementer. Ved vurderingen må det blant annet legges vekt på valget av reisemål, programmet for reisen og om ektefelle/ledsager deltar. Hvis reisemålet for eksempel er lagt til et sted hvor virksomhetens produkter blir produsert eller demonstrert, vil dette som utgangspunkt tale mot at reisen hovedsakelig har feriemessig preg. I slike tilfeller kan det også tenkes at reisen ikke har karakter av representasjon, se pkt. 6.4. Reisens samlede innhold kan likevel etter omstendighetene tale for at reisen hovedsakelig har feriemessig preg.

Hvis reisen hovedsakelig har feriemessig preg, skal det foretas beskatning for verdien av reisen som faller på den enkelte mottaker, eventuelt redusert med kostnader som gjelder rene forretningsformål. Hvis reisen hovedsakelig har forretningsmessig preg, skal det foretas beskatning av den del av kostnadene som er av privat karakter, for eksempel kostnader til nattklubbesøk, barregninger, forlenget ferieopphold osv. Se også emnet «*Studiereise/kongressdeltagelse mv.*».

Ytelser av mindre økonomisk verdi som kundemiddager og enkle tilstelninger, hvor det som dekkes er kostnader til mat, lokaler mv. skattlegges ikke, så fremt kostnadene ikke overstiger det som er vanlig i slike sammenhenger.

Oppmerksomhetsgave ved spesielle anledninger (for eksempel jubileum) fra forretningsforbindelser og institusjoner er skattefri for mottakeren når verdien av gaven etter omstendighetene er rimelig.

### 3 Beskatning av egne ansatte

For ansatte hos arrangøren som deltar på representasjonstiltaket, må det vurderes om tiltaket har karakter av tjenesteoppdrag eller må anses som et tiltak av privat karakter. Det vil være grunnlag for fordelsbeskatning hvis tiltaket hovedsakelig har karakter av ferie/rekreasjon/fornøyelse, og hvor det faglige innslag er mindre vesentlig. Hvilken karakter tiltaket har beror på en konkret helhetsvurdering av det enkelte tiltak, hvor tiltakets preg av arbeid i tradisjonell forstand, herunder omfanget av arbeidsoppgaver, veies opp mot elementene av fritid, ferie og fornøyelse.

Som eksempler fra rettspraksis, se

- LRD 17. januar 2011 (Borgarting) i Utv. 2011/176. (En skattyter som var daglig leder i et sponsoffirma hadde deltatt på to turer til et tennisarrangement i Paris, samt elleve jaktture i Norge, som alle var dekket av arbeidsgiveren. Lagmannsretten kom etter en konkret helhetsvurdering frem til at turene til Paris måtte anses som tjenestereiser. Jaktturene måtte derimot anses som fritidsaktivitet, og fordelen ved å delta på disse turene var derfor skattepliktig.)
- URD 21. juni 1991 (Drammen byrett) i Utv. 1991/1098. (En representasjonsreise til Japan ble ikke ansett som en fordel vunnet ved arbeid for en arbeidstaker som deltok som ledsager for forretningsforbindelser. Byretten mente at det måtte foretas en konkret vurdering av oppgavene på reisen, og kom frem til at når arbeidstakers deltagelse på en reise var preget av arbeid i tradisjonell forstand, ville kostnadene ikke kunne regnes som en fordel for arbeidstakeren.)
- URD 25. februar 2008 (Oslo tingrett) i Utv. 2008/680. (En arrangør og reiseleder ble ikke fordelsbeskattet for en tur til OL i Sydney i 2000. Tingretten fant at reiselederen hadde hatt så omfattende ansvar og arbeidsoppgaver i form av praktiske gjøremål under hele turen, at den for reiselederen måtte sees på som ordinært arbeid.)

Om avgrensningen, se for øvrig emnet «*Studiereise/kongressdeltagelse mv.*», pkt. 5.1.1.

#### 4 Lønnsinnberetning/arbeidsgiveravgift

Kostnader som knytter seg til egne ansatte som er med på tiltaket og som anses som fordel vunnet ved arbeid for den ansatte, skal lønnsinnberettes på vanlig måte og skal inngå i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

#### 5 Utland

Reglene om representasjon gjelder fullt ut for kostnader i utlandet.

Reglene gjelder også overfor utenlandske forretningsforbindelser på besøk i Norge.

### 6 Avgrensning av representasjon mot fradragsberettigede kostnader

#### 6.1 *Beverting*

##### 6.1.1 *Beverting av kunder*

Kostnader til bevertning av personer som ikke er tilknyttet bedriften er som hovedregel ikke fradragsberettiget. Dette gjelder f.eks. bevertning av kunder og andre forretningsforbindelser og selv om bevertning skjer i utlandet.

Næringsdrivende kan likevel gis fradrag for kostnader i form av en beskjeden bevertning av kunder eller forretningsforbindelser dersom alle følgende betingelser er oppfylt:

- kostnaden må knytte seg til virksomheten
- bevertningen finner sted i forretningsstiden eller i umiddelbar forbindelse med forhandlinger eller demonstrasjon av varer, se nedenfor
- bevertningen finner sted på arbeidsstedet eller hvis det ikke er kantine eller annen rimelig serveringsmulighet der, på spisested i nærheten
- det ikke serveres brennevin, se nedenfor
- kostnadene ved servering på spisested utenfor arbeidsstedet ikke overstiger kr 416 per person, se takseringsreglene § 2-3-6

Når kostnader til bevertning av forretningsforbindelser er fradragsberettiget etter vilkårene ovenfor, kan det også kreves fradrag for kostnader vedrørende eier, ansatt, styremedlem o.l. som deltar i bevertningen.

##### 6.1.2 *Beverting av kunder ved demonstrasjon av varer*

Salgsrepresentanter som selger varer det ikke er praktisk mulig å bringe rundt til potensielle kunder, må godtas å oppfylle vilkåret om å demonstrere varer når de i stedet har med seg brosjyrer og annet materiell for å presentere produktet. Fradrag for bespisning kan da gis etter reglene ovenfor.

##### 6.1.3 *Tobakk i forbindelse med representasjon*

Kostnader til tobakksvarer kan ikke føres til fradrag etter disse reglene.

##### 6.1.4 *Brennevin i forbindelse med representasjon*

Serveres det brennevin er ingen av kostnadene fradragsberettiget. Dette gjelder da også kostnadene til mat mv. Det samme gjelder den del av kostnadene som gjelder arbeidsgiveren selv, ansatte, styremedlemmer mv. som deltok i bespisningen.

##### 6.1.5 *Overskridelse av beløpsgrensen*

Dersom kostnadene per person overstiger kr 416, jf. takseringsreglene § 2-3-6, er ingen del av kostnadene fradragsberettiget, jf. FSSKD § 6-21-2 (1). Det samme gjelder kostnader vedrørende arbeidsgiver selv, ansatte, styremedlemmer mv.

##### 6.1.6 *Journalisters fradrag for bevertning*

Om journalisters bevertning av intervjuobjekter o.l., se emnet «[Journalister mv.](#)».

##### 6.1.7 *Beverting av ansatte*

Beverting på møter, tilstelninger, julebord o.l. for de ansatte, eventuelt med ledsagere, er ikke representasjon, se emnet «[Velferdstiltak](#)». Beverting på styremøter, bedriftsforblyninger eller generalforsamlinger, anses heller ikke som representasjon når kostnadene etter

forholdene må anses rimelige og møtet ikke har karakter av selskapelighet, jf. FSSKD § 6-21-3 (4).

#### 6.1.8 *Kombinasjon av representasjon og virksomhetskostnader*

Når kostnader til en bespising hvor det deltar personer utenom bedriften ikke er fradragsberettiget i henhold til reglene om representasjon, er det heller ikke fradragsrett for bespisingkostnadene vedrørende personer knyttet til bedriften, jf. FSSKD § 6-21-2 (2). Dette gjelder ikke hvis tilstelningen er et velferdstiltak. Det gis da fradrag for de deler av kostnadene som etter en forholdsmessig fordeling faller på de personene som er knyttet til bedriften, jf. FSSKD § 6-21-3 (1). Om hva som er et velferdstiltak, se emnet «*Velferdstiltak*».

Ved tilstelninger av ekstraordinær art f.eks. i anledning av bedriftsjubileum, innvielse av nybygg mv. er det også anledning til å krevde fradrag for den del av bevertningskostnadene som etter en forholdsmessig fordeling faller på innehaver og personale med ektefeller, mens de øvrige kostnader må anses som representasjonskostnader, se FSSKD § 6-21-3 (3).

### 6.2 *Gavegjenstander*

Kostnader til gaver til forretningsforbindelser, deres familie eller ansatte, skal i utgangspunktet behandles som representasjon. I visse tilfeller kan kostnadene ved gavegjenstander som ikke overstiger kr 235, jf. FSSKD § 6-21-5 og takseringsreglene § 2-3-6, likevel være fradragsberettiget som reklamekostnad. Om hva slags gavegjenstander som godtas som reklame, se emnet «*Reklameinntekter/-kostnader*».

### 6.3 *Oppmerksomheter*

Kostnader til enkle oppmerksomheter overfor forretningsforbindelser er fradragsberettiget, forutsatt at kostnadene ikke overstiger kr 235, jf. FSSKD § 6-21-6 og takseringsreglene § 2-3-6. Kostnader til kranser ved dødsfall er fradragsberettiget uten hensyn til beløpsgrensen som nevnt foran.

### 6.4 *Reiser, kursldemonstrasjon mv.*

Kurs for forretningsforbindelser, f.eks. selgere og servicefolk som ikke er knyttet til bedriften, anses ikke som representasjon.

Det er fradragsrett for bekostning av kunders reiser i anledning fremvisning av varekolleksjoner o.l. når dette er formålstjenlig fordi vareutvalget er av slikt omfang og beskaffenhet at det vanskelig lar seg gjøre å foreta hensiktsmessig fremvisning andre steder. Faktiske kostnader til kost og losji er også fradragsberettiget, men begrenset til et beløp som svarer til de satsen som etter Skattedirektorates forskuddssatser 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 til kundereiser til utlandet utenfor EØS-området kan ikke føres til fradrag med mindre helt særlige forhold skulle tilsi det, jf. FSSKD § 6-21-2 (4).

Hvis reiseoppholdet forlenges på grunn av sosiale arrangementer eller befaringer av ikke-faglig karakter, gir dette ikke rett til økt fradrag. Likeledes kan det ikke gis fradrag for merkostnader som skyldes deltagelse av f.eks. ektefeller. Om tilsvarende vurdering, se emnet «*Studiereise/kongressdeltagelse mv.*».

Om behandling av reiser arrangert for selgere mv. som belønning for salgsinnsats, se emnet «*Velferdstiltak*», pkt. 2.9 og emnet «*Studiereise/kongressdeltagelse mv.*», pkt. 6.2.

## 7 *Fradrag for lønnskostnader mv.*

Det er ikke fradragsrett for lønnskostnader som er knyttet direkte opp mot representasjonstiltaket. Dette gjelder for eksempel lønnskostnader for en vaktmester som er ansatt for å ha tilsyn med bedriftens representasjonsbygning og lønn til serveringspersonell som leies inn for å servere på representasjonstilstelninger. For fastlønnede ansatte som har et

ordinært arbeidsforhold i bedriften, skal det normalt ikke foretas noen avkortning av fradragsretten for den del av lønnskostnadene som anses å knytte seg til representasjonsoppgaver. Dette gjelder for eksempel for ledere hvor representasjonsoppgaver inngår som en del av stillingen, og for andre ansatte som fra tid til annen deltar på representasjonsoppdrag. Det samme gjelder for ansatt kantinepersonell som fra tid til annen serverer på representasjonstilstelninger.

Hvis ansatte hos kunder mv. oppebærer en skattepliktig fordel, vil kostnaden som utgangspunkt ikke være fradragsberettiget, selv om den ansatte fordelsbeskattes. Etter omstendighetene kan det likevel foreligge fradragsrett hvis ytelsen har karakter av belønning for salgssinnsats, se emnet «*Studiereise/kongressdeltagelse mv.*», pkt. 6.1. Dette må vurderes konkret.

## 8 Regnskapsføring/bilag

For bevertningskostnader som er fradragsberettiget må det spesifiseres hvor og til hvilken tid bevertningen har funnet sted, samt hvem som har deltatt.

Regnskapssystemet skal spesifisere alle registrerte opplysninger som ligger til grunn for beløp som skal oppgis i næringsoppgave. I Næringsoppgave 2 (RF-1167) føres både ikke fradragsberettigede og fradragsberettigede representasjonskostnader i post 7370. Ikke fradragsberettigede representasjonskostnader tilbakeføres videre i post 0610. I Næringsoppgave 1 (RF-1175) føres de fradragsberettigede representasjonskostnadene i post 7350.

# Rettigheter i fast eiendom

- *Skil. § 4-2 (1), § 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) og (8) bokstav b, c og d, § 9-6 og § 14-50.*
- *Takseringsreglene §§ 1-1-7, 2-1-6 og 3-1-3.*

## 1 Inndeling av rettigheter

### 1.1 Generelt

Rettigheter i fast eiendom kan være

- totale bruksretter: Disse gir rettighetshaveren rett til å ta eiendommen i sin besittelse, og til å utøve tilnærmedesvis en eiers fysiske rådighet over eiendommen. Eksempler på slik bruksrett er leie av hus og tomtfeste.
- positive servitutter: Disse gir rettighetshaveren begrensede bruksretter, som ikke er forbundet med besittelse av eiendommen, men som gir rettighetshaveren adgang til å råde over eiendommen i en viss utstrekning. Dette kan f.eks. være fiskerett, tarerett, beiterett, hogstrett, veierett, brønnrett, jaktrett, rett til å ta ut grus, sand, torv mv. Bruksrett må avgrenses mot salg av grunnens substans, f.eks. salg av sand, stein mv. Positive servitutter kan være personlige, dvs. at de er stiftet til fordel for en bestemt rettighetshaver. Vanligvis er rettighetene knyttet til en bestemt eiendom. De kalles da reelle servitutter.
- negative servitutter: Disse innskrenker eierens bruk eller mulighet til å utnytte egen eiendom. Dette kan f.eks. være byggeforbud, beiteforbud, utsikts- og villaklausuler, mv.
- løsningsrett/forkjøpsrett: Denne gir rettighetshaveren rett, men ikke plikt til, mot å betale vederlag og på nærmere bestemte vilkår ellers, å bli eier av en eiendom. Odelsretten er eksempel på slik løsningsrett. Forkjøpsretten er en løsningsrett som i tilfelle må nyttes i forbindelse med overdragelse av eiendom.
- grunnbyrde: Disse gir rettighetshaveren rett til visse ytelser som den som til enhver tid er eier av en eiendom, er forpliktet til å utrede. Det mest praktiske eksempel er føderåd/kår.
- sikkerhet for krav, f.eks. panterrett. (Dette blir ikke behandlet her.)



### 1.2 Skillet mellom stiftelse av rettighet og realisasjon av eiendom

Overdragelse som i formen er stiftelse eller overdragelse av rettighet, kan være eiendoms-overdragelse, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337) (neddemming av grunn). På den annen side kan en overdragelse, som i formen er en eiendomsoverdragelse, være en stiftelse av rettigheter og plikter. Se også emnet «Eierbegrepet». Om skillet i forbindelse med naturfredning, se FIN 21. desember 1993 i Utv. 1994/328.

### 1.3 Skillet mellom tidsbegrenset og stetsevarig

Rettighetsforhold med varighet på 99 år eller mindre, anses som tidsbegrenset. Kontrakter om bruksrettigheter/heftelser som har lengre varighet enn 99 år, vil regelmessig bli bedømt som stetsevarige (ikke tidsbegrenset). Rettighet som bare er oppsigelig fra rettighetshaverens side, vil i alminnelighet også måtte betraktes som stetsevarig. Det samme gjelder når rettighetshaveren med hjemmel i lov eller avtale har en ubetinget rett til å fornye kontrakten slik at samlet varighet blir lengre enn 99 år. Festeavtaler til grunn for bolig- og fritidshus anses alltid som stetsevarige, jf. tomtefesteloven § 33.

## 2 Formuen

### 2.1 Betingede rettigheter

Det skal ved formuesfastsettingen ikke regnes med betingede rettigheter, når disse ikke kan gjøres gjeldende før betingelsen inntre, og betingelsen er avhengig av en fremtidig hendelse som det er uvisst om inntre og/eller når den inntre (suspensivt betingede rettigheter), jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav a. Eksempelvis kan nevnes retten i henhold til undertegnet kjøpekontrakt til å bli eier av en eiendom, men hvor overtakelse av eiendommen ikke skal skje før kjøpesummen blir betalt, eller ved en persons fremtidige død.

Derimot skal det tas hensyn til rettigheter som foreløpig eksisterer fullt ut, men som vil falle bort dersom en bestemt begivenhet inntre i fremtiden (resolutivt betingede rettigheter), jf. sktl. § 4-1 (1). At en eiendom er beheftet med forkjøpsrett til en pris som ligger under eiendommens salgsverdi, påvirker derfor ikke fastsettingen av eiendommens verdi ved formuesligningen.

### 2.2 Stetsevarige bruksrettigheter

#### 2.2.1 Rettighetshaver

Ved totale stetsevarige (ikke tidsbegrensede) bruksrettigheter, skal bruksretten ved formuesbeskatningen likestilles med eiendomsretten til eiendommen. Dette innebærer at ligningsverdien for bolig og fritidseiendommer også omfatter verdien av tomten. Rettighetshaveren får gjeldsfradrag for den kapitaliserte verdien av fremtidige vederlag. Dette gjelder for eksempel ved tomtefeste av bolig- og fritidshus, hvor rettighetshaveren har en ubetinget rett til å forlenge festeavtalen på samme vilkår ved festetidens utløp, jf. tomtefesteloven § 33. Formuesbeskatningen skal da gjennomføres som om festeren var eier av både tomt og bygning. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389 og SKD utt. 17. mars 2009 på skatteetaten.no/festetomt.

Om kapitalisering av festeavgiften, se emnet «Formue», pkt. 9.12.

For stetsevarige bruksrettigheter som ikke er totale, skal selve bruksrettigheten skattlegges som formue på rettighetshaverens hånd. Vedkommende innrømmes fradrag ved formuesfastsettingen for den kapitaliserte verdien av forpliktelsen til å betale vederlag. I praksis ses det bort fra begge deler når de er omtrent like store, under forutsetning av at det behandles på samme måte hos eieren. Dette innebærer i så fall at verdien av bruksretten ikke føres opp som formue, og at verdien av forpliktelsen til å betale vederlag ikke føres opp som gjeld.

#### 2.2.2 Eier av beheftet eiendom

Ved totale stetsevarige bruksrettigheter, skal den formelle eieren bare formuesbeskattes for det kapitaliserte kravet på vederlag. Ved ligningen anses bortfester ikke som formuesskattepliktig for den bortfestede tomtens verdi. Tomten er formuesskattepliktig for fester, se pkt. 2.2.1. Bortfester er i stedet formuesskattepliktig for sin rett til å kreve festeavgift, dvs. den kapitaliserte verdien av festeavgiften. Dette gjelder for eksempel ved tomtefeste

til bolig- eller fritidshus hvor rettighetshaveren har en ubetinget rett til å forlenge festeavtalen på samme vilkår ved festetidens utløp, jf. tomtefesteloven § 33. Er festetomten en del av en større eiendom for bortfester, skal ligningsverdien for denne eiendommen fastsettes uten festetomten. Se FIN 15. august 2008 i Utv. 2008/1389.

Om kapitalisering av festeavgiften, se emnet «**Formue**», pkt. 9.12.

Stetsevarige bruksrettigheter/heftelser som ikke er totale, skal det i prinsippet tas hensyn til ved formuesfastsettingen av den beheftede eiendommen. Dersom eieren har rett til årlige utbetalinger, må det på den annen side tas hensyn til den kapitaliserte verdi av disse, f.eks. årlige stetsevarige erstatninger for ulemper ved vassdragsregulering. I praksis ses det bort fra begge deler når de er omtrent like store under forutsetning av at det behandles på samme måte hos rettighetshaveren. Dette innebærer i så fall at eieren formuesbeskattes for eiendommens bruttov verdi, mens verdien av bruksretten ikke føres opp som gjeld og den kapitaliserte verdi av retten til årlige utbetalinger ikke føres opp som formue.

## 2.3 Tidsbegrensede bruksrettigheter

### 2.3.1 Rettighetshaver

Verdien av tidsbegrensede bruksrettigheter formueslignes ikke hos rettighetshaveren, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav b. Han får heller ikke fradrag for den kapitaliserte verdien av forpliktelsen til å betale leie (festeavgift).

### 2.3.2 Eieren av beheftet eiendom

For vanlige leieforhold vedrørende fast eiendom som forpaktning, husleie og tidsbegrenset bortfeste av tomt o.l. skal eieren av den beheftede eiendommen ikke formueslignes for brutto kapitalisert verdi av årlige ytelser. Han formuesbeskattes for hele eiendommens verdi, inkludert grunnarealer, tomter, hus o.l. som er bortfestet/-leid for begrenset tid. Det gis ikke fradrag for verdien av den tidsbegrensede bruksretten/heftelsen som hviler på hans eiendom.

I de tilfellene det er behov for å sette en formuesverdi på det bortfestede arealet, kan denne fastsettes ved å kapitalisere de årlige festeavgiftene ved bruk av en kapitaliseringsfaktor på 10, se takseringsreglene § 3-1-3, jf. § 2-1-6. Det tas da utgangspunkt i brutto festeavgift uten fradrag for ordinære administrasjonsomkostninger o.l.

## 2.4 Overføring av en del av eiendommens substans

I noen tilfeller innebærer en tidsbegrenset bruksrettsstiftelse i realiteten overføring av en del av eiendommens substans. Rettighetshaveren skattlegges da som eier av substansen, f.eks. ved rettigheter som knytter seg til gruver, steinbrudd, torvtak, sandtak o.l. Forutsetningen er at vedkommende rettighetshaver er tilstått rett til å ta ut hele, eller en bestemt mengde av forekomsten. Rettighetshaveren skal formueslignes som eier av de verdiene vedkommende har overtatt. Dette gjelder selv om substansen ikke er fraskilt den faste eiendommen. Til gjengjeld skal han ha fradrag for den del av vederlaget som ikke er betalt. I praksis ses det bort fra begge deler når de er omtrent like store.

Stiftelsen av en stetsevarig bruksrettighet eller negativ servitutt, kan i noen tilfeller legge så vidt store bånd på hele eiendommen, eller en del av den, at eiendomsretten til det som er beheftet ikke lenger har noen juridisk eller økonomisk verdi i praksis. Rettighetsstiftelsen skal da anses som realisasjon av formuesobjektet. Rettighetshaveren anses da som eier av formuesobjektet. Om et tilfelle hvor grunnen ble ansett realisert ved neddemming, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337).

## 2.5 Bruksnytelse

Om det ved testament eller annen gyldig disposisjon er bestemt at bruksnyttelsen av en eiendom en viss tid skal tilfalle en person, men selve eiendomsretten en annen, skal hele eiendommen formuesbeskattes hos bruksnyteren så lenge dennes rett består, jf. sktl. § 4-50.

## 2.6 Føderåd

Kapitalisert verdi av føderåd (kår) formuesbeskattes ikke. Plikt til å svare føderåd er ikke gjeld for yteren, se emnet «Føderåd».

## 2.7 Stetsevarig rett til å forhindre bruk (negative servitutter)

Stetsevarig rett til å forhindre en bestemt bruk eller utnyttelse av en eiendom verdsettes ikke særskilt, men det tas hensyn til retten ved verdsettingen av den beheftede eiendommen og eiendommen som har retten.

## 3 Inntekt/fradrag

### 3.1 Engangsbetaling for rettighet

#### 3.1.1 Stiftelse av rettighet

Stiftelse av stetsevarig rettighet i fast eiendom til fordel for en annen mot engangsvederlag er likestilt med realisasjon av rettigheten, jf. sktl. § 9-2 (2). Grunneiers gevinst ved stiftelsen er i utgangspunktet skattepliktig. Inngangsverdien for rettigheten settes til en forholdsmessig andel av inngangsverdien for den faste eiendommen, jf. sktl. § 9-6. Se for øvrig emnet «Inngangsverdi», pkt. 13.

Gevinsten er skattefri i den utstrekning den omfattes av unntakene i sktl. § 9-3 (2) til (6), jf. § 9-13, og likevel ikke er skattepliktig etter sktl. § 9-3 (8).

Tap er fradragsberettiget dersom en gevinst ville vært skattepliktig, jf. sktl. § 6-2 (1).

Ved stiftelse av en stetsevarig bruksrettighet eller negativ servitutt ved ekspropriasjon eller trussel om ekspropriasjon, kan det bli spørsmål om en del av vederlaget i realiteten er erstatning for varig ulempe på gjenværende del av eiendommen (ulempeerstatning). I så fall skal denne delen av beløpet ikke tas med som en del av vederlaget for rettigheten, men skal redusere inngangsverdien på gjenværende del av eiendommen. Nærmere om dette, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.1.5.

Engangsvederlag ved stiftelse av tidsbegrenset rettighet skal behandles som avkastning.

#### 3.1.2 Realisasjon/innløsning av rettighet

Gevinst ved en rettighetshavers

- isolerte realisasjon til en ny rettighetshaver av en rettighet over en annen persons eiendom, eller
- frafall av en rettighet i fast eiendom til fordel for grunneier mot engangsvederlag, er alltid skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1 (2). Tilsvarende er tap fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 (1). Dette gjelder enten rettigheten er tidsbegrenset eller stetsevarig. Om skatteplikt for gevinst ved realisasjon av rettighet sammen med en eiendom eller en del av denne, se emnet «Bolig – realisasjon», emnet «Jordbruk – realisasjon» og emnet «Tomt».

#### 3.1.3 Inngangsverdien for den beheftede eiendommen

Ved stiftelse av en tidsbegrenset rettighet, skal inngangsverdien vedrørende den beheftede eiendommen normalt ikke reduseres.

Ved stiftelse av en stetsevarig rettighet mot engangsvederlag, skal inngangsverdien på den beheftede eiendommen reduseres med den forholdsmessige delen av inngangsverdien som faller på den rettigheten som ble stiftet, se pkt. 3.1.1.

I forbindelse med stiftelse av stetsevarige bruksretter/heftelser kan forholdet være av en slik karakter at stiftelsen av rettigheten reelt sett må anses som realisasjon av en del av den faste eiendommen, enten et areal eller en del av grunnens substans, f.eks. sandforekomst. I disse tilfellene må inngangsverdien på den gjenværende eiendommen reduseres med inngangsverdien på den realiserte del av eiendommen. For forekomster mv., vil det bare foreligge en inngangsverdi dersom verdien av forekomsten må antas å ha utgjort en del av eiendommens totale kostpris, arveavgiftsgrunnlag mv. ved ervervet.

Ved gevinstberegningen ved isolert realisasjon av en rettighet, skal den som realiserer ha fradrag for inngangsverdien for rettigheten.

### 3.1.4 Erstatning ved varig naturfredning

Varige naturfredninger (mer enn 99 år) behandles i utgangspunktet som stiftelse av varig rettighet i fast eiendom. Skatteplikt for engangserstatning følger da av sktl. § 5-1 (2), jf. § 9-2 (2).

Om skattefritak ved skogvern etter naturvernloven, se emnet «Jordbruk – realisasjon», pkt. 8.

Må eieren avstå den vesentligste delen av utnyttelsesmulighetene som knytter seg til området, kan fredningen måtte anses som realisasjon av eiendommen.

Se for øvrig FIN 21. desember 1993 i Utv. 1994/328.

### 3.2 Godtgjørelse for frafalt odelsrett

Mottatt godtgjørelse for frafalt odelsrett til en eiendom er skattepliktig, se sktl. § 5-1 (2), jf. sktl. § 9-2. Det samme gjelder frafallelse av slik løsningsrett bare til fordel for en bestemt, dårligere odelsberettiget, dvs. uten at odelsretten tapes overfor andre erververe.

Godtgjørelsen anses som en del av kostprisen for kjøperen av eiendommen.

### 3.3 Spesielt om tomtefeste

I henhold til lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste § 6 kan det avtales at festeren ved et tilskudd (innfestingssum) skal dekke en andel av bortfesterens utlegg til grunnlagsinvesteringer som vei, vann mv. Skattemessig skal denne innfestingssummen nedskrives på den aktiverte verdien av grunnlagsinvesteringene vedrørende den aktuelle tomten og få betydning for gevinstberegningen ved eventuell senere realisasjon av tomten. I den utstrekning innfestingssummen overstiger den bortfestede tomtens andel av den aktiverte verdien av grunnlagsinvesteringene, skal det overskytende skattlegges i innfestingsåret.

Stiftelse av stetsevarige tomtefester hvor det betales med årlig festeavgift, behandles normalt ikke som realisasjon av tomten. Dette gjelder også om noe av det samlede vederlaget til bortfester tas ut som engangssum. Er festeavgiften satt så lav og engangsvederlaget så høyt at likheten med tomtesalg blir dominerende, behandles stiftelse av stetsevarige tomtefester likevel som realisasjon. Det samme gjelder dersom stetsevarig tomtefeste stiftes som gave (ikke gavesalg). I et slikt tilfelle vil bortfesteren ikke ha fradragsrett for tap.

### 3.4 Årlig betaling for rettighet

#### 3.4.1 Eier av beheftet eiendom

Den årlige betalingen for en rettighet er skattepliktig inntekt for mottakeren (grunneieren, bortleieren e.l.). Dette gjelder uavhengig av om rettigheten er tidsbegrenset eller stetsevarig.

Årlige betalinger for all fremtid som vederlag for stiftelse av stetsevarige rettigheter, skal ikke kapitaliseres for å inngå i en gevinstberegning i stiftelsesåret, men beskattes som avkastning.

Årlig ytelse benevnt som ulempeerstatning behandles på samme måte som årlig betaling for rettighet. Avløsning av årlig ulempeerstatning med engangsbeløp behandles på samme måte som engangserstatning for ulempe, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.1.5.

#### 3.4.2 Rettighetshaver

Brukeren (rettighetshaveren) har rett til fradrag for årlig betaling (bruksleie) for bruken. Dette gjelder likevel ikke husleie og festeavgift i private leie-/festeforhold, jaktleie og andre rettigheter til privat, ikke-inntektsgivende bruk, eller annen bruk hvor fradragsrett er avskåret, f.eks. til representasjonsformål.

Festeavgift for ubebygget tomt bestemt til bygging av privat bolig eller hytte er ikke fradragsberettiget. Om festeavgift på bebygget tomt, se emnene «Bolig – fritaksligning» og «Bolig – regnskapsligning».

### 3.5 Helt eller delvis vederlagsfri bruk

Vederlagsfri bruk av andres faste eiendom skattlegges hos brukeren etter sktl. § 5-20 (3). Det samme gjelder bruk mot så lavt vederlag at det foreligger underpris, se emnet «Bolig – fri bolig».

### 3.6 **Inntekt ved drift av sandtak, gruver mv.**

Overskudd ved drift av torvtak, steinbrudd, skiferbrudd, mineralforekomster, grus- og sandtak o.l. er skattepliktig inntekt. Har eieren overlatt driften til en annen mot vederlag per utdrevet enhet, eller fast avgift, er dette vederlaget skattepliktig hos eieren, redusert med eventuell inngangsverdi for det som er drevet ut.

Til fradrag i inntekten hos grunneieren kommer eventuell forårsaket jordskade som er påført eiendommen, jf. sktl. § 6-17. Fradrag for jordskaden kan likevel ikke overstige den skadede grunnens forholdsmessige andel av eiendommens inngangsverdi, se FIN 4. april 1978 i Utv. 1978/214. Inngangsverdien på jordeiendommen må reduseres tilsvarende den andelen som må anses realisert. Tilbakeføres jorden til fullverdig drift etter uttaket, kan det ikke gis fradrag for jordskade. Det er ikke anledning til å kreve fradrag for avsetning til dekning av framtidige kostnader til senere oppretting av jordskade, se sktl. § 14-2 (2) annet punktum.

## 4 **Tidfesting av inntekt og kostnad**

Tidfestingen vil som hovedregel følge realisasjonsprinsippet. Om tidfesting av inntekt/kostnad og gevinst/tap, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)», emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)» og emnet «[Gevinst- og tapskonto](#)».

## 5 **Skattestedet**

### 5.1 **Forskuddspliktige**

Hovedregelen for forskuddspliktige er at skattleggingen i forbindelse med bruksrettigheter til fast eiendom er stedbunden til eiendomskommunen, jf. sktl. § 3-3.

Kapitalverdien av stetsevarig grunnleie og faste grunnavgifter, så vel som inntekt av slike ytelser, skattlegges i den kommunen hvor vedkommende faste eiendom som er påheftet disse ytelsene ligger. Dette gjelder både ytelser til eieren av den beheftede eiendommen og til eieren av rettigheten, f.eks. ved fremleie av hus.

Vederlag for avståelse av odels- og åsetesrett skattlegges også i den kommunen hvor eiendommen ligger, jf. sktl. § 3-3 (3) bokstav a.

Hvis det til en fast eiendom hører rettighet i allmenning i en annen kommune (eiendoms- eller bruksrett), skal formue i og inntekt av rettigheten med dertil knyttet anlegg skattlegges med 3/4 i den kommunen hvor hovedeiendommen ligger, og med 1/4 i den kommunen hvor allmenningen ligger, jf. sktl. § 3-3 (7).

Føderådsettelser påheftet fast eiendom skal fortrinnsvis fradras i eiendomskommunen, jf. sktl. § 3-3 (3) bokstav c, men hvis det ikke er tilstrekkelig inntekt i denne til å gi dekning, kan det udekkede fradragbeløpet fradras som fordelingsfradrag i andre kommuner hvor skattyteren har inntekt.

### 5.2 **Etterskuddspliktige**

Etterskuddspliktige skattlegges bare i hovedkontorkommunen.

## 6 **Betinget skattefritak**

Om betinget skattefritak ved

- ufrivillig realisasjon av rettighet
- makeskifte av fast eiendom med kommune, fylkeskommune, stat eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 % av aksjene, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

## 7 **Overgangsregler**

Om oppregulering av inngangsverdien for den faste eiendommen etter overgangsregler, se emnet «[Inngangsverdi](#)».

# Samboere

– Sktl. § 2-10, § 2-11, § 2-14, § 2-15 og § 15-4 (5).

## 1 Generelt

Reglene i sktl. kap. 2 om ligning av ektefeller gjelder i utgangspunktet ikke for samboere, dvs. personer som bor sammen uten å være gift. Samboere skal derfor som hovedregel lignedes hver for seg for sin formue og inntekt. Gjenlevende samboer i uskiftet bo, omfattes imidlertid av sktl. § 2-15 (2) og § 15-4 (5), jf. § 15-4 (5) syvende punktum. Nærmere om dette, se pkt. 11.

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. Om hvem som er meldepliktige, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)». Når det i Lignings-ABC står at en regel gjelder for ektefeller, gjelder regelen også for meldepliktige samboere med mindre det er tatt uttrykkelig forbehold.

Nedenfor behandles bare samboere som skatterettslig ikke skal likestilles med ektefeller (ikke-meldepliktige samboere).

## 2 Bedrift som eies av en eller begge av samboerne

Reglene om «felles bedrift» i sktl. § 2-11 (3) gjelder bare for samboere som er meldepliktige, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

Virksomhet som eies sammen av ikke-meldepliktige samboere, er et deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)».

Arbeider den ene av de ikke-meldepliktige samboerne i bedrift tilhørende den andre samboeren alene (enkeltpersonforetak) anses denne som lønnstaker i bedriften.

## 3 Barns formue og inntekt

Særkullsbarns formue og inntekt som etter reglene i sktl. § 2-14 (1) og (2) skal lignedes hos foreldrene, lignedes hos den av de ikke-meldepliktige samboerne som er barnets far eller mor.

Formue og inntekt som tilhører felles barn, skattlegges med en halvpart hos hver av foreldrene når de bor sammen ved inntektsårets utgang, med mindre samboerne har krevd en annen fordeling. Skyldes formuen eller inntekten overføring fra en av de ikke-meldepliktige samboerne, skattlegges den overførte delen hos denne. Om særskilt ligning av barn, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

## 4 Klasse 2 for enslig forsørger

Personer som bor sammen og har felles barn, kan ikke anses som enslige forsørgere, se URD 8. november 1982 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 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 emnet «[Klassefastsetting](#)».

## 5 Foreldrefradrag

Om foreldrefradrag for ikke-meldepliktige samboere med felles barn/særkullsbarn, se emnet «[Foreldrefradrag](#)».

## 6 Rentekostnader

Om betaling av renter vedrørende ikke-meldepliktig samboers gjeld, se emnet «[Renter av gjeld](#)», pkt. 2.4.7.

## 7 Andel i boligselskap

Bare den ikke-meldepliktige samboeren som er andelseier, skal lignes som andelshaver i boligselskapet selv om begge bor der.

Er begge samboerne andelseiere (sameiere) skal formue/gjeld, samt eventuelle skattepliktige inntekter/fradragsberettigede kostnader som skriver seg fra andelen i boligselskapet, fordeles i samme forhold som eierforholdet mellom samboerne. Fremgår ikke eierforholdet av avtale, fordeles formue/gjeld og inntekter/kostnader likt mellom samboerne. Se for øvrig emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

## 8 Betinget skattefritak

En ikke-meldepliktig samboer kan ikke oppfylle den andre samboers plikt til å foreta reinvestering av betinget avsatt skattepliktig gevinst. Se for øvrig emnet «[Betinget skattefritak](#)».

## 9 Merkostnader ved å bo utenfor hjemmet

I utgangspunktet anses ikke-meldepliktig samboer uten egne barn som enslig i forhold til spørsmål om skattemessig bosted/pendling. Dette gjelder selv om vedkommende forsørger sin samboer og/eller dennes særkullsbarn. Samboer som har felles hjem med egne barn (særkullsbarn eller felles barn) som ikke har fylt 22 år ved inntektsårets utgang anses i utgangspunktet som familiependler etter FSFIN § 3-1-2.

## 10 Bosted

Om samboeres skattemessige bosted, se emnet «[Bosted – skattemessig bosted](#)».

## 11 Gjenlevende samboer i uskiftet bo

I det året den ene samboeren dør og gjenlevende har overtatt boet i uskifte, gjelder regelen i sktl. § 2-10 om ligning under ett med avdøde, med fordeling av skatten etter sktl. § 2-13. Det skal foretas særskilt ligning etter sktl. § 2-11 hvis dette gir lavere samlet skatt. Se også emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», pkt. 2.4.

Reglene i sktl. § 15-4 (5) om klassefastsetting i dødsåret gjelder tilsvarende for gjenlevende samboer i uskifte, se emnet «[Klassefastsetting](#)», pkt. 7.1.

# Sameie – ligning etter bruttometoden

– FSSKD § 7-11-2 og 7-11-3.

– Forskrift 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 emnet «[Eierbegrepet](#)». Drives det en felles virksomhet, foreligger det et deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning](#)». Dette gjelder selv om fellesskapet ikke er registrert som et selskap. For alle sameier som ikke driver virksomhet, lignes sameierne etter bruttometoden. Dette gjelder likevel ikke for registrerte deltakerlignede selskap hvor virksomheten har opphørt, se emnet «[Deltakerlignet selskap – oppløsning](#)», pkt. 3.2.

Om overgangsregler for tidligere nettolignede sameier som skal bruttolignes f.o.m. inntektsåret 2006, se pkt. 11.

Om hvilke kraftselskap som lignes etter bruttometoden, se emnet «[Kraftforetak](#)», pkt. 6.2.

Om når et deltakerlignet selskap skal lignes etter nettometoden, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)».

## 2 Ligning etter bruttomethoden

### 2.1 Generelt

Sameierne i et bruttolignet sameie skal tilordnes sin forholdsmessige andel av sameiets formue/gjeld og inntekter/kostnader. Resultatet tas med ved ligningen for hver sameier sammen med hans øvrige formue og inntekter fra andre kilder.

I prinsippet foretas fordelingen av formue/inntekt slik at sameierne beskattes for sin ideelle andel av hver skattepliktig brutto formues-/inntektspost og skal ha fradrag for sin ideelle andel av hver fradragsberettiget gjelds-/fradragpost i sameiet (bruttomethoden). Oppdeling av bruttoformue/bruttoinntekt på enkeltposter eller grupper av enkeltposter, foretas likevel bare i den utstrekning det har betydning for skatleggingen, f.eks. i forhold til stedbunden beskatning av formue/inntekt, herunder deling av gjeld/gjeldsrenter mellom kommuner og utskilling av kontantbeholdning av hensyn til fribeløpet for personlige skattytere.

Sameierne anses å delta direkte i sameiets opptjening av bruttoinntekter og pådragelse av bruttokostnader. Hvis sameiet erverver et formuesobjekt, anses sameierne å ha ervervet en ideell andel av formuesobjektet. Inngangsverdien for den enkelte sameier fastsettes på vanlig måte, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.1. Har sameiet solgt et formuesobjekt, anses sameierne å ha realisert sin forholdsmessige andel av dette formuesobjektet.

Sameiernes individuelle forhold legges til grunn ved skatlegging av/fradrag for vedkommendes andel av enkeltpostene. Dette gjelder f.eks. i forhold til spørsmål om skatteplikt ved salg av bolig, inngangsverdier for avskrivning eller gevinst-/tapsberegning, tidspunkt for erverv og adgang til å oppregulere inngangsverdien på formuesobjekter etter overgangsreglene til skattereforen av 1992.

### 2.2 Fordeling av formue og inntekt

Fremgår ikke sameierens eierandel av sameieavtale eller på annen måte, fordeles formues-, gjelds-, inntekts- og kostnadsposter likt mellom sameierne.

### 2.3 Formue

Sameierne skatlegges for sin andel av sameiets brutto formuesposter. Sameierne gis fradrag for sin andel av sameiets gjeld. Det skal tas hensyn til eventuelle mellomregninger mellom sameierne. Slike poster føres særskilt i selvangivelsen som fordring/gjeld mellom sameierne.

### 2.4 Inntekt

#### 2.4.1 Avskrivninger

Sameierne i et bruttolignet sameie er ikke bundet av de andre sameierne eller et eventuelt fellesregnskap, men kan velge individuelle avskrivninger på sin ideelle andel av de avskrivbare driftsmidlene.

Om deling av avskrivninger når en av sameierne bor i avskrivbart bygg som tilhører sameiet, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

#### 2.4.2 Privat bruk

Skal det foretas fordelsbeskatning ved privat bruk av sameiegjenstanden, gis tillegget hos de(n) av sameierne som bruker gjenstanden.

I bruttolignet boligsameie vil en sameiers fordel ved privat bruk i utgangspunktet ikke være skattepliktig, jf. sktl. § 7-1. Se for øvrig emnet «Bolitak – fritaksligning». Skattefriheten begrenses imidlertid i slike tilfeller til den fordel som ligger innenfor vedkommende sameiers eierandel i hele bygget.

#### 2.4.3 Realisasjon av formuesobjekt

Realiseres et formuesobjekt som inngår i et sameie, behandles dette som om hver av sameierne har realisert sin andel av formuesobjektet. Behandling av vederlag og gevinst/tap hos hver av sameierne følger de vanlige regler.



#### 2.4.4 Betinget skattefritak

Ved realisasjon av formuesobjekt på slik måte at det kan kreves betinget skattefritak for gevinsten, er det den enkelte sameier som må fremsette kravet for sin andel og oppfylle betingelsene knyttet til det betingede skattefritaket. Se for øvrig emnet «[Betinget skattefritak](#)».

### 3 Flere kommuner

Sameieren skattlegges for sin andel av hver bruttopost av formue og inntekt i den kommune hvor posten etter de vanlige regler er skattepliktig, se emnet «[Skattestedet](#)». Eventuell gjeld og fordelingsfradrag, som f.eks. gjeldsrenter, fordeles forholdsmessig mellom de kommuner skattyter er skattepliktig til, sammen med sameierens øvrige gjeld og fordelingsfradrag, se emnene «[Gjeld](#)» og «[Fordelingsfradrag](#)».

### 4 Bokføringsplikt

Et bruttolignet sameie er ikke bokføringspliktig. Eierseksjonssameier med 21 eller flere seksjoner, er likevel bokføringspliktige (og årsregnskapspliktige). Det samme gjelder sameier med ni eller flere seksjoner der mindre enn tre fjerdedeler av seksjonene er boligseksjoner. Se regnskapsloven § 1-2 nr. 8 og lov 23. mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner § 44 (2).

Andel i sameiet vil i visse tilfeller inngå i regnskapet for en virksomhet hos sameieren(e).

### 5 Overgang fra bruttoligning til nettoligning

Om skifte av ligningsmetode når de faktiske forhold endrer seg slik at sameiet går over til å bli et deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – nyetablering](#)». Nærmere om når vilkårene for nettoligning er oppfylt, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)».

### 6 Etablering av sameie ved innskudd av formuesobjekt

Etablering av sameie i formuesobjekt eller innskudd av formuesobjekt i et eksisterende sameie anses som en forholdsmessig realisasjon av objektet til de andre sameierne. Skyter f.eks. en sameier med 25 % eierandel inn et formuesobjekt, behandles dette som realisasjon av 75 % av formuesobjektet. Vederlaget vil tilsvare de øvrige sameiernes inngangsverdi. De øvrige 25 % er sameieren eier av før og etter transaksjonen. For denne del vil inngangsverdi, ervervstidspunkt, ervervs måte mv. være uforandret.

Etablering av et sameie hvor sameierne ved sammenføring av for eksempel tomter får en ideell andel av eiendommen svarende til verdien av den fysiske andel de hadde tidligere, regnes ikke som realisasjon av tomten, se FIN 12. april 1985 i Utv. 1985/271.

### 7 Uttak fra sameie

Om uttak fra bruttolignet sameie, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)», pkt. 4.2.

### 8 Realisasjon av andel i et sameie

Ved realisasjon av andel i et bruttolignet sameie, anses selgeren å ha realisert sin ideelle andel av de enkelte eiendeler. Dette vil f.eks. være tilfelle hvis en av sameierne trer ut, og en eller alle overtar vedkommendes andel i sameiet.

Samlet vederlag ved realisasjon av ideell andel fastsettes og fordeles på andelene av formuesobjektene som ved salg av hel virksomhet, se emnet «[Enkeltpersonforetak – realisasjon ved salg](#)». Nærmere om hva som er vederlag, se emnet «[Utgangsverdi](#)».

### 9 Sameiets oppløsning og avvikling

Dersom det ved oppløsning av sameie selges eiendeler til utenforstående, behandles dette skattemessig som om hver sameier solgte sin andel av hver eiendel.

Formuesobjekter som fordeles mellom sameierne ved oppløsning av sameiet, anses som

- realisasjon av sameierens andel i de formuesobjekter han ikke overtar ved oppløsningen, og
  - kjøp av de andres andeler i formuesobjekter han overtar ved oppløsningen
- For de formuesobjekter en sameier overtar, kan det bli spørsmål om uttak for den andel han eide fra før, dersom objektet blir tatt i bruk privat eller gis bort.

### Eksempel

*I et sameie eier A 25 % og B 75 %. Sameiet består av en maskin med verdi på kr 100 000 og en bygning med verdi på kr 600 000.*

*Avskrivbare driftsmidler skal ved oppløsning fordeles slik mellom A og B:*

*maskin med en verdi av kr 100 000 overtas av A.*

*bygning med en verdi av kr 600 000 overtas av B.*

*A realiserer da 25 % av bygningen til B for et vederlag på kr 150 000. B realiserer 75 % av maskinen til A for et vederlag på kr 75 000. A får da et krav på B på kr 75 000 (150 000 – 75 000).*

I den utstrekning en sameier ved oppløsning av sameie mottar en fysisk del av en eiendel tilsvarende sameierens ideelle eierandel i sameiet, foreligger ikke realisasjon av formuesobjektet, se sktl. § 9-2 (3) bokstav f. Dette er mest aktuelt ved deling av fast eiendom (f.eks. i form av seksjonering).

Se også BFU 22/2010. (Et eierseksjonssameie ble omorganisert slik at overgangen fra eierseksjonssameie etter eierseksjonsloven til sameie etter sameigelova, og tilbake til to eierseksjonssameier ikke ble ansett som realisasjon for sameierne. Sameierne beholdt samme bruksrett, samt rett til det samme areal og de samme verdier under og etter omorganiseringen som de hadde før denne. Det skjedde ingen verdioverføring og det ble ikke ytt noe vederlag ved endringen.)

## **10 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, jf. forskrift 13. juli 1995 nr. 685 om levering av ligningsoppgaver fra boligsameier (lignl.). Ligningsverdiene på de enkelte boligseksjonene skal likevel ikke innberettes.

## **11 Overgangsregler ved overgang fra nettoligning til bruttoligning per 1. januar 2006**

### **11.1 Generelt**

Reglene om at visse sameiere skulle deltakerlignes etter nettometoden (tidligere sktl. § 10-40 (2)) ble opphevet med virkning fra og med 2006. De sameier som tidligere ble nettolignet og som ikke driver virksomhet, skal bruttolignes fra og med 1. januar 2006. Ved overgangen skulle eiendeler og skatteposisjoner mv. som har tilhørt sameiet, fordeles på de enkelte sameierne. Om denne fordelingen, se Lignings-ABC 2006 under emnet «Sameie – ligning etter bruttometoden», pkt. 11 side 914.

### **11.2 Skattefritak for visse realisasjonsgevinster**

Ved realisasjon av andel av eiendom som etter sin art faller inn under sktl. § 9-3 (2) til (6), skal sameierens eier- og brukstid mens sameiet har vært gjenstand for nettoligning, regnes med ved vurderingen av om kravene til eier- og brukstid er oppfylt, jf. § 5 i forskrift 9. september 2005 nr. 1043 om overgangsregler ved avviklingen av de særlige reglene om nettoligning av visse sameier i skatteloven § 10-40 annet ledd. Dette gjelder følgende eiendommer

- alminnelig gårdsbruk eller skogbruk
- boligeiendom
- fritidseiendom
- andel i boligselskap

Spørsmålet om og i hvilken grad kravet til eier- og brukstid er oppfylt, må vurderes i forhold til den andel som andelseieren har hatt i sameiet i den relevante tidsperioden.

# Samvirkeforetak

- Sktl. § 2-2 (1) bokstav d, § 2-36 (2), § 2-38, § 10-1 (1), § 10-11 (6) og (8), § 10-50.
- Lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova).
- FFSFIN § 10-11.
- FSSKD § 10-50.

## 1 Generelt

Samvirkeforetak stiftet etter 1. januar 2008 er regulert i lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirkelova). Samvirkeforetak som er stiftet før lovens ikrafttredelse (1. januar 2008), vil være omfattet av loven når de har tilpasset vedtektene til den nye loven og registrert seg som samvirkeforetak (SA). Slike foretak hadde en frist til innen utgangen av 2012 til å bringe vedtektene i samsvar med loven og registrere seg som samvirkeforetak, se overgangsregler i samvirkelova § 163.

Samvirkelova omfatter sammenslutninger som har til hovedformål å fremme de økonomiske interessene til medlemmene gjennom deres deltakelse i virksomheten som avtakere, leverandører eller på annen måte, og der:

- avkastningen, bortsett fra en normal forrentning av innskutt kapital, enten blir stående i virksomheten eller blir fordelt mellom medlemmene på grunnlag av deres andel av omsetningen med sammenslutningen og
- ingen av medlemmene har personlig ansvar for forpliktelsene til sammenslutningen, udelt eller for deler som til sammen utgjør de samlede forpliktelsene.

Disse sammenslutningene er registreringspliktige, jf. lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven), med forkortelsen SA i foretaksnavnet, jf. lov 21. juni 1985 nr. 79 om enerett til foretaksnavn og andre forretningskjennetegn (foretaksnavneloven).

Det er en egen lov for europeiske samvirkeforetak, lov 30. juni 2006 nr. 50 om europeiske samvirkeforetak (SCE-loven). For et europeisk samvirkeforetak med forretningskontor i Norge gjelder i utgangspunktet reglene i samvirkelova, se SCE-loven § 2. Loven gjelder ikke for sammenslutninger organisert som aksje- og allmennaksjeselskap, boligbyggelag, borettslag, gjensidige forsikringsselskap og dattersamvirkeforetak, jf. samvirkelova § 2 (4).

## 2 Hvilke samvirkeforetak som omfattes av begrepet samvirkeforetak i sktl. § 2-2 (1) bokstav d

### 2.1 Generelt

Foretak som tilfredsstillter definisjonen i samvirkelova og som er registrert med foretaksnavn som nevnt ovenfor, anses som samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 (1) bokstav d. Foretak som tilfredsstillter definisjonen uten å være registrert som samvirkeforetak (SA), skal også lignedes som samvirkeforetak. Dette forutsetter at foretaket drives i samsvar med de prinsipper som er nedfelt i samvirkelova, og som bygger på anerkjente samvirkeprinsipper. Dette vil være aktuelt for foretak organisert som forening (FLI) og selskap med begrenset ansvar (BA). Andre sammenslutninger, som for eksempel foretak organisert som ansvarlig selskap, skal lignedes etter valgt selskapstype i henhold til vedtektene. Se for øvrig FIN 14. oktober 1996 i Utv. 1996/1259.

### 2.2 Boligbyggelag

Boligbyggelag (BBL) som omfattes av lov 6. juni 2003 nr. 38 om bustadbyggjelag (bustadbyggjelaglova), behandles som samvirkeforetak, og ilignes skatt av det faktiske overskuddet av virksomheten fastsatt etter de alminnelige reglene for samvirkeforetak, jf. sktl. § 10-50 (6).

### 2.3 Borettslag

Borettslag omfattes ikke av reglene om skattlegging av samvirkeforetak. Om skattleggingen av borettslag (BRL) som har begrenset ansvar, men som ikke er eget skattesubjekt, jf. sktl. § 7-3, se emnet «[Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne](#)».

### 3 Ligningssted

Samvirkeforetak som omfattes av sktl. § 2-2 (1) bokstav d, lignedes i Skatt Midt-Norge (Steinkjer).

### 4 Skattested

Samvirkeforetak er bare skattepliktige til staten.

### 5 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Samvirkeforetak som driver virksomhet har bokføringsplikt. Samvirkeforetak med salgssinntekter over 2 millioner kroner er også årsregnskapspliktige. Nærmere om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnene «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)» og «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)».

Samvirkeforetak som hovedsakelig tilvirker eller forhandler produkter fra medlemmer innen primærnæringene, kan utstede salgsdokumentasjon på vegne av selger (medlemmene) for de produkter som er kjøpt, se forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring § 5-2-1 (bokføringsloven).

For bokføring og oppgaveplikt ved utdeling av utbytte etter sktl. § 10-11, gjelder tilsvarende regler som for aksjeselskaper, jf. bokføringsloven og lignl.

### 6 Revisjonsplikt

Samvirkeforetak som er årsregnskapspliktig etter regnskapsloven har revisjonsplikt. Nærmere om revisjonsplikten, se emnet «[Regnskap – revisjon](#)».

### 7 Næringsoppgave

Normalt skal samvirkeforetak levere Næringsoppgave 2. Samvirkeforetak som ikke er årsregnskapspliktig etter regnskapsloven § 1-2, kan levere Næringsoppgave 1.

### 8 Formue i samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 (1) bokstav d

#### 8.1 Generelt

Samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 (1) bokstav d svarer bare formuesskatt til staten, jf. sktl. § 2-36 (2).

Forhåndsgarantert kjøpeutbytte/rabatt, se [pkt. 9.3](#), er skattemessig gjeld for foretaket, jf. sktl. § 4-1.

Formue i aksjer er skattepliktig for samvirkeforetak. Som formue regnes ikke andeler og ansvarsinnskudd i andre samvirkeforetak.

#### 8.2 Medlemmenes innskudd og individualisert andelskapital

Medlemmenes ansvars- eller andelsinnskudd er ikke gjeld, men innskutt kapital, og kommer ikke til fradrag ved fastsetting av nettoformuen. Det samme gjelder ikke-utbetalte renter for siste regnskapsår av ansvarsinnskudd.

Individualisert andelskapital på medlemmene i samvirkeforetak (SA) behandles også som en del av foretakets nettoformue.

Medlemmenes låneinnskudd (frivillige og tvungne) er å anse som gjeld.

#### 8.3 Avsetninger til medlemskapitalkonti og etterbetalingsfond i samvirkeforetak (SA)

Avsetninger til medlemskapitalkonti og etterbetalingsfond, jf. samvirkelova §§ 28 og 29, inngår i foretakets nettoformue.

## 8.4 Overskuddsdisponering i samvirkeforetak

### 8.4.1 Samvirkeforetak (SA) som følger samvirkelova

Samvirkeforetak (SA) som følger samvirkelova kan i vedtektene fastsette at foretakets overskudd skal benyttes til etterbetaling til medlemmene, avsetning til etterbetalingsfond, avsetning til medlemskapitalkonti eller til forrentning av andelsinnskudd og medlemskapitalkonti, jf. samvirkelova § 26 flg.

Utdelinger i form av etterbetalinger mv. og utbetalinger fra fond som ikke er besluttet av årsmøtet jf. samvirkelova § 26 (2) anses ikke som gjeld for foretaket ved utgangen av inntektsåret. Utdelingen anses som en overskuddsdisponering og likestilles i denne sammenheng med utbytte hvor betalingsforpliktelsen ikke er forfalt, jf. sktl. § 4-3 bokstav a. Forhåndsgarantert kjøpeutbytte/rabatt følger ikke disse reglene. Slik rabatt er gjeld, se [pkt. 8.1](#). Nærmere om slik forhåndsgarantert rabatt, se [pkt. 9.3](#).

### 8.4.2 Samvirkeforetak som ikke følger samvirkelova

Etterbetaling, for eksempel avregning på pris som samvirkeforetaket ikke har utbetalt til medlemmene per 31. desember i inntektsåret, er ikke gjeld. Utdelingen anses som en overskuddsdisponering og likestilles i denne sammenheng med utbytte hvor betalingsforpliktelsen ikke er forfalt, jf. sktl. § 4-3 bokstav a. Forhåndsgarantert kjøpeutbytte/rabatt følger ikke disse reglene. Slik rabatt er gjeld, se [pkt. 8.1](#). Nærmere om slik forhåndsgarantert rabatt, se [pkt. 9.3](#).

## 8.5 Utbytte etter sktl. § 10-11

Utbytte etter sktl. § 10-11 skal ikke behandles som gjeld i samvirkeforetaket.

## 9 Inntekt i samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 (1) bokstav d

### 9.1 Generelt

Samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 (1) bokstav d, betaler inntektsskatt bare til Staten, jf. sktl. § 2-36 (2).

Samvirkeforetak inntektslignes på grunnlag av resultatet etter skattelovgivningens alminnelige bestemmelser. Resultatet kan bestå av bl.a. inntekter fra medlemsomsetning og fremmedomsetning.

Samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 (1) bokstav d er omfattet av fritaksmetoden (kvalifiserende subjekt), jf. sktl. § 2-38 (1). Om behandlingen av mottatt utbytte eller gevinst/tap innenfor fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

Visse samvirkeforetak, se omtale nedenfor, kan kreve fradrag i skattepliktig inntekt for utdeling innenfor maksimalt fradrag etter sktl. § 10-50 (taket), se [pkt. 10.3](#).

### 9.2 Konsernbidrag

Samvirkeforetak kan yte konsernbidrag til et aksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning med rett til fradrag i skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 10-1 (1). Nærmere om konsernbidrag, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)». Et samvirkeforetak SA kan etter samvirkelova § 32 yte konsernbidrag til et annet samvirkeforetak SA i samme føderative samvirke, jf. samvirkelova § 4. Vilkåret om 90 % eierandel for morselskap i sktl. § 10-4 (1) annet punktum gjelder ikke for konsernbidrag mellom samvirkeforetak SA, jf. sktl. § 10-2 (1) siste punktum.

Nærmere om konsernbidrag, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)».

### 9.3 Forhåndsgarantert kjøpeutbytte/rabatt fra forbrukersamvirkeforetak

Forhåndsgarantert kjøpeutbytte foreligger dersom forbrukersamvirket har gitt bindende tilsagn om rabatt til medlemmet. Slikt kjøpeutbytte/rabatt reduserer foretakets skattemessige driftsresultat. Rabatten tidfestes til opptjeningsåret selv om den deles ut året etter. Rabatten er ikke etterbetaling etter samvirkelova § 27, jf. sktl. § 10-50. Kjøpeutbyttet/rabatten reduserer grunnlaget for eventuelle etterbetalinger etter sktl. § 10-50.

For forbrukersamvirke som forhåndsgaranterer kjøpeutbytte/rabatt, vil begrepet «medlemsomsetning» i forhold til sktl. § 10-50 være omsetningen til medlemmer i eget lag, etter at kjøpeutbyttet/rabatten er fratrukket.

## 10 Etterbetaling (bonus) i samvirkeforetak

### 10.1 Generelt om etterbetaling (bonus) i samvirkeforetak

Vedtektene kan bestemme at medlemmene skal få utdelt hele eller deler av årsoverskuddet i forhold til deres omsetning med foretaket, jf. samvirkelova § 27. Nedenfor i emnet er begrepet «etterbetaling» brukt om slik utdeling. Etterbetaling etter samvirkelova § 27 omfatter således ikke kjøpeutbytte/rabatt som er forhåndsgarantert, se [pkt. 9.3](#).

Uttrykket «etterbetaling» dekker her flere former for overskuddsanvendelse og kapitaloverføringer til medlemmene i samvirkeforetak som hovedsakelig har til formål å tjene medlemmenes økonomiske interesser (privat eller som ledd i næringsvirksomhet). Dette omfatter for eksempel såkalt kjøpeutbytte i forbrukersamvirker der dette ikke er forhåndsgarantert. I samvirkeforetak som hovedsakelig har til formål å tjene salgs- og innkjøpsinteresser for næringsdrivende medlemmer, fremkommer etterbetaling normalt som tilleggsutbetalinger/tilbakebetalinger i form av avregning på pris.

### 10.2 Hvilke samvirkeforetak som har krav på fradrag for etterbetaling,

#### 10.2.1 Generelt

Samvirkeforetak som

- skal lignedes som samvirkeforetak etter sktl. § 2-2 (1) bokstav d, se [pkt. 2](#), og
- i tillegg fyller vilkårene i sktl. § 10-50, se nedenfor, kan på visse vilkår og innen visse grenser etter sktl. § 10-50, kreve fradrag for etterbetaling utdelt til medlemmer.

Dette gjelder følgende samvirkeforetak, jf. sktl. § 10-50 (2)

- forbrukersamvirker
- innkjøpsforetak som fordeler forutbestilte varer blant sine medlemmer
- foretak som utelukkende eller hovedsakelig
  - kjøper inn råemner eller driftsmidler til bruk i jordbruk, skogbruk eller fiske
  - forhandler produkter fra medlemmenes jordbruks-, skogbruks- eller fiskerivirksomhet, eller
  - foredler produkter fra medlemmenes jordbruks- eller fiskerivirksomhet

#### 10.2.2 Forbrukersamvirker, jf. sktl. § 10-50 (2) bokstav a

Forbrukersamvirker med fast utsalgssted som selger til foreningens medlemmer, jf. sktl. § 10-50 (2) bokstav a, har krav på fradrag for etterbetaling til medlemmene. Forbrukersamvirker tjener normalt medlemmenes private forbruk og ikke deres yrkes- eller næringsinteresser.

Mer enn halvparten av forbruksforeningens regulære omsetning må skje til medlemmene/andelseierne, se sktl. § 10-50 (2). En kortvarig og forbigående økning av fremmedomsetningen medfører likevel ikke at foreningen mister karakter av samvirkeforetak etter sktl. § 10-50 (2).

#### 10.2.3 Innkjøpsforetak, jf. sktl. § 10-50 (2) bokstav b

Innkjøpsforening/innkjøpslag som fordeler forutbestilte varer til medlemmene, jf. sktl. § 10-50 (2) bokstav b, har krav på fradrag for etterbetaling til medlemmene. All omsetning må skje med medlemmene/andelseierne.

Et foretak som medvirker til inngåelse av avtaler om innkjøp fra en tredjepart til sine medlemmer mot provisjon, uten at foretaket selv kjøper inn og videreselger varene til medlemmene, anses ikke som innkjøpsforetak etter sktl. § 10-50 (2) bokstav b, se FIN 2. februar 2012 i Utv. 2012/277. Etterbetaling fra et slikt foretak faller inn under samvirkelova § 27, men siden foretaket faller utenfor sktl. 10-50 (2) bokstav b, kommer ikke unntaket fra utbyttebeskatning i sktl. § 10-11 (6) til anvendelse. Etterbetaling til medlemmene skal etter dette anses som utbytte etter sktl. § 10-11.

#### 10.2.4 Innkjøpsforetak for jordbruk, skogbruk eller fiske, jf. sktl. § 10-50 (2) bokstav c nr. 1

Foretak som utelukkende eller hovedsakelig kjøper inn råemner eller driftsmidler til bruk i jordbruk, skogbruk eller fiske, jf. sktl. § 10-50 (2) bokstav c nr. 1, har krav på fradrag for etterbetaling til medlemmene. Det kreves ikke at foretaket hovedsakelig driver

medlemsomsetning, men omsetningen må hovedsakelig være til virksomheter innenfor jordbruk, skogbruk eller fiske.

*10.2.5 Salgsforetak for jordbruk, skogbruk eller fiske, jf. sktl. § 10-50 (2) bokstav c nr. 2*

Foretak som forhandler produkter fra medlemmenes jordbruks- skogbruks- eller fiskerivirksomhet, jf. sktl. § 10-50 (2) bokstav c nr. 2, har krav på fradrag for etterbetaling til medlemmene. Det er tilstrekkelig at salgsvirksomheten hovedsakelig gjelder produkter fra medlemmer og at det hovedsakelig omsettes produkter fra primærnæringene, se FIN 24. august 1949 i Utv. IV/809.

*10.2.6 Samvirkeforetak som foredler produkter i jordbruks- eller fiskerivirksomhet, jf. sktl. § 10-50 (2) bokstav c nr. 3*

Foretak som foredler produkter i jordbruks- og fiskerivirksomhet, jf. sktl. § 10-50 (2) bokstav c nr. 3, har krav på fradrag for etterbetaling til medlemmene. Det er tilstrekkelig at foredlingsvirksomheten hovedsakelig gjelder produkter fra medlemmer og at det hovedsakelig foredles produkter fra en av de to nevnte næringene. Skogbruk omfattes ikke her, se FIN 26. mai 1997 i Utv. 1997/ 890.

*10.2.7 Jordbruksvirksomhet*

Med jordbruksvirksomhet menes også hagebruk, gartneri, biavl og pelsdyravl, jf. § 10-50 (4).

*10.2.8 Likestilt med medlemsomsetning*

Visse former for fremmedomsetning likestilles med egenomsetning, jf. § 10-50 (3):

- innkjøp fra annet fiskesalgslags medlemmer hvis leveransen gir fiskeren rett til etterbetaling på lik linje med lagets egne medlemmer
- innkjøpssamvirkes innkjøp fra et annet samvirkeforetak i markedsregulerende hensikt
- kjøp etter pålegg fra statlig myndighet

**10.3 Fradragsrett for etterbetaling og utbetaling fra medlemskapitalkonto**

*10.3.1 Utdeling av etterbetaling innenfor taket*

Det er fradragsrett for etterbetaling, jf. sktl. § 10-50, som utdeles til egne medlemmer på grunnlag av deres kjøp fra og/eller salg til samvirkeforetaket. Fradraget kan ikke overstige inntekten som skriver seg fra omsetning med egne medlemmer (nedenfor kalt «taket»), se sktl. § 10-50 (1) annet punktum og pkt. 10.3.3. Fradraget gis for det året utbetalingen gjelder, selv om endelig fastsetting og utbetaling finner sted etter årets utløp. Den delen av etterbetalingen som overstiger inntekten fra egne medlemmer, jf. sktl. § 10-50, kan ikke fradragsføres i andre deler av inntekten eller overføres til et senere inntektsår.

*10.3.2 Andre utdelinger, herunder etterbetaling ut over taket*

Andre utdelinger og etterbetaling til medlemmene, herunder ikke-forhåndsgarantert kjøpeutbytte, avregning på pris mv. ut over taket i sktl. § 10-50 (1) annet punktum, er ikke fradragsberettiget hos samvirkeforetaket etter reglene i sktl. § 10-50. Etterbetaling i form av prisavregning mv. som samvirkeforetaket har forpliktet seg til på transaksjonstidspunktet, er imidlertid fradragsberettiget etter sktl. § 6-1.

*10.3.3 Fastsetting av inntekt fra omsetning med medlemmene*

Samvirkeforetakets nettoinntekt (alminnelig inntekt) som skriver seg fra salg til egne medlemmer fastsettes slik:

$$\frac{\text{Selskapets netto virksomhetsinntekt} \times \text{brutto omsetning med egne medlemmer}}{\text{Selskapets regulære omsetning}}$$

For forbrukersamvirke som forhåndsgaranterer rabatt/kjøpeutbytte, er «brutto omsetning med egne medlemmer» omsetningen etter fradrag for denne rabatten/kjøpeutbyttet.

«Brutto omsetning med medlemmene» og «Selskapets totale brutto omsetning» oppgis ekskl. MVA og skal fremgå av selskapets regnskap. Disse omsetningsbegrepene tilsvarende medlemsomsetning og foretakets regulære omsetning, jf. FSSKD § 10-50-4. For forbrukersamvirke er regulær omsetning i denne sammenheng sum driftsinntekter i næringsoppgaven post 9000. Post 3850, «Verdiendringer investeringseiendommer» og post 3870 «Verdiendringer biologiske eiendeler», skal likevel trekkes ut.

I samvirkeforetak hvor medlemsomsetning skriver seg fra kjøp fra egne medlemmer fastsettes inntekt fra omsetning fra medlemmene slik:

$$\frac{\text{Selskapets netto virksomhetsinntekt x brutto kjøp fra egne medlemmer}}{\text{Selskapets totale brutto kjøp}}$$

«Selskapets netto virksomhetsinntekt» er beregningsgrunnlag for fastsetting av taket etter sktl. § 10-50 (1) annet punktum. Med virksomhetsinntekt menes her samvirkeforetakets totale skattepliktige inntekter inklusive eventuelle provisjonsinntekter, utleieinntekter mv. Dette tilsvarende skattemessig næringsinntekt, jf. FSSKD § 10-50-4.

Virksomhetsinntekten fastsettes etter fradrag for finanskostnader og tillegg for finansinntekter, herunder konsernbidrag, men før fradrag for etterbetaling til egne medlemmer, jf. sktl. § 10-50 (1). Etterbetaling til medlemmene og/eller annen utdeling av samvirkeforetakets overskudd til medlemmene ved f.eks. avregning på pris, skal behandles som overskuddsanvendelse etter sktl. § 10-50 eller § 10-11.

Fradrag for etterbetaling til medlemmer i eget lag kan således ikke bringe årets skattepliktige inntekt i minus (underskudd).

Etterbetaling til medlemmene anses som overskuddsdisponering uavhengig av om det er innenfor eller utenfor maksimalt fradrag etter sktl. § 10-50.

Etterbetaling som overstiger inntekt fra medlemsomsetning er ikke fradragsberettiget og skal tilbakeføres (øke inntekten) med endelig skattemessig virkning. Det samme gjelder når etterbetaling medfører at foretaket ikke blir utlignet inntektsskatt. Tilbakeført beløp skal behandles tilsvarende som for utbytte, jf. sktl. § 10-11.

#### 10.3.4 Fradrag for utbetaling fra medlemskapitalkonto

Samvirkeforetak (SA) etter samvirkelova § 1 kan foreta avsetning til medlemskapitalkonti etter samvirkelova § 29. Slik avsetning er ikke fradragsberettiget i avsetningsåret.

Utbetalinger fra slike medlemskapitalkonti er fradragsberettiget innenfor visse rammer. Fradrag gis bare i den utstrekning midlene i avsetningsåret kunne ha vært utbetalt til medlemmet som etterbetaling med fradragsrett for foretaket etter § 10-50 (1), jf. sktl. § 10-50 (5) annet punktum. Se [pkt. 10.3.1](#). Dette medfører at foretaket for hvert år det foretas avsetning til egenkapitalkonto, må beregne verdien av den delen av avsetningen som kunne vært fradragsberettiget som etterbetaling. Foretaket må siden ha oversikt over disse verdiene, og justere for eventuelle senere avsetninger eller utdelinger som kommer til fradrag etter skatteloven § 10-50. Fradraget gis for det inntektsåret utbetalingsvedtaket gjelder. Det er ikke noe krav at vilkårene for fradrag for etterbetaling etter sktl. § 10-50 (1) er oppfylt for dette året.

#### 10.3.5 Dokumentasjonskrav

Medlemsomsetningen skal legitimeres ved at hvert enkelt kjøp registreres fortløpende med kundens medlemsnummer og kjøpesum, eller ved innlevering av kjøpemerker ved årets utgang. Se for øvrig FSSKD § 10-50.

For andre samvirkeforetak enn forbruksforeninger, se ovenfor, må omsetning med medlemmer og likestilt omsetning fremgå av regnskapsbilag som angir navn og eventuelt medlemsnummer.



## **11 Skattlegging av andelseiere/medlemmer**

### **11.1 Formue**

Andelsinnskudd skattlegges ikke som formue hos medlemmene. Derimot skal krav på forhåndsgarantert kjøpeutbytte/rabatt som ikke er utbetalt i opptjeningsåret, låneinnskudd, så vel tvungne som frivillige, og spareinnskudd skattlegges som formue hos medlemmene.

### **11.2 Etterbetaling fra samvirkeforetak**

#### **11.2.1 Generelt**

Etterbetaling fra samvirkeforetak etter sktl. § 10-50 (1) samt utbetaling fra medlemskapitalkonti etter sktl. § 10-50 (5) er ikke skattepliktig som utbytte etter sktl. § 10-11, jf. sktl. § 10-11 (6). Dette gjelder uavhengig av om samvirkeforetaket oppfyller vilkårene for å få fradrag etter sktl. § 10-50 (1), se FIN 24. juni 2011 i Utv. 2011/1220. Unntaket i sktl. § 10-11 (6) gjelder likevel ikke for samvirkeforetak som etter sin art ikke faller inn under sktl. § 10-50 (2). Etterbetaling fra slike samvirkeforetak skal skattemessig behandles som utbytte hos mottaker. Dette gjelder for eksempel samvirkeforetak som medvirker til inngåelse av avtaler mellom en tredjepart og medlemmene, og som ikke kan anses som innkjøpsforetak etter sktl. § 10-50 (4) bokstav b, se FIN 2. februar 2012 i Utv. 2012/277.

#### **11.2.2 Etterbetaling i forbrukersamvirke**

For medlem i forbrukersamvirke er etterbetaling (kjøpeutbytte) skattefri når kjøpet som etterbetalingen gjelder, ikke har tilknytning til inntektsgivende aktivitet hos medlemmet. Dette vil normalt gjelde for etterbetaling (kjøpeutbytte) som gjelder private innkjøp av forbruksvarer.

#### **11.2.3 Etterbetaling knyttet til medlemmets inntektsgivende aktivitet**

Etterbetaling er skattepliktig etter sktl. § 5-1 hos medlemmet når etterbetalingen er knyttet til inntekter eller kostnader i virksomhet eller annen skattepliktig inntektsgivende aktivitet. For næringsdrivende medlemmer vil etterbetaling som nevnt ovenfor være skattepliktig virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-1, jf. § 5-30, når handelen som etterbetalingen gjelder har tilknytning til medlemmets virksomhet. Eksempel på slik tilknytning vil være etterbetaling på innkjøp til bedriftskantine, kjøp av kraftfôr, kunstgjødsel, maskiner mv., eller etterbetaling fra salgssamvirke e.l. Eksempel på skattepliktig etterbetaling i inntektsgivende aktivitet utenfor virksomhet vil være etterbetaling (kjøpeutbytte) på innkjøp av materialer til vedlikehold på utleid bygning hvor utleieinntektene er skattepliktig, men hvor aktiviteten ikke er så omfattende at utleien anses som virksomhet.

#### **11.2.4 Forhåndsgarantert rabatt**

Forhåndsgarantert kjøpeutbytte (rabatt) i forbrukersamvirke faller ikke inn under reglene om etterbetaling i sktl. § 10-50. Nærmere om den skattemessige behandlingen hos samvirkeforetaket av slik etterbetaling, se [pkt. 9.3](#). Hos medlemmet kan slik forhåndsgarantert rabatt bli skattepliktig etter sktl. § 5-1, se [pkt. 11.2.3](#).

### **11.3 Renter og annen avkastning av andelskapital**

Renter og annen avkastning av andelskapital fra samvirkeforetak behandles som aksjeutbytte, jf. sktl. § 10-11.

Mottatt rente av andelskapital regnes ikke som skattepliktig inntekt når beløpet er inntil kr 100, jf. FSFIN § 10-11-1. Overstiger beløpet kr 100, regnes hele beløpet som skattepliktig inntekt (utbytte) med eventuell rett til skjerming. Andelskapital på kr 3 000 eller mer gir rett til skjerming for personlige andelshavere, jf. sktl. § 10-12. Andelskapital under kr 3 000 gir som hovedregel ikke rett til skjerming, med mindre årets renter av andelskapitalen overstiger kr 100, jf. FSFIN § 10-12-10.

### **11.4 Renter av låneinnskudd og spareinnskudd**

Avkastning av låneinnskudd, tvungne så vel som frivillige, er skattepliktig på lik linje med andre renteinntekter.

Avkastning av spareinnskudd er skattepliktig som renteinntekter. Personlig andelseiers renter av spareinnskudd i samvirkeforetak skal ikke ekstrabeskattes etter reglene i sktl. § 5-22, jf. FSPIN § 5-22-1.

### 11.5 Annen utdeling fra samvirkeforetak

Vederlagsfrie overføringer fra samvirkeforetak som ikke kan anses som etterbetaling etter sktl. § 10-50 eller renter, skattlegges som utbytte etter sktl. § 10-11. Om et tilfelle hvor etterbetaling etter samvirkelova § 27 ble ansett som utbytte, se pkt. 10.2.3.

### 11.6 Oppløsning

Utbetaling fra samvirkeforetak til medlemmene i forbindelse med oppløsning av dette følger reglene om skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av aksjer, se sktl. § 10-31, jf. § 10-30.

# Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør

## 1 Generelt

I dette emnet behandles skattyters ønske om endring av selvangivelsen under ordinær ligningsbehandling. Ønsker om endring som kommer etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter, behandles etter reglene om klage når anmodningen kommer innen ett år etter at ligningen ble lagt ut, jf. lignl. § 9-2 nr. 9, se emnet «[Endringssak – klage](#)». Anmodninger om endring som kommer etter dette tidspunktet behandles etter reglene om endring uten klage, se emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)».

## 2 Endringer i de faktiske forhold

### 2.1 Generelt

Skattyter har opplysningsplikt om sine faktiske forhold som har betydning for ligningen, og plikter å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, jf. lignl. § 4-1. Denne opplysningsplikten ivaretas først og fremst gjennom selvangivelsesplikten, jf. lignl. § 4-2, se emnet «[Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister](#)». Skattyters opplysningsplikt gjelder også etter at selvangivelsen er levert. Lignl. § 4-1 markerer et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom skattyteren og ligningsmyndighetene. Dette innebærer bl.a. at skattyter har plikt til å gjøre oppmerksom på faktiske feil i selvangivelsen. Feil kan være både i skattyters favør og disfavør og kan for eksempel skyldes at

- skattyter har tatt feil av de faktiske forhold
- en faktisk situasjon har endret seg, eller
- skattyter ønsker å rette opp en uriktig eller ufullstendig opplysning som kunne medført for lav skatt

Feilen kan bestå i at det ikke er opplyst noe om et faktum som har betydning for ligningen, eller at det faktum som er opplyst er uriktig eller ufullstendig.

Ligningsmyndighetene skal ta stilling til hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn ved ligningen, jf. lignl. § 8-1, og plikter i den forbindelse også å ta hensyn til faktiske opplysninger som kommer etter at selvangivelsen er levert. Under ligningsbehandlingen har det ingen betydning om endrede faktiske opplysninger virker i skattyters favør eller hans disfavør. Gis de nye opplysningene så sent at skattekontoret ikke rekker å behandle dem under ordinær ligningsbehandling, må spørsmålet behandles som endringssak etter lignl. kap. 9.

Gjelder anmodningen endring til skattyters ugunst, må det ved spørsmålet om eventuell tilleggsatt vurderes om det foreligger frivillig retting, jf. lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav c. Se for øvrig emnet «Tilleggsatt», pkt. 3.13.

## 2.2 *Prejudisielle (underliggende) rettsforhold*

Som faktum regnes i denne forbindelse også prejudisielle rettsforhold, for eksempel hvem som privatrettslig sett er eier av en eiendom, om det foreligger en gyldig salgsavtale, etc. Kommer det frem at det forholder seg annerledes mht. det prejudisielle rettsforhold enn det som er lagt til grunn i selvangivelsen, skal skattyter lignedes i samsvar med det som er riktig.

Har skattyter for eksempel oppgitt en gevinst til beskatning, og det viser seg senere at kjøpet heves grunnet mislighold, for eksempel på grunn av mangler ved salgsobjektet eller manglende betaling, anses gevinsten ikke å være innvunnet. Skattyter har da krav på å få endret selvangivelsen, slik at gevinsten ikke blir beskattet. Hvis kontrakten som følge av mislighold omgjøres frivillig, uten at vilkårene for heving er oppfylt, bør omgjøringen normalt godtas skattemessig når omgjøringen ikke er skattemessig motivert.

## 2.3 *Omgjøring av privatrettslige disposisjoner*

Hvis en inntekt allerede er innvunnet, kan den disposisjonen som har foranlediget inntekten som utgangspunkt ikke omgjøres med virkning for beskatningen. Hvis en bindende avtale om salg av et formuesobjekt gjøres om, uten at det foreligger mislighold, vil det foreligge et salg og et tilbakesalg. Tilsvarende gjelder som hovedregel hvis en beslutning om utdeling av aksjeutbytte gjøres om. Om når aksjeutbytte anses innvunnet, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 3.

Om omgjøring av konsernbidrag, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag», pkt. 2.5.

## 2.4 *Generalforsamling i aksjeselskap godtar ikke styrets regnskap*

I et aksjeselskap er det generalforsamlingen som skal godkjenne styrets forslag til årsregnskapet, herunder utdeling av utbytte, jf. asl/asal. § 5-5 (2) nr. 1. Er den innleverte selvangivelsen basert på styrets forslag til regnskap, og regnskapet endres av generalforsamlingen, skal det endrede regnskapet legges til grunn ved ligningen.

# 3 *Anvendelsen av skattelovgivningen*

## 3.1 *Endret forståelse av skattereglene*

Levering av selvangivelse innebærer at skattyter fremsetter påstander om hvordan faktiske forhold skal behandles skattemessig. Under ligningsbehandlingen har skattyteren rett til å endre sin påstand mht. hvordan skattereglene skal anvendes på et gitt faktum, for eksempel hvis han mener at en inntekt som han har oppgitt til beskatning likevel ikke er skattepliktig, eller at det foreligger fradrag for en kostnad som ikke er ført opp som fradrag. Skattyters ønske om endring kan også være til hans ugunst, for eksempel at han ønsker å stryke et fradrag som han ikke har rett til. Det har ingen betydning hva som er grunnen til at skattyter ønsker å endre sin påstand. Ofte vil korrigeringen av påstanden ha sammenheng med at det fremkommer nye opplysninger om faktum.

## 3.2 *Endring av skattemessige disposisjoner*

### 3.2.1 *Generelt*

I noen tilfeller har skattyteren en valgmulighet mht. den skattemessige behandlingen, for eksempel hvor store avskrivninger som skal kreves innenfor lovens maksimumssats, om en gevinst skal inntektsføres straks eller om den skal føres på gevinst- og tapskonto, om han skal kreve betinget skattefritak, om han skal benytte seg av reglene om skattefri omdanning osv. Det valget som skattyteren tar i selvangivelsen mht. slike disposisjoner, er som utgangspunkt bindende.

Et ønske om endring kan ha sin årsak i at skattyter har regnet med andre skattemessige konsekvenser av den innleverte selvangivelsen. Dette kan igjen skyldes at ligningsmyndighetene varsler om endring på andre punkter, men det kan også skyldes at skattyteren

ikke har hatt full oversikt over de skattemessige konsekvensene av de valgene som er foretatt.

### 3.2.2 *Poster som har direkte tilknytning til inntektstillegget*

Skattyter har rett til endring av selvangivelsen hvor endringen har direkte tilknytning til et inntektstillegg. Har skattyter f.eks. feilaktig direkte fradragført kostprisen for et driftsmiddel og beløpet blir tilbakeført, har han krav på fradrag for avskrivninger når vilkårene for avskrivninger er oppfylt.

Om et tilfelle der ligningsmyndighetene nektet å legge til grunn nytt årsoppgjør som ble levert under ligningsbehandlingen, men hvor retten la til grunn at det skattemessige motivet var legitimt og opphevet ligningen, se URD 16. februar 1993 (Søre Sunnmøre herredsrett) i Utv. 1993/748 (Dolsøy).

### 3.2.3 *Omgjøring av poster som ikke er direkte knyttet til inntektstillegget*

Som hovedregel godtas omgjøring hvor skattyter har mottatt varsel om inntektsøkning, men hvor den posten som det er aktuelt å gjøre om, ikke knytter seg direkte til inntektstillegget.

Retten til omgjøring er i utgangspunktet avskåret

- hvis skattyter har opptrådt illojalt. Med illojalt i denne sammenheng menes først og fremst der det er gitt uriktige eller villedende opplysninger til ligningsmyndighetene. Nærmere om hva som ligger i illojalitetsbegrepet, se blant annet FIN 27. juni 1995 i Utv. 1995/1258, HRD i Utv. 2004/921 (Rt. 2004/1331) (Aker Maritime ASA), og LRD 8. mai 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/1008 (Lodin AS)
- når det foreligger en privatrettslig bindende transaksjon, se [pkt. 2.3](#).

Om forandring av konsernbidrag, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)», [pkt. 2.5](#).

### 3.2.4 *Omgjøring som ikke har sammenheng med ligningsmessige endringer*

Et ønske om omgjøring av en skattemessig disposisjon kan fremkomme uten at det har sammenheng med noen ligningsmessig endring. Er det en ren skattemessig disposisjon som ønskes omgjort, må det normalt godtas når det skjer under ligningsbehandlingen. Har skattyter for eksempel valgt å inntektsføre en salgsgvinst direkte, må det godtas at det leveres inn en korrigert selvangivelse hvor gevinsten føres på gevinst- og tapskonto.

Omgjøring av privatrettslige disposisjoner skal normalt ikke godtas, jf. [pkt. 2.3](#)

## 4 **Formelle regler**

Ved omgjøringer kan skattyter pålegges å levere korrigerede skjema som berøres av omgjøringen.

# Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister

- *Lignl. § 3-7 nr. 4 og kap. 4.*
- *Forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen (lignl.).*
- *Forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse (lignl.).*
- *Forskrift 2. februar 2001 nr. 103 om prøvedrift med elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende (lignl.).*
- *Forskrift 16. februar 2001 nr. 155 om selvangivelsesfritak for visse grupper skattytere (lignl.).*
- *Forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir (lignl.).*

## 1 Generelt om selvangivelsesplikten

Enhver skattyter har opplysningsplikt om sine faktiske forhold ved ligningen og plikter å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, jf. lignl. § 4-1. Denne opplysningsplikten ivaretas først og fremst gjennom selvangivelsen, jf. lignl. § 4-2.

Selvangivelsen skal inneholde en spesifisert oppstilling over all bruttoformue og bruttoinntekt, fradragposter og andre nødvendige opplysninger, uavhengig av hvilken kommune som har beskatningsretten, jf. lignl. § 4-3 nr. 1. For personlige skattytere som mottar forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister eller forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende, vil disse opplysningene være helt eller delvis utfylt i det selvangivesskjemaet som skattyteren mottar.

Selvangivelsesplikten oppfylles som hovedregel ved at skattyter faktisk leverer et utfylt selvangivesskjema til skattekontoret, enten elektronisk eller på papir, innen den fastsatte fristen. Personlige skattytere som omfattes av ordningen med leveringsfritak, kan oppfylle selvangivelsesplikten uten å foreta noen fysisk levering dersom de forhåndsutfylte opplysningene er korrekte og fullstendige. Skattytere som omfattes av ordningen med leveringsfritak og som ikke leverer korrigert selvangivelse innen den aktuelle fristen, anses å ha levert selvangivelsen med de forhåndsutfylte opplysningene ved utløpet av fristen.

Med selvangivelsesplikt menes nedenfor både plikten til å forvise seg om at opplysningene i selvangivelsen er fullstendige og korrekte, og plikten til faktisk å levere selvangivelse hvor slik plikt foreligger.

## 2 Hvem omfattes av selvangivelsesplikten

### 2.1 Hovedregel

Selvangivelsesplikten gjelder som hovedregel alle som i inntektsåret har hatt bruttoformue og/eller bruttoinntekt som er skattepliktig her til landet etter norsk skattelov, herunder særlover, se lignl. § 4-2. Dette gjelder selv om gjelden overstiger verdien av eiendelene (underbalanse), og/eller kostnadene overstiger skattepliktig bruttoinntekt (underskudd). 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.

Tilsvarende plikt gjelder for person som har tatt fast opphold i utlandet, men som fortsatt er skattepliktig som bosatt i Norge, jf. sktl. § 2-1 (3).

### 2.2 Unntak

Unntatt fra selvangivelsesplikten er

- skattyter bosatt i utlandet som bare er skattepliktig til Norge for utbytte fra norsk aksjeselskap, se emnet «*Aksjer – utbytte*»
- skattyter bosatt i utlandet som bare har inntekt av arbeid i tjeneste om bord på norskregistrert fartøy
- utenlandske artister som omfattes av lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorarer til utenlandske artister mv.

- visse barn, se nedenfor
- person som verken har hatt bruttoformue eller bruttoinntekt.

### 2.3 Svalbard

Om selvangivelsesplikt ved skatteplikt til Svalbard, se emnet «Svalbard».

### 2.4 Etter pålegg

For de som ikke uten videre omfattes av selvangivelsesplikten, oppstår selvangivelsesplikt for det enkelte inntektsåret når de blir pålagt dette av skattekontoret, se lignl. § 4-2 nr. 1 bokstav b.

Har f.eks. Skattyter fått tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse, er dette et pålegg om å oppfylle selvangivelsesplikten.

### 2.5 Ektefeller

Ektefeller som begge har formue og/eller inntekt, omfattes hver for seg av selvangivelsesplikten. En ektefelle kan således ikke gjøres ansvarlig for den andre ektefellens manglende levering av selvangivelse eller manglende opplysninger i selvangivelsen, se HRD i Utv. 2007/11 (Rt. 2006/1598).

### 2.6 Barn

I utgangspunktet omfattes barn som har formue og/eller inntekt, av selvangivelsesplikten. Barns formue og/eller inntekt som lignes hos foreldrene, skal tas med i foreldrenes selvangivelse. Barnet har ikke da egen selvangivelsesplikt, hvis det ikke har inntekt som skal lignes hos barnet selv, se emnet «Barn og ungdom».

### 2.7 Pensjonister

Pensjonister omfattes av de vanlige reglene om selvangivelsesplikt.

## 3 Selvangivelsestyper

Det er fastsatt følgende typer selvangivelser:

- Selvangivelse for lønnstakere og pensjonister (RF-1030)
- Selvangivelse for næringsdrivende mv. (RF-1030)
- Selvangivelse for aksjeselskap mv. (RF-1028)
- Selvangivelse for forhåndslikning av utenlandsk arbeidstaker/Tax return for advance assessment of foreign employee (RF-1038)
- Selvangivelse for forhåndslikning (RF-1040)
- Selvangivelse for person som ikke har mottatt forhåndsutfylt selvangivelse (RF-1281)

Selvangivelse for lønnstakere og pensjonister og selvangivelse for næringsdrivende mv. vil være helt eller delvis forhåndsutfylt.

Om levering av selvangivelse i forbindelse med forhåndsligning (RF-1038 og RF-1040), se emnet «Forhåndsligning».

## 4 Oppfyllelse av selvangivelsesplikten

### 4.1 Lønnstakere og pensjonister mv.

Personlige skattytere som ligningsmyndighetene ikke har registrert som eiere av enkelt-personforetak innen 15. februar i året etter inntektsåret, vil som hovedregel få tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister. Skattytere som har mottatt slik selvangivelse, er omfattet av leveringsfritaket. Hvis de forhåndsutfylte opplysningene ikke er korrekte eller fullstendige, må det på vanlig måte innen selvangivelsesfristens utløp leveres selvangivelse med korrigerede opplysninger. Dette gjøres ved å

- levere originalblanketten med tilføyelser og/eller korrigeringer i undertegnet stand, eller
- levere den elektronisk over internett.

Skattytere som har mottatt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister uten å ha korrigeret selvangivelse innen selvangivelsesfristens utløp, anses å ha levert selvangivelsen med de forhåndsutfylte opplysningene. Leveres det korrigeret selvangivelse etter

selvangivelsesfristens utløp, behandles dette etter reglene om omgjøring av selvangivelse, se emnet «[Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør](#)».

I noen tilfeller vil den tilsendte selvangivelsen ikke inneholde forhåndsutfylte opplysninger om formue, gjeld, inntekt eller fradrag. Dette gjelder for

- personer under 13 år som lignes sammen med foreldrene
- personer i alderen fra og med 13 år til og med 16 år dersom det ikke er innberettet minst én lønns- og trekkoppgave på vedkommende.

Dersom skattyter mister den forhåndsutfylte selvangivelsen, kan vedkommende henvende seg til skattekontoret og få ny selvangivelse.

#### **4.2 Personlige næringsdrivende**

Skattytere som ligningsmyndighetene har registrert som eiere av enkeltpersonforetak innen 15. februar i året etter inntektsåret, mottar selvangivelse for næringsdrivende mv. Skattytere som har mottatt slik selvangivelse omfattes ikke av ordningen med leveringsfritak. Selvangivelsen må leveres, selv om skattyter i inntektsåret ikke har vært eier av noe enkeltpersonforetak og selv om vedkommende ikke har tilføyelser eller korrigeringer til de forhåndsutfylte opplysningene.

Personlige skattytere som har fått tilsendt selvangivelse for næringsdrivende mv. må innen selvangivelsesfristen

- levere den tilsendte selvangivelsen med eventuelle tilføyelser og korrigeringer i undertegnet stand, eller
- levere den elektronisk over internett.

#### **4.3 Selvangivelse for aksjeselskap mv.**

Alle etterskuddspliktige skattytere skal levere «Selvangivelse for aksjeselskap mv.» (RF-1028). Om adgang til å levere selvangivelse som datautskrift, se emnet «[Opplysningsplikt om egne forhold](#)». I utgangspunktet kan alle etterskuddspliktige levere selvangivelsen elektronisk. Foretak som ikke har representant med norsk bostedsadresse, kan imidlertid ikke levere selvangivelse med vedlegg elektronisk.

#### **4.4 Selskapsoppgave**

Om plikt for deltakerlignet selskap til å levere selskapsoppgave, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)».

### **5 Rett til å levere selvangivelse**

Enhver skattyter har rett til å levere selvangivelse, jf. lignl. § 4-2 nr. 5.

## **6 Hvem som er ansvarlig for å oppfylle selvangivelsesplikten**

### **6.1 Personlige skattytere**

#### **6.1.1 Myndige personer**

Når skattyter er myndig, er han selv ansvarlig for å oppfylle selvangivelsesplikten, jf. lignl. § 4-5 nr 1.

#### **6.1.2 Umyndige**

Vergen er ansvarlig for å oppfylle selvangivelsesplikten for personer som er umyndige på tidspunktet for selvangivelsesfristen, jf. lignl. § 4-5 nr. 2. Når umyndig skattyter som fyller 17 år i inntektsåret selv oppfyller selvangivelsesplikten, bortfaller vergens ansvar.

### **6.2 Deltakerlignet selskap**

Selskapets styre eller daglig leder skal levere selskapsoppgave og andre pliktige oppgaver. Har selskapet ikke styre eller daglig leder, påhviler plikten deltakerne i fellesskap eller en utpekt representant blant disse, jf. lignl. § 4-9 nr 4.

### 6.3 Upersonlige skattytere

#### 6.3.1 Selskaper og innretninger mv.

Styret eller dets leder er ansvarlig for å levere selvangivelse for selskaper og innretninger, herunder aksje- og obligasjonsfond, jf. lignl. § 4-5 nr. 3. For filialer av utenlandske selskap er det formelt det utenlandske styret, dets leder eller tilsvarende som er ansvarlig for å levere selvangivelse for virksomhet i Norge.

#### 6.3.2 Bo

Skifteforvalter, bobestyrer, testamentfullbyrder eller selvskiftende arvinger er ansvarlig for å levere selvangivelse for boer, jf. lignl. § 4-5 nr. 3.

Har et selskap skattepliktig inntekt forut for konkursåpningen, kan bobestyrer mv. levere selvangivelse også for dette tidsrommet.

## 7 Underskrift på selvangivelsen og selskapsoppgaven

### 7.1 Hovedregel

Hvis det skal foretas faktisk levering av selvangivelsen, skal denne som hovedregel underskrives personlig av den som har ansvar for å levere selvangivelsen, se lignl. § 4-5 nr. 5 og ovenfor. Dette gjelder også skattytere som omfattes av ordningen med leveringsfritak og som har endringer/tilføyelser til den forhåndsutfylte selvangivelsen.

Forhåndsutfylt selvangivelse kan eventuelt bekrefte elektronisk med PIN-kode over internett, se § 3 i forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 (lignl.).

Alle næringsdrivende kan velge å levere selvangivelsen mv. elektronisk. I forskrift 2. februar 2001 nr. 103 om prøvedrift med elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende (lignl.) § 4, er det for næringsdrivende og aksjeselskap mv. gitt særlige regler om hvem som kan signere (underskrive) selvangivelsen ved elektronisk oppgaveinnlevering. De elektronisk innleverte oppgavene skal anses underskrevet ved bruk av fødselsnummer og PIN-kode over internett (Altinn).

For selskap eller innretning som er eget skattesubjekt skal daglig leder eller styrets leder signere.

Ved levering av selskapsoppgave for deltakerlignet selskap skal selskapets styreleder, daglig leder eller en utpekt representant for deltakerne signere.

### 7.2 Bruk av fullmektig

Foreligger særlige forhold som er til hinder for at en personlig skattyter selv underskriver selvangivelsen, kan selvangivelsen leveres og underskrives av fullmektig.

Den som skal signere, kan i henhold til forskrift 2. februar 2001 nr. 103 (lignl.) § 4 tredje avsnitt bestemte at signering skal foretas av annen person.

Ansaret for at de innleverte oppgavene er korrekte og fullstendige påligger uansett skattyter.

## 8 Hvor skal selvangivelse leveres

Selvangivelse kan leveres til et hvilket som helst skattekontor, uavhengig av hvilke(n) kommune(r) skattyter er skattepliktig til, jf. lignl. § 4-6.

## 9 Frist for levering av selvangivelse

### 9.1 Lønnstakere og pensjonister mv.

For lønnstakere og pensjonister mv., dvs. personlige skattytere som ikke har vært eiere av enkeltpersonforetak i løpet av inntektsåret, er selvangivelsesfristen 30. april i året etter inntektsåret, jf. lignl. § 4-7 nr. 1 bokstav b. Hvis korrigert selvangivelse ikke leveres innen fristen, anses selvangivelsen levert med de forhåndsutfylte opplysningene.

### 9.2 Eiere av enkeltpersonforetak

For eiere av enkeltpersonforetak er selvangivelsesfristen 31. mai i året etter inntektsåret, jf. lignl. § 4-7 nr. 1 bokstav a. Denne fristen gjelder når selvangivelsen leveres elektronisk. Leveres selvangivelsen på papir, skal selvangivelsen leveres senest 30. april, jf. § 1 (1) bokstav b i forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir.



Med enkeltpersonforetak menes enhver virksomhet som eies av en fysisk person. Om kravet til virksomhet, se emnet «**Virksomhet – allment**». Det er uten betydning om virksomheten er registrert som enkeltpersonforetak eller ikke. Avgjørende vil være om det har foreligget en virksomhet i løpet av inntektsåret.

### 9.3 *Upersonlige skattytere*

For aksjeselskaper og andre upersonlige skattytere, jf. sktl. § 2-2 (1), er selvangivelsesfristen 31. mai i året etter inntektsåret ved elektronisk innlevering, jf. lignl. § 4-7 nr. 1 bokstav a.

Når selvangivelse for aksjeselskaper mv. leveres på papir, er fristen 31. mars i året etter inntektsåret, jf. § 1 (1) bokstav a i forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir.

### 9.4 *Særlig om deltakere i deltakerlignet selskap*

Skattyter som i løpet av inntektsåret har eid andel i deltakerlignet selskap, har samme frist for å levere selvangivelse som selskapet har frist for å levere selskapsoppgave, dvs. utgangen av mai i året etter inntektsåret. Forutsetningen er at det deltakerlignede selskapet leverer selskapsoppgaven elektronisk. Se § 1 (2) i forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir.

### 9.5 *Skattytere som lignes ved oljeskattekontoret*

For skattytere som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1 og som lignes ved oljeskattekontoret, jf. lignl. § 2-4, er selvangivelsesfristen 30. april i året etter inntektsåret, jf. lign. § 4-7 nr. 1 bokstav b.

## 10 **Selskapsoppgave**

Fristene i lignl. § 4-7 for levering av selvangivelse, gjelder tilsvarende for levering av selskapsoppgave for deltakerlignet selskap, jf. lignl. § 4-9 nr. 6. Dette innebærer at fristen er 31. mai ved elektronisk levering og 31. mars hvis selskapsoppgaven leveres på papir.

## 11 **Andre skjema**

Andre skjema som er vedlegg til selvangivelsen følger samme frist som for levering av selvangivelsen.

## 12 **Ektefeller**

Selvangivelsesfristen for ektefeller avgjøres særskilt for hver av dem. Dersom ektefellene har forskjellige frister for levering av selvangivelse, og de har behov for å samordne selvangivelsene, f.eks. for å unngå restskatt, kan den ektefellen som har den tidligste selvangivelsesfristen søke om fristutsettelse på individuelt grunnlag, jf. lignl. § 4-7 nr. 3.

## 13 **Nærmere om fristen**

Selvangivelsesfristen løper ut kl. 24.00 på fastsatt dato eller den siste dagen det er gitt utsettelse til. Dette gjelder uansett om den dagen er lørdag, søndag, helligdag eller lovfestet høytidsdag.

Selvangivelsesfristen anses overholdt ved rekommandert sending levert til posten før fristens utløp. I praksis godtas postsending når den er sendt før fristens utløp selv om den ikke er rekommandert.

## 14 **Utsettelse**

### 14.1 *Individuell søknad om utsettelse*

Skattekontoret skal gi utsettelse når skattyteren i skriftlig søknad godtgjør at det av særlige grunner vil skape betydelige vanskeligheter å levere selvangivelse med vedlegg innen fristen, jf. lignl. § 4-7 nr. 3. For skattytere som omfattes av ordningen med leveringsfritak, vil en utsettelse gjelde retten til å sende inn en korrigert selvangivelse etter at den ordinære selvangivelsesfristen er utløpt.

Skattyter må ha søkt om utsettelse i rimelig tid før selvangivelsesfristens utløp. Utsettelse kan gis inntil en måned.

#### **14.2 Utsatt selvangivelsesfrist for næringsdrivende som bistås av regnskapsfører eller revisor**

Skattekontoret kan etter søknad fra regnskapsfører eller revisor som bistår næringsdrivende med utfylling av selvangivelse med vedlegg, gi utsettelse med leveringsfristen for en mindre andel av søkerens klienter. Søknaden må være begrunnet og gjelde navngitte skattytere. Utsettelse på dette grunnlaget kan ikke gis lengre enn til 30. juni i året etter inntektsåret, jf. lignl. § 4-7 nr. 4.

#### **14.3 Forlenget frist etter Skattedirektoratets beslutning**

Skattedirektoratet har etter ligningsloven adgang til å forlenge selvangivelsesfristen med inntil en måned for grupper av skattytere, med unntak av skattytere som lignes ved oljeskattekontoret, jf. lignl. § 4-7 nr. 5.

## Selvangivelse mv. – skjønnsligning ved manglende og mangelfull selvangivelse mv.

– Lignl. § 8-2 nr. 1 og 3.

### **1 Manglende selvangivelse mv.**

#### **1.1 Vilkårene for skjønnsligning**

Oppfyller ikke skattyter sin plikt til faktisk å levere selvangivelse og/eller næringsoppgave mv., skal grunnlaget for ligningen fastsettes ved skjønn, jf. lignl. § 8-2 nr. 3. Om hvem som har plikt til faktisk å levere selvangivelse, se emnet «[Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister](#)».

Skattytere som omfattes av ordningen med leveringsfritak, vil aldri kunne skjønnslignes som følge av manglende selvangivelse. Om hvilke skattytere dette gjelder, se emnet «[Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister](#)». Unnlattelse av å levere korrigert selvangivelse for skattytere som omfattes av ordningen med leveringsfritak, kan etter omstendighetene gi grunnlag for skjønnsligning som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger, se [pkt. 4](#). Det kan også være aktuelt med tilleggsskatt på dette grunnlaget, se emnet «[Tilleggsskatt](#)».

For skattytere som ikke omfattes av ordningen med leveringsfritak, anses pliktig selvangivelse og/eller næringsoppgave ikke å være levert dersom de(n) ikke leveres før skatteoppgjøret sendes skattyter, jf. lignl. § 10-2 nr. 1.

#### **1.2 Saksbehandlingen ved skjønnsligningen**

For at skjønnsligning skal kunne foretas, må ligningsmyndighetene påvise at vilkårene for skjønnsligning er oppfylt, dvs. forvise seg om at skattyter ikke har levert selvangivelse eller næringsoppgave. Skattyter må varsles om at selvangivelsen eller næringsoppgaven ikke er mottatt, og at formue og inntekt vil bli fastsatt ved skjønn hvis den ikke mottas innen en viss frist.

#### **1.3 Skjønnsfastsettingen**

##### **1.3.1 Generelt**

Skjønnsfastsettingen skal ligge så nært opp til de faktiske forholdene som mulig, jf. lignl. § 8-1 nr. 1 første punktum. Noen poster vil kunne fastsettes på grunnlag av innkomne kontrolloppgaver. For andre poster, for eksempel virksomhetsinntekt, vil opplysningene

være mer begrensede. Det kan da være aktuelt å ta utgangspunkt i selvangivelse for foregående år og andre foreliggende opplysninger. Det kan også være aktuelt å se hen til antatt privatforbruk, formuesbevegelse og inntektsforhold for sammenlignbare skattytere. Grunnlaget for formues- og inntektsskatter skal ikke fastsettes lavere enn ved foregående ligning med mindre ligningsmyndighetene finner det sannsynlig at beløpene har vært lavere, se lignl. § 8-2 nr. 3 siste punktum. Det må foretas en selvstendig skjønnsmessig fastsetting for personinntekt, herunder beregnet personinntekt i enkeltpersonforetak, se sktl. § 12-2. Personinntekten må spesifiseres slik at grunnlaget for trygdeavgift med hhv. lav sats, mellom-sats og høy sats fremkommer, jf. ftrl. § 23-3.

For ikke-børsnoterte aksjeselskaper må det fastsettes formuesverdi for aksjene.

Adgangen til skjønnsligning går ikke lenger enn grunnlaget for skjønn tilsier. Er det næringsoppgaven som ikke er levert, vil det bare være næringsinntekten som kan fastsettes ved skjønn.

Vilkårene for skjønnsadgang og oppbyggingen av den skjønnsmessige fastsettingen skal nedtegnes eller protokolleres.

Ligningsmyndighetenes skjønn kan bli satt til side av domsstolene dersom skjønnnet fremstår som urimelig eller vilkårlig, bygger på feil faktisk grunnlag eller det foreligger feil ved saksbehandlingen.

### 1.3.2 *Avskrivninger*

Har skattyter ikke levert pliktig selvangivelse eller næringsoppgave slik at inntekten må fastsettes ved skjønn, skal det ved skjønnnet ikke tas hensyn til saldoavskrivninger i året. Inntekten skal fastsettes til det den antas å ville ha utgjort dersom skattyteren hadde levert oppgaven uten å kreve avskrivninger i året.

### 1.3.3 *Fremførbart underskudd*

Har skattyter ikke levert pliktig selvangivelse eller næringsoppgave slik at inntekten må fastsettes ved skjønn, skal det gis fradrag for eventuelt fremførbart underskudd i den fastsatte skjønnsinntekten.

### 1.3.4 *Fremføring av negativ personinntekt*

Når skattyter skjønnslignes på bakgrunn av manglende selvangivelse mv., skal det ikke gis fradrag for beregnet negativ personinntekt fra enkeltpersonforetak for tidligere inntektsår, se LRD 13. oktober 2006 (Borgarting) i Utv. 2006/1619.

### 1.3.5 *Skjerming*

Har skattyter mottatt aksjeutbytte, skal det ved fastsettingen av det skattepliktige utbyttebeløpet tas hensyn til eventuell skjerming, jf. sktl. § 10-12. Tilsvarende gjelder for utdeling til deltakere i deltakerlignede selskaper, jf. sktl. § 10-42.

## 1.4 *Levering av selvangivelse mv. før skatteoppgjøret sendes skattyter*

Leveres selvangivelse før skatteoppgjøret sendes skattyter, men likevel så sent at det ikke er praktisk mulig å behandle den før skatteoppgjøret er sendt ut, skal skattekontoret av eget tiltak ta opp ligningen som endringssak.

## 1.5 *Tap av klagerett*

Den tidligere bestemmelsen i lignl. § 9-2 nr. 7 om tap av klagerett dersom selvangivelsen ikke ble levert før utsending av skatteoppgjøret, er opphevet med virkning fra og med ligningen for inntektsåret 2011.

## 1.6 *Tilleggsskatt*

Om tilleggsskatt ved manglende selvangivelse, se emnet «[Tilleggsskatt](#)».

## 1.7 *Straff*

Om straff ved for sen eller manglende selvangivelse, se lignl. kap. 12 og emnet «[Tilleggsskatt](#)».

## 2 Manglende selskapsoppgave

Leveres ikke selskapsoppgave fra selskap som deltakerlignes etter nettometoden, kan dette medføre at selskapet «skjønnslignes», og resultatet fordeles på de enkelte deltakerne. Om fordelingen, se emnet «**Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden**».

Ved for sent levert selskapsoppgave ilegges de enkelte deltakerne forsinkelsesavgift, se emnet «**Forsinkelsesavgift**». Derimot kan det ikke ilegges tilleggsskatt for ikke levert selskapsoppgave.

## 3 Hva er gyldig selvangivelse

### 3.1 Forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister mv.

Forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister anses alltid gyldig levert når selvangivelsesfristen er utløpt, enten ved fysisk levering innen fristens utløp eller i kraft av ordningen med leveringsfritak.

### 3.2 Forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende mv.

Forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende mv. anses alltid gyldig levert dersom

- den tilsendte selvangivelsen er sendt inn i underskrevet stand, eller
- den er bekreftet elektronisk over internett innen leveringsfristen.

### 3.3 Selvangivelse for aksjeselskaper mv.

Som levert selvangivelse regnes original selvangivelsesblankett i utfylt og underskrevet stand, hvis denne ikke er betegnet som «foreløpig». Om adgang til å levere selvangivelse i form av datautskrift, se emnet «**Opplysningsplikt om egne forhold**», pkt. 8.2. Om elektronisk levering av selvangivelse, se emnet «**Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister**», pkt. 4.3. Opplysninger om formue og inntekt gitt på en annen måte anses ikke som levert selvangivelse. Hvis en innsendt selvangivelse er så ufullstendig at den er helt uegnet til å kunne benyttes ved ligningsbehandlingen, må det vurderes om selvangivelsen i det hele tatt kan anses å være levert, se LRD 11. april 2003 (Gulating) i Utv. 2003/845.

Er selvangivelsen ikke underskrevet/bekreftet elektronisk på forskriftsmessig måte, bør skattyteren oppfordres til å gjøre dette. Etterkommer ikke skattyteren oppfordringen, vil selvangivelsen anses som ugyldig, dvs. at den betraktes som ikke levert.

## 4 Mangelfull selvangivelse

### 4.1 Vilkårene for skjønnsligning

#### 4.1.1 Generelt

Når den innleverte selvangivelsen mv. ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på, kan oppgavene settes til side og grunnlaget for ligningen fastsettes ved skjønn, jf. lignl. § 8-2 nr. 1. Det samme gjelder for skattytere som omfattes av ordningen med leveringsfritak og de forhåndsutfylte opplysningene, eventuelt supplert med korrigeringer fra skattyter, ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på. I følge lignl. § 8-2 nr. 1 gjelder dette bl.a. når

- oppgavene lider av feil, eller regnskapet som oppgavene bygger på ikke er ført i samsvar med lov og forskrifter, og disse forholdene svekker tilliten til oppgavene eller regnskapet i sin alminnelighet
- oppgavene viser en dårligere bruttofortjeneste enn hva andre skattytere under sammenlignbare forhold har oppnådd, eller som det var grunn til å vente at skattyter kunne oppnå, og skattyteren ikke kan forklare det unormale resultatet
- det ikke er rimelig sammenheng mellom skattyters oppgitte inntekt, sannsynlige privatforbruk og eventuell formuesbevegelse

Oppregningen ovenfor er ikke uttømmende.

Andre forhold kan for eksempel være

- uforklart svikt i andre forholdstall enn bruttofortjeneste
- uforklart lav bruttoinntekt (omsetning) i forhold til det som kan forventes ut fra skattyterens forhold

Skjønnsligning kan gjennomføres på grunnlag av ett eller en kombinasjon av flere forhold. Det eller de forholdene som påberopes av skattemyndighetene, må være av en slik karakter at selvangivelsen mv. ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettningene på.

Skjønnsadgangen kan omfatte formue, alminnelig inntekt, personinntekt og skjermingsfradrag. Skjønnsutøvelsen kan bare omfatte de forholdene som gir skjønnsadgang. Ved skjønnsutøvelsen må det tas stilling til hva slags inntektstype som mest sannsynlig er unndratt, slik at det kan benyttes korrekte skatte- og avgiftssatser.

#### 4.1.2 *Nærmere om feil ved regnskapet mv.*

For at feil ved regnskapet skal gi grunnlag for skjønnsligning, må feilene være av en slik art at de svekker tilliten til det materielle innholdet i regnskapet i sin alminnelighet. Det er ikke nok til å kunne foreta skjønnsligning at det foreligger formelle feil ved regnskapene eller oppgavene, se f.eks. HRD i Utv. 2001/24 (Rt. 2000 s. 2014). Det må foretas en samlet vurdering av feilenes betydning for tilliten til regnskapet. Det materielle innholdet må være svekket i en slik grad at regnskapet ikke gir et forsvarlig grunnlag for ligningen. Foreligger det feil i enkelte poster, men disse feilene ikke er av en slik karakter at de svekker tilliten til regnskapet i sin alminnelighet, kan disse postene eventuelt fastsettes ved skjønn etter lignl. § 8-1.

Eksempler fra rettspraksis:

- Rt. 1955/98 (Saken gjaldt skjønnsmessig etterberegning av omsetningsavgift. Rettelser som var foretatt i kassedagboken var i strid med gjeldende regler og måtte sterkt kritiseres. Det forelå imidlertid ikke noe som tydet på at rettelsene var foretatt for å endre resultatet. Vilkårene for skjønnsmessig fastsetting var ikke oppfylt.)
- Rt. 1960/246 (Saken gjaldt omsetningsavgift. Uregelmessighetene i regnskapet ble karakterisert som «alvorlige mangler som svekker tilliten til at regnskapet gir et riktig bilde av forretningens gang og gjør det uskikket som grunnlag for avgiftsberegningen». Det svekket også tilliten at skattyter hadde gitt vekslende eller usikre forklaringer. I tillegg til dette var differansen mellom den teoretisk beregnede bruttoavansen og den regnskapsmessige vesentlig større enn vanlig, uten at skattyter hadde gitt noen tilfredsstillende forklaring på dette. Vilkårene for skjønnsmessig fastsetting var oppfylt.)
- LRD 3. desember 2001 i Utv. 2002/425 (Agder) (Regnskapsunderlaget led av så vel formelle som materielle mangler, og disse var av en slik art at de var egnet til å svekke tilliten til det innleverte materialet i sin alminnelighet. Ligningen ble likevel opphevet, da skjønnnet bygde på uriktige faktiske forutsetninger.)
- LRD 17. desember 2001 i Utv. 2002/438 (Borgarting) (Vilkårene for skjønnsligning av drosjeeiere var oppfylt, da det var mange og sterke holdepunkter for at de regnskapene som lå til grunn for inntektsoppgavene var konstruerte. Bl.a. var skiftlapper ført i ettertid og originale skiftlapper var kastet.)
- LRD 2. april 2002 i Utv. 2002/764 (Borgarting) (Regnskapet inneholdt formelle feil, særlig mht. manglende legitimering av kontantomsetning og utilfredsstillende legitimering av total inntjening. Disse forholdene var i noen grad egnet til å svekke tilliten til regnskapene i sin alminnelighet, men disse svakhetene alene ga ikke grunnlag for skjønnsligning. Vilkårene for skjønnsligning var likevel oppfylt ut fra en samlet vurdering av flere forhold. Ligningen ble imidlertid opphevet som følge av vesentlige svakheter ved skjønnutmålingen.)

#### 4.1.3 *Nærmere om lav bruttofortjeneste*

Skjønnsligning kan skje etter lignl. § 8-2 nr. 1 bokstav b dersom bruttofortjenesten avviker fra det normale uten at skattyteren kan gi noen rimelig forklaring på avviket. Dette gjelder selv om skattyters oppgaver formelt sett er korrekte. Kravet til avvikets størrelse vil øke jo flere usikre faktorer man må vurdere og med antall skjønnsmessige faktorer. Ligningsmyndighetene må vurdere det statistiske materialet opp mot skattyters forklaring på den lave bruttofortjenesten.

Eksempler fra rettspraksis:

- HRD i Utv. 1959/159 (Rt. 1958/231) (Vilkårene for skjønnsligning var oppfylt. Bruttofortjenesten utgjorde 8,6 % av omsetningen, mens bruttofortjenesten i følge

ligningsmyndighetenes beregninger på grunnlag av varekjøp og ut fra gjeldende priser skulle ha utgjort 22,08 % av omsetningen.)

- LRD 17. september 1991 i Utv. 1991/1436 (Eidsivating) (Skjønnsligning av snekker hvor bruttoinntekten var mer enn 60 % lavere enn normalt inntektsnivå i bransjen, ble opprettholdt.)
- LRD 11. september 1998 i Utv. 1998/1305 (Eidsivating) (Vilkårene for skjønnsligning var ikke oppfylt for to av tre år. Ligningsmyndighetene hadde lagt til grunn at skattyter hadde arbeidet fulltid som snekker og hadde ikke tatt hensyn til at han arbeidet redusert tid som følge av ryggplager. For ett av årene var vilkårene oppfylt, da det i tillegg til den lave bruttoinntekten, forelå forhold som var egnet til å svekke tilliten til regnskapet.)

#### 4.1.4 *Nærmere om lavt privatforbruk og uforklart formuesfremgang*

Inntekten kan fastsettes ved skjønn hvis det ikke er rimelig sammenheng mellom skattyters oppgitte inntekt, sannsynlige privatforbruk og eventuell formuesbevegelse, jf. lignl. § 8-2 nr. 1 bokstav c. Skjønnsligning kan foretas hvis beregningen viser at det ikke er midler til privatforbruk. Er det midler til privatforbruk, foreligger det skønnsadgang hvis det beløpet som står til disposisjon for privatforbruk er utilstrekkelig til å dekke de levekostnadene som det er sannsynlig at skattyter har hatt.

Ved vurderingen av skattyters levekostnader kan det tas utgangspunkt i forbruksstatistikk fra Statistisk sentralbyrå. Det må imidlertid legges til grunn hva slags forbruk det er sannsynlig at den enkelte skattyter har hatt. Er det sannsynlig at skattyter har innrettet seg med lavere levekostnader enn gjennomsnittet, legges dette til grunn.

Hevder skattyter å ha dekket privatforbruket ved at han har hatt tilgang til midler som ikke fremgår av selvangivelsen eller gavemeldinger mv., for eksempel i form av gaver/lån fra slektninger eller venner, salg av privat innbo mv., må det normalt kreves at dette er tilfredsstillende dokumentert for at det skal kunne legges til grunn.

Eksempler fra rettspraksis:

- LRD 20. desember 1993 i Utv. 1994/652 (Agder) (Skjønnsligning ble opprettholdt, da det ikke var rimelig sammenheng mellom skattyterens oppgitte inntekt og familiens sannsynlige privatforbruk.)
- LRD 18. desember 1995 i Utv. 1996/275 (Agder) (Skattyter anførte at han hadde mottatt arv/gave fra moren, solgt et gullur til broren samt hatt korttidsleieinntekter om sommeren, slik at beløpet til disposisjon for privat forbruk var normalt. Vilårene for skjønnsligning var oppfylt. Retten godtok arv/gave fra moren, men ikke de to andre postene, hvor dokumentasjon ikke var fremlagt før vedtaket.)
- LRD 15. mars 1999 i Utv. 1999/810 (Borgarting) (Skattyters privatforbruk var på grunn av familiens spartanske levemåte fastsatt til 50 % av gjennomsnittsførbuket iht. Statistisk Sentralbyrås forbruksundersøkelse. Diverse lån fra venner o.l. og overførsel fra svigermor ble ikke hensyntatt, da dette ikke var dokumentert. Skjønnsligningen ble opprettholdt.)
- LRD 6. september 1999 i Utv. 1999/1592 (Borgarting) (Drosjeeier ble skjønnslignet som følge av lavt privatforbruk. Påstander om at han hadde private lån som det først på et sent stadium under ligningsbehandlingen ble fremlagt kvitteringer for, ble ikke hensyntatt. Påstander om at han levde meget rimelig i en storfamilie var for dårlig underbygget til at de kunne legges til grunn.)
- LRD 6. september 2002 i Utv. 2002/1218 (Borgarting) (Skjønnsligning som følge av negativt privatforbruk ble ikke ansett som vilkårlig eller urimelig. Opplysninger om støtte fra foreldre og mottatt arv var for lite underbygget til at de kunne legges til grunn.)
- LRD 6. november 2006 i Utv. 2006/1627 (Borgarting) (Det var slikt avvik mellom oppgitte inntekter og antatt privatforbruk for en familie at det var grunnlag for skjønnsligning. Det kunne ikke tas hensyn til nye opplysninger om ytterligere inntekt på vel 65 000 kroner.)

## 4.2 Forholdet mellom skjønnsligning av selskap og aksjonær

Vilkårene for skjønnsligning må være oppfylt hos den skattyteren som får tillegg i formuen og/eller inntekten. Indikasjonen på inntektssvikt kan imidlertid foreligge hos andre skatteobjekter. Skal en kunne skjønnsligne skattyteren på grunnlag av slike indikasjoner hos andre, må det være sannsynlig at den uoppgitte inntekten er overført til skattyteren. I aksjeselskap med for eksempel enesaksjonær eller med en hovedaksjonær som har en dominerende innflytelse, vil skjønnssadgang hos selskapet på grunn av bl.a. lav bruttofor-tjeneste, kunne gi skjønnssadgang hos aksjonæren. Dette gjelder hvis de antatt ikke-bokførte selskapsinntektene ikke kan ettervises i selskapet. Normalt må det da legges til grunn at de ikke bokførte inntektene i selskapet er tatt ut av aksjonæren, med mindre aksjonæren sannsynliggjør noe annet, for eksempel at inntektene er benyttet til ikke-bokførte drifts-utgifter for selskapet.

Eksempler fra rettspraksis:

- HRD i Utv. 1974/676 (Rt. 1974/1056) (Inntekten i et familieselskap ble økt som følge av ikke bokførte inntekter. Midlene kunne ikke påvises i selskapet og det var ikke utgiftsposter som kunne absorbere dem. Når A, som eide samtlige aksjer og var ansvarlig leder og dessuten hadde ansvaret for regnskapsføringen, ikke kunne påvise at midlene var brukt til dekning av ikke bokførte driftsutgifter, måtte det legges til grunn at midlene var tilflytt ham.)
- LRD 8. november 2007 i Utv. 2007/1713 (Borgarting) (Inntekten i et selskap ble økt som følge av at det ved bokettersyn ble avdekket uregistrert salg av øl. Det ble lagt til grunn at inntektene, som ikke ble gjenfunnet i selskapet, var blitt overført til A, som var styreformann og eide 50 % av aksjene.)

## 4.3 Saksbehandlingen

For at formue og/eller inntekt skal kunne fastsettes ved skjønn, må ligningsmyndighetene påvise at lovens vilkår for skjønnsmessig fastsetting er oppfylt. Selv om skattyter har plikt til å gi faktiske opplysninger av betydning for ligningen, jf. lignl. § 4-1, har ligningsmyndighetene plikt til å foreta undersøkelser for å sikre et forsvarlig avgjørelsesgrunnlag, se HRD i Utv. 2001/24 (Rt. 2000/2014).

Skattyter skal oppfordres til å imøtegå og/eller kommentere de enkelte forholdene som skjønnsligningen bygger på. Herunder skal han gis anledning til å fremskaffe eventuell dokumentasjon. Dette kan for eksempel være en forklaring på hvor stort privatforbruket hans har vært og hvordan han har finansiert dette.

Hvis skattyter ikke får tilstrekkelig oppfordring til å imøtegå de forholdene som skjønnsligningen bygger på, kan det medføre at skjønnsligningen blir kjent ugyldig. Se for eksempel HRD i Utv. 2001/24 (Rt. 2000/2014) (Skjønnsligning ble opphevet som følge av feil ved saksbehandlingen. Ligningsmyndighetene hadde ikke på en klar måte bedt skattyteren om å kommentere utsagn i årsberetningen som av ligningsmyndighetene var tolket slik at omsetning var holdt utenfor regnskapet. Grunnlaget for å tilordne skattyteren et lønns-tillegg på akkurat kr 300 000 fremgikk heller ikke av vedtaket).

Om skattyters innsynsrett og forholdet til taushetsplikten i tilfeller hvor de opplysningene som ligningsmyndighetene sitter inne med gjelder andres forhold, se emnet «**Innsynsrett – egne forhold**», pkt. 3.2.

For at det skal foreligge skjønnssadgang må det på grunnlag av de faktiske opplysningene som foreligger i saken – herunder skattyters forklaringer m.v. – foreligge alminnelig sannsynlighetsovervekt for at skattyters oppgaver ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge formues- eller inntektsfastsettingen på.

## 4.4 Skjønnssfastsettingen

Skjønnresultatet skal ligge så nært opp til de faktiske forholdene som mulig, jf. lignl. § 8-1 nr. 1. Se også HRD i Utv. 1994/400 (Rt. 1994/260). Innkomne kontrolloppgaver, opplysninger i tidligere års selvangivelser og andre foreliggende opplysninger skal inngå i vurderingen. Ligningsmyndighetene har i en viss grad plikt til å foreta egne undersøkelser for å bringe fram faktum i saken, se HRD i Utv. 2001/24 (Rt. 2000/2014).

Adgangen til skjønnslingning går ikke lenger enn grunnlaget for skjønn tilsier. Hvis det for eksempel foreligger feil ved regnskapet for en av skattyters virksomheter, medfører ikke dette at det også kan foretas skjønnsmessig fastsetting av andre inntekter som faller utenfor denne virksomheten.

Ligningsmyndighetenes skjønn kan bli satt til side av domstolene dersom skjønnet fremstår som urimelig eller vilkårlig, bygger på feil faktisk grunnlag eller det foreligger feil ved saksbehandlingen.

Vilkårene for skjønnsadgang og oppbyggingen av den skjønnsmessige fastsettingen skal nedtegnes eller protokolleres.

#### 4.5 Tidfesting

Som utgangspunkt skal skjønnsmessig inntektstillegg tidfestes til det inntektsåret inntektene skal tidfestes etter de alminnelige reglene, se emnene: «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)» og «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

Skjønnsmessig inntektstillegg på grunn av uforklart formuesøkning skal tidfestes til det inntektsåret formuesøkningen er konstatert, jf. sktl. § 14-8. Dette gjelder imidlertid ikke hvis skattyter godtgjør at økningen er lagt opp av inntekt som skal skattlegges i et tidligere år. I så fall skal tidfestingen skje i det tidligere året.

#### 4.6 Krav til vedtaket

Fastsettes formue og/eller inntekt ved skjønn, må det for det enkelte inntektsåret fremgå av begrunnelsen hvilket alternativ i ligningsloven § 8-2 som gir hjemmel for skjønnsadgang, og det må fremgå at vilkårene for skjønnslingning er oppfylt. Det må også fremgå av begrunnelsen at de enkelte anførsler fra skattyteren er vurdert og hvilken vekt som legges på disse. Det må også fremgå hvilke momenter som har hatt betydning og som har inngått i vurderingen ved fastsettingen av skjønnsbeløpets størrelse.

Om formelle krav til vedtak i endringssak, se emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)», pkt. 11.

#### 4.7 Tilleggsskatt

Om tilleggsskatt ved mangelfull selvangivelse, se emnet «[Tilleggsskatt](#)».

## Sjøfolk

- Sktl. § 2-3 (1) bokstav h, § 2-36 (4), § 3-1 (8), § 5-15 (1) bokstav e, § 6-61 og § 6-70.
- FSFIN § 6-61.
- Takseringsreglene § 1-3-7.

### 1 Sjøfolk bosatt i Norge

#### 1.1 Generelt

Skattytere som er skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, er skattepliktig hit for all inntekt opptjent om bord på norske skip, dvs. skip registrert i Norsk Ordinært Skipsregister (NOR) og Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS). Videre er skattytere bosatt i Norge i utgangspunktet skattepliktig for inntekt opptjent om bord på utenlandske skip, se nedenfor.

Det er ikke særregler for når sjøfolk anses skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett. Om når en person anses skattemessig bosatt i Norge, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)».

#### 1.2 Spesielt om inntekt på utenlandsk skip

##### 1.2.1 Generelt

Skattytere bosatt i Norge etter norsk intern rett er i utgangspunktet skattepliktig til Norge for inntekt opptjent om bord på utenlandske skip. Norge kan imidlertid ha fraskrevet seg beskatningsretten til sjøfolks hyreinntekt i skatteavtale med skipets hjemland, se emnene



om utland. Skattyteren skal likevel ha klassefastsetting som innenlandsboende. Dette gjelder selv om skattyteren anses bosatt i den andre staten etter skatteavtalen med vedkommende land, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)», pkt. 2.7.

Ved avgjørelse av spørsmål om særskilt ligning, skal det bare tas hensyn til inntekt som er skattepliktig til Norge.

### 1.2.2 Dokumentasjon

Skattyter som krever særskilt fradrag for sjøfolk i skattepliktig arbeidsinntekt opptjent om bord på utenlandske skip må på oppfordring kunne dokumentere

- hvilket tidsrom vedkommende har arbeidet om bord
- hva slags type skip arbeidet er utført om bord i
- skipets navn og fartsområde, og
- størrelsen på den inntekten som er oppebåret for det tidsrommet hvor fradraget kreves.

For sjøfolk ansatt ombord i skip i fart må dokumentasjonen være utstedt av rederiet. Se FSFIN § 6-61-4.

Ved ligningen av sjøfolk som arbeider på skip registrert i utlandet, vil det ofte mangle pålitelige inntektsoppgaver. Ligningsmyndighetene kan kreve fremlagt hyreavregning for alle de måneder skattyter opplyser å ha vært på sjøen. Fremlegges samleoppgave, bør denne være spesifisert i grunnhyre, overtid, andre inntekter og feriepenger.

All dokumentasjon kan kreves fremlagt i original. Hyreavregning eller samleoppgaven må være undertegnet av rederiet eller skipets kaptein. De fremlagte hyreoppgavene skal gjelde total inntekt, og ikke bare det beløpet som eventuelt har gått inn i norsk bank på skattyters konto. Det sistnevnte vil ofte tilsvare grunnhyren. Har ikke skattyter hyreoppgaver, kan disse som regel fremskaffes ved at skattyter undertegner et brev stilet til rederiet med anmodning om nye hyreoppgaver som sendes skattekontoret.

### 1.2.3 Skjønnsmessig fastsetting

Kan ikke pålitelige hyreoppgaver fremlegges, må inntekten fastsettes ved skjønn. Hyre om bord i skip som seiler under bekvemmelighetsflagg kan være høyere enn norsk hyre. Årslønnen kan ikke direkte fastsettes på grunnlag av månedshyrer, idet årslønnen også er avhengig av hvor mange måneders tjeneste den enkelte skattyter har hatt i løpet av året.

## 2 Diverse spørsmål

### 2.1 Fri kost og losji

Verdien av fritt opphold om bord på skip er ikke skattepliktig inntekt for sjøfolk mv., jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav e nr. 1.

Dette gjelder både på norske og utenlandske skip, uavhengig av om mannskapet har rett til særskilt fradrag for sjøfolk eller får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

### 2.2 Tariffmessig hyretillegg for egen kost

Tariffmessig hyretillegg for egen kost inntil kr 16 500 per år er skattefritt. Har skattyteren bare vært ansatt i deler av inntektsåret, reduseres det skattefrie beløpet forholdsmessig basert på antall dager vedkommende ikke har vært ansatt om bord, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav e nr. 1. Dersom skattyter mottar hyretillegg ut over dette beløpet, er det overskytende beløpet skattepliktig inntekt.

Det som er nevnt ovenfor gjelder også hyretillegg utbetalt for friperioden på land, under forutsetning av at skattyter ikke har fri kost, kostgodtgjørelse eller krav på fradrag for merkostnader til kost pga. et annet arbeidsoppdrag i denne perioden.

Reglene ovenfor gjelder både på norske og utenlandske skip, og uavhengig av om mannskapet har rett til særskilt fradrag for sjøfolk. Om begrensning i fradragsretten for personer som får 10 % standardfradrag ved ligningen, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)», pkt. 2.4.

### 2.3 *Kjøp fra arbeidsgiverlappkiste*

Fordel ved rimelig kjøp fra utsalgssted om bord hvor arbeidsgiver mv. står for innkjøpene, faller inn under de generelle regler om personalrabatt, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)».

Kjøp fra slappkiste, dvs. at en av de ansatte om bord forestår innkjøp og drift, medfører ikke noen skattepliktig fordel for den som kjøper fra slappkisten.

### 2.4 *Forlis*

Ekstrahyre, effektgodtgjørelse og annen godtgjørelse ved forlis, er ikke skattepliktig inntekt for sjøfolk mv., jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav e nr. 1. Dette gjelder både på norske og utenlandske skip, og uavhengig av om mannskapet har rett til særskilt fradrag for sjøfolk eller får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

### 2.5 *Krigsrisikotillegg*

Krigsrisikotillegg som er opptjent om bord på skip under fart i erklærte krigssoner, er ikke skattepliktig inntekt for sjøfolk mv., jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav e nr. 1. Dette gjelder både på norske og utenlandske skip, og uavhengig av om mannskapet har rett til særskilt fradrag for sjøfolk eller får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

Det er tariffpartene som avtaler (erklærer) når et område er krigssone (Norges Rederiforbund, Norsk Sjømannsforbund, Det norske maskinistforbund og Norsk Sjøoffisersforbund).

Det har ikke foreligget noen avtaler om krigsrisikotillegg gjeldende for inntektsåret 2012 fram til redaksjonens avslutning.

### 2.6 *Risikotillegg ved piratangrep*

Det foreligger avtale om risikotillegg for skip som utsettes for piratangrep i farvann som omfatter Adenbukta, kysten utenfor Somalia og et større geografisk område i det Arabiske/Indiske hav. Slike tillegg omfattes ikke av bestemmelsen om skattefritak for krigsrisikotillegg.

### 2.7 *Bergingslønn*

Bergingslønn er skattepliktig inntekt i medhold av sktl. § 5-1.

### 2.8 *Fradrag for kostnader*

#### 2.8.1 *Generelt*

Sjøfolk har krav på fradrag for kostnader på vanlig måte i tillegg til eventuelt særskilt fradrag for sjøfolk. Om begrensning i fradragsretten for personer som får 10 % standardfradrag ved ligningen, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

#### 2.8.2 *Minstefradrag*

Minstefradrag regnes av brutto lønnsinntekt mv. før særskilt fradrag for sjøfolk. Se for øvrig emnet «[Minstefradrag](#)».

#### 2.8.3 *Merkostnader til kost*

Om vilkår for fradrag og størrelse av fradrag for merkostnader til kost under arbeidsopphold utenfor hjemmet, se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)». Om begrensning i fradragsretten for personer som får 10 % standardfradrag ved ligningen, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)». Når fraværet om natten bare skyldes opphold på arbeidsplassen under to døgn, og dette oppholdet inngår som en del av skattyters tjeneste (vakt/beredskap), f.eks. sammenhengende vakter, regnes skattyter ikke for å bo utenfor hjemmet i forhold til kostfradraget. Om eventuell fradrag for kost i slike tilfeller, se emnet «[Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting](#)». Det kan legges til grunn at de som oppholder seg om bord 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. Velger

skattyter å bli om bord til tross for at det er praktisk å reise hjem, har han ikke krav på fradrag. Se for øvrig emnene «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)» og «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)». For sjøfolk er normalt kostnadene dekket av arbeidsgiveren. Det gis ikke fradrag uten at skattyter godtgjør at han har dekket dem selv.

Tariffmessig hyretillegg for egen kost om bord er ment å dekke kostnader til kost, men ikke småutgifter.

Krever skattyter fradrag for faktiske merkostnader til kost (reduisert med kostbesparelse), skal samlet mottatt skattefritt hyretillegg redusere de fradragsberettigede kostutgiftene eksklusive småutgifter. Om skattefritak for tariffmessig hyretillegg, se [pkt. 2.2](#). I den utstrekning de fradragsberettigede kostnader overstiger det totale hyretillegget, er det overskytende fradragsberettiget. Et eventuelt overskudd på hyretillegget er bare skattepliktig inntekt for den delen som overstiger skattefritt hyretillegg etter sktl. § 5-15 (1) bokstav e nr. 1. Ved beregningen skal det tas hensyn til skattefritt tariffbestemt hyretillegg mottatt for ferie- og avspaseringsperioder.

#### 2.8.4 Småutgifter

Sjøfolk som av hensyn til arbeidet bor utenfor hjemmet, og har fri kost om bord, skal ha fradrag for småutgifter, jf. takseringsreglene § 1-3-7. Forutsetningen er at det ikke er åpenbart at den vesentligste del av småutgiftene er dekket av arbeidsgiver. Har skattyter tariffmessig hyretillegg for egen kost, anses dette ikke å inkludere småutgifter. Skattyter skal da ha fradrag for småutgifter uten at disse avkortes mot hyretillegget.

Når fraværet om natten bare skyldes opphold på arbeidsplassen under to døgn, og dette oppholdet inngår som en del av skattyters tjeneste (vakt/beredskap), f.eks. sammenhengende vakter, regnes skattyter ikke for å bo utenfor hjemmet, og har derfor ikke krav på fradrag for småutgifter. Skyldes fraværet (under 48 timer) om natten ikke vakt/beredskapstjeneste, men at skattyter er avskåret fra å reise hjem pga. manglende kommunikasjoner, har han krav på fradraget.

Om begrensning i fradragsretten for personer som får 10 % standardfradrag ved ligningen, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

### 3 Særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag)

#### 3.1 Generelt

##### 3.1.1 Hovedregel

Sjøfolk som har sin hovedbeskjeftigelse om bord på skip i fart, har krav på et særskilt fradrag i alminnelig inntekt (sjømannsfradrag) med 30 % av skattepliktig inntekt om bord. Fradraget er begrenset til kr 80 000. Se sktl. § 6-61. Om beregningsgrunnlaget, se nedenfor.

Ved ligningen kan en normalt legge til grunn lønns- og trekkoppgavens opplysninger om hvilken inntekt som skal inngå i grunnlaget.

##### 3.1.2 Statsloser

Statsloser har ikke krav på særskilt fradrag for sjøfolk, jf. sktl. § 6-61 (2) annet punktum.

##### 3.1.3 Eier av skipet mv.

Eier av skipet, herunder medeier, kan kreve særskilt fradrag for sjøfolk i inntekt som skriver seg fra eget arbeid om bord, i den stillingen vedkommende har om bord.

##### 3.1.4 Ektefeller

Dersom begge ektefeller har inntekt som gir rett til særskilt fradrag for sjøfolk, gjelder maksimumsgrensen for hver av dem.

##### 3.1.5 Barn

Barn har krav på særskilt fradrag for sjøfolk når de har inntekt som fyller kravene.

### 3.1.6 Dødsfall

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for sjøfolk avkortes ikke om skattyter dør i løpet av året.

### 3.1.7 Bosatt i Norge en del av året

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for sjøfolk avkortes ikke om skattyter bare har vært bosatt i Norge en del av året, f.eks. på grunn av inn- eller utflytting.

### 3.1.8 Etterbetaling

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for sjøfolk skal ikke økes selv om skattyter får utbetalt og skattlegges for sjøinntekt opptjent i tidligere år i tillegg til årets sjøinntekt. Dette gjelder også om skattyter ikke har utnyttet maksimalbeløpet fullt ut i de tidligere årene. Om eventuell ettergivelse av merskatt, se emnet «[Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn](#)».

Skattyter skal videre ha særskilt fradrag for sjøfolk beregnet på vanlig måte i et inntektsår hvor han får etterbetalt sjøinntekt for et tidligere år under forutsetning av at vilkårene for slikt fradrag var oppfylt i opptjeningsåret. Dette gjelder selv om han ikke har vært til sjøs i utbetalingsåret og hadde utnyttet maksimalbeløpet fullt ut i opptjeningsåret. I denne forbindelsen anses ikke ordinær utbetaling av feriepenger som etterbetaling.

### 3.1.9 Fiske-/sjøinntekt

Den beløpsmessige maksimalgrensen for særskilt fradrag for sjøfolk skal ikke reduseres selv om skattyter også har krav på særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk i samme inntektsår. Om avkortning av særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk i slike tilfeller, se emnet «[Fiske](#)», pkt. 9.2.

### 3.1.10 Underskudd

Skattyter skal ha særskilt fradrag for sjøfolk selv om han har (eller derved får) et samlet underskudd i nettoinntekten. Samlet underskudd som inkluderer særskilt fradrag for sjøfolk, overføres til fradrag hos ektefelle eller fremføres til fradrag et senere år når vilkårene for øvrig er til stede, se emnet «[Underskudd](#)».

## 3.2 Vilkår knyttet til skipet mv.

### 3.2.1 Hovedregel

Inntekten må være opptjent om bord på skip i fart, jf. sktl. § 6-61 (2) og FSFIN § 6-61-1. Som skip i fart regnes som hovedregel

- marinefartøy med kommando heist, uavhengig av størrelse og seilt distanse
- skip i utenriksfart, som har eget fremdriftsmaskineri, uavhengig av skipets størrelse og utstrekning på skipets fartsområde
- skip som er på 100 brutto registertonn eller mer og har eget fremdriftsmaskineri og ikke er unntatt nedenfor.

### 3.2.2 Unntak

Som skip i fart regnes ikke følgende fartøy selv om de er på 100 brutto registertonn eller mer og har eget fremdriftsmaskineri:

- ferge eller passasjerfartøy som bare går i rutetrafikk mellom norske havner og rutens distanse mellom første og siste anløpssted er under 300 nautiske mil, jf. sktl. § 6-61 (2) tredje punktum. 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 9. september 1997 i Utv. 1997/1291
- skip som i det vesentlige går i fart på norske innsjøer og elver, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav c
- skip som er i stasjonær virksomhet og havnetrafikk, eller annen virksomhet over begrenset fartsområde hvor utseilt distanse ikke overstiger 30 nautiske mil, jf. FSFIN

§ 6-61-1 bokstav d. Dersom utseilt distanse overstiger 30 nautiske mil i mer enn 2/3 av inntektsåret, anses skipet for å være i fart. Seiler skipet bare deler av året, gjelder kravet forholdsmessig. Utseilt distanse er distansen mellom turens utgangspunkt og det lengst bortliggende anløpssted for turen, målt etter den direkte skipsleia mellom disse to punktene, uten hensyn til anløpshyppigheten underveis

- losjiskip eller skip som brukes som arbeidsplattform, misjonsskip, teaterskip o.l., i eller mellom norske havner, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav e
- skip som tilhører eller drives av Forsvaret, men som ikke har kommando heist, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav f
- lystfartøy, representasjonsfartøy, skyssfartøy o.l., jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav g
- fiske- og fangstfartøy, men bare for den tiden fartøyet brukes til fiske og fangst, herunder fart til og fra fiske- og fangststedene og frakt av egen fisk og fangst, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav h
- fartøy i petroleumsvirksomheten for så vidt angår undersøkelse, leteboring, utvinning, utnyttelse og rørledningstransport, jf. FSFIN § 6-61-1 bokstav i. Denne begrensningen gjelder ikke på fartøy som driver forsynings-, beredskaps-, og ankerhåndteringstjeneste, seismiske eller geologiske undersøkelser og annen sammenlignbar virksomhet, samt konstruksjons-, rørleggings- eller vedlikeholdsaktivitet.

### 3.2.3 Tjeneste mens skipet ligger ved land

Skattytere som bare er ansatt for tjeneste om bord i den tiden skipet ligger ved land, f.eks. på grunn av verkstedsopphold eller opplag, har ikke krav på særskilt fradrag for sjøfolk.

Skattytere som har tjenestegjort om bord mens skipet var i fart før oppholdet ved land og/eller som skal tjenestegjøre om bord når det settes i fart, har krav på særskilt fradrag for sjøfolk i inntekt for tjeneste om bord mens skipet ligger ved land. Dette gjelder også under opplag for ubestemt tid. Skattyter vil i disse tilfellene ha krav på særskilt fradrag for sjøfolk selv om han ikke tilbringer natten om bord.

Om et tilfelle hvor det ikke ble innrømmet særskilt fradrag for sjøfolk mens fartøyet lå ved land, se LRD (Gulating) 23. januar 2004 i Utv. 2004/271. (Etter verftsoppholdet skulle skipet ikke settes i fart men brukes som produksjonsfartøy i oljevirksomhet.)

### 3.2.4 Tjeneste under bygging av skip

Skattytere som fører tilsyn med skip under bygging, har rett til særskilt fradrag for sjøfolk i dette tidsrommet såfremt skipet fyller vilkårene når det settes i fart og skattyteren skal tjenestegjøre i stilling om bord når skipet kommer i fart. Retten til særskilt fradrag for sjøfolk faller bort dersom forutsetningen ikke blir oppfylt. Særskilt fradrag for sjøfolk gitt i slik inntekt ved tidligere ligning skal omgjøres ved endringssak.

Om skatteplikten for inntekt ved opphold i utlandet under byggingen, se emnene om utland.

## 3.3 Vilkår knyttet til personen

### 3.3.1 Generelt

Vilkår for å få særskilt fradrag for sjøfolk er bl.a. at

- arbeid om bord på skip i fart må være skattyters hovedbeskjeftigelse i den tiden arbeidet pågår, og
  - skattyter må ha arbeidet om bord i til sammen minst 130 dager i inntektsåret. Se likevel nedenfor om virkningen av at det er inngått tariffavtale som forutsetter 130 dager i gjennomsnitt
- jf. sktl. § 6-61 (2).

Det er ikke noe vilkår at skattyter arbeider for skipets reder mv. eller at arbeidet om bord er av den art som tradisjonelt ble utført av sjøfolk.

### 3.3.2 Minst 130 dager i året

I tillegg til kravet om hovedbeskjeftigelse er det i utgangspunktet et krav at skattyter faktisk har arbeidet om bord i til sammen 130 dager i samme inntektsår. Flytter skattyter arbeidsplass fra ett skip til et annet, gjelder summen av dager på de skipene som fyller

vilkårene. Det stilles ikke noe krav om minstetid per dag for at dagen skal tas med i beregningen. Har skattyter deltidsarbeid, telles hver arbeidsøkt han faktisk har vært om bord. I denne sammenheng er det ikke avgjørende om inntekten ikke anses skattepliktig til Norge, for om vilkåret om minst 130 dager om bord er oppfylt. Se nedenfor om hvilke inntekter som inngår i beregningsgrunnlaget.

Har skattyter i samme inntektsår vært beskjeftiget dels i fiske som gir rett til særskilt fradrag for fiske og dels i arbeid som gir rett til særskilt fradrag for sjøfolk, er det tilstrekkelig at arbeidet om bord som fisker og som sjømann sammenlagt utgjør minst 130 dager for å få rett til særskilt fradrag for sjøfolk, jf. sktl. § 6-61 (4). Om rett til særskilt fradrag for fiskere for eventuelt ubenyttet del av maksimalbeløpet, se emnet «Fiske», pkt. 9.2.

Sykdomsperioder inngår i beregningen av om skattyter har arbeidet om bord i 130 dager uavhengig av sykdommens varighet. Forutsetningen er at sykepengene erstatter hyre mv som ville kvalifisert til særskilt fradrag for sjøfolk og at det kan dokumenteres at skattyter skulle ha arbeidet om bord. Tilsvarende gjelder ved omsorgspermisjon hvor det ytes foreldrepenger fra folketrygden, se Utv. 1998/1404. Dager skattyter skulle ha arbeidet om bord, men ikke har hatt mulighet til å komme om bord som følge av uforutsette hendelser utenfor skattyterens kontroll, slik som for eksempel dårlig vær, inngår i beregningen av om sjømannen har arbeidet om bord i 130 dager.

En begrenset periode hvor skattyter må utføre arbeid på land pga. helsemessige årsaker eller graviditet, kan også inngå i beregningen. Det må kunne dokumenteres med legeerklæring at arbeid om bord ikke er forsvarlig, og at arbeidet på land skjer i stedet for sykemelding.

### 3.3.3 130-dagerskravet der arbeidsforholdet er omfattet av tariffavtale

Selv om skattyter har arbeidet om bord mindre enn 130 dager, anses vilkåret likevel oppfylt for arbeidstaker som er ansatt for arbeid om bord når arbeidsforholdet direkte omfattes av en tariffavtale som forutsetter minst 130 arbeidsdager i gjennomsnitt om bord i løpet av året på skip i fart som kvalifiserer til særskilt fradrag for sjøfolk, jf. FSFIN § 6-61-2 (1). Det samme gjelder om skattyter har inngått en arbeidsavtale hvor det formelt er nedfelt at han er bundet av en tariffavtale som i gjennomsnitt forutsetter minst 130 dager i året om bord, dersom arbeidsgiveren er part i tariffavtalen. Det er ikke nødvendig at arbeidstaker er medlem av den organisasjonen som har inngått tariffavtalen.

Inneholder tariffavtalen bestemmelser om arbeidsgivers styringsrett når det gjelder om vedkommende arbeidstaker skal arbeide om bord på kvalifisert skip, på land etc., anses tariffavtalen ikke å fylle vilkårene i FSFIN § 6-61-2. Det samme vil gjelde dersom det fremgår at arbeidstaker skal veksle mellom arbeid på land, skip som ikke fyller vilkårene og kvalifisert skip.

Hvis arbeidstakers arbeidsavtale ikke medfører at han er bundet til å oppfylle en tariffavtales bestemmelse om 130 dager om bord per år, må kravet om 130 faktiske dager om bord i samme inntektsår være oppfylt før fradrag gis.

Har skattyter begynt sent eller sluttet tidlig i året slik at han arbeider under 130 dager om bord, kan han likevel få særskilt fradrag for sjøfolk dette året, jf. FSFIN § 6-61-2 (2). Forutsetningen er at arbeidstakeren er omfattet av en tariffavtale som i gjennomsnitt forutsetter minst 130 dager om bord per år, og at han arbeider om bord henholdsvis hele året etter at han startet, hele året før han sluttet, eller at han faktisk oppfyller 130-dagerskravet i minst ett av årene, se FIN 24. november 1997 i Utv. 1998/434.

Kortvarig arbeid om bord (under 130 dager) som vikar eller annet korttidsarbeid, gir isolert sett ikke rett til særskilt fradrag for sjøfolk. Dette gjelder selv om ansettelsen omfattes av en tariffavtale som forutsetter 130 dager om bord i gjennomsnitt per år.

For skattyter som blir permittert som følge av mindre arbeid, vil vilkåret om 130 dager om bord likevel måtte anses oppfylt så lenge tariffavtalen skattyter er omfattet av forutsetter 130 dager om bord. Se FIN 23. mars 2004 i Utv. 2004/538. Om at dagpengene i samme periode likevel ikke inngår i beregningsgrunnlaget, se nedenfor.

Skattyter som mottar arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap 11, anses for samme tidsrom ikke å være omfattet av en tariffavtale med aktuell tjenesteplikt om bord. Det samme

gjelder tidsrom hvor skattyter mottar uførepensjon etter ftrl. kap. 12. Se FIN 23. mars 2004 i Utv. 2004/538.

### 3.4 Beregningsgrunnlaget

#### 3.4.1 Generelt

Enhver skattepliktig godtgjørelse som skattyter får utbetalt og som gjelder vederlag for arbeid om bord, eller som skal erstatte slikt vederlag, inngår i grunnlaget for beregning av særskilt fradrag for sjøfolk, jf. sktl. § 6-61 (3). Dette gjelder f.eks.

- brutto lønn
- ligningsmessig overskudd på utbetalte utgiftsgodtgjørelser som skal behandles etter nettometoden ved ligningen
- skattepliktig del av tariffmessig hyretillegg
- serverings- og drikkepenge
- foreldrepenge under forutsetning av at arbeidsforholdet ikke er opphørt. Foreldrepenge utbetalt for en periode etter at tjenesteforholdet er opphørt, kan ikke anses å komme i stedet for inntekt om bord, og inngår derfor ikke i beregningsgrunnlaget
- sykepenge som trer i stedet for hyre. Sykepenge utbetalt for en periode etter at tjenesteforholdet er opphørt, kan ikke anses å komme i stedet for inntekt om bord, og inngår derfor ikke i beregningsgrunnlaget
- hyre og likestilte ytelser ved sykdom eller skade som trer i stedet for inntekt om bord
- kurshyre (ekstra lønn betalt av arbeidsgiver ved kurs i avspaseringsperioder)
- verdien 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
- fortjeneste ved salgsvirksomhet om bord.

Som inntekt av arbeid om bord regnes ikke inntekt oppebåret som ledd i selvstendig virksomhet om bord, jf. FSFIN § 6-61-3 (2). Om inntekt av slappkistesalg, se [pkt. 3.4.4](#).

Om inntekt opptjent i tjeneste mens skipet ligger ved land eller er under bygging, se [pkt. 3.2.3](#) og [pkt. 3.2.4](#).

#### 3.4.2 Dagpenge, arbeidsavklaringspenge og uførepensjon

Dagpenge ved arbeidsledighet inngår ikke i beregningsgrunnlaget. Dette gjelder også dagpenge under permittering. Arbeidsavklaringspenge etter ftrl. kap. 11 inngår heller ikke i grunnlaget. Det samme gjelder uførepensjon og foreløpig uførepensjon etter ftrl. kap. 12. Se FIN 23. mars 2004 i Utv. 2004/538.

#### 3.4.3 Ventehyre

Etter administrativ praksis inngår også ventehyre i land inntil 6 mnd. i grunnlaget for beregning av særskilt fradrag for sjøfolk når ventehyren har forbindelse med tjeneste om bord i skip som fyller vilkårene.

#### 3.4.4 Slappkiste

Netto overskudd som skattyter har hatt ved sin salgsvirksomhet om bord inngår i beregningsgrunnlaget for særskilt fradrag for sjøfolk.

Eventuell skattepliktig fordel ved skattyters rimelig kjøp fra utsalgssted drevet av arbeidsgiver mv., inngår i beregningsgrunnlaget.

#### 3.4.5 Eier av skipet

Skattytere som eier skipet skal ha særskilt fradrag for sjøfolk for det tidsrommet de selv arbeider om bord. Beregningsgrunnlaget for fradraget for det tidsrom eier(e) arbeider om bord, settes til tariffmessig hyre for den stillingen eier(e) har om bord, jf. FSFIN § 6-61-3 (1). Beregningsgrunnlaget kan likevel ikke settes høyere enn eier(e)s netto virksomhetsinntekt av skipet etter fradrag for gjeldsrenter vedrørende virksomheten.

Beregningsgrunnlaget for særskilt fradrag for sjøfolk kan ikke trekkes ut av virksomhetsinntekten og behandles som lønnsinntekt, bortsett fra når skipet er eid av et kommandittselskap, skattyter er kommandittist i selskapet som eier skipet og kommandittselskapet har valgt å behandle utbetalingen som lønn.

#### 3.4.6 Skattefrie inntekter

Alle inntekter som ikke anses som skattepliktige etter norsk intern rett eller ikke skattlegges i Norge pga. skatteavtale, skal holdes utenfor beregningsgrunnlaget for særskilt fradrag for sjøfolk. Dette vil f.eks. gjelde

- verdien av fritt opphold om bord på fartøy og tariffmessig hyretillegg for egen kost inntil kr 16 500 per år. Nærmere om skattefritak for tariffmessig hyretillegg, se [pkt. 2.2](#).
- ekstrarhyre, effektgodtgjørelse og annen godtgjørelse ved forlis
- krigsrisikotillegg som er opptjent under fart i erklært krigssone
- skattefri del av sluttvederlag som etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere utbetales til arbeidstakere ved oppsigelse, se emnet «[Sluttvederlag](#)»
- etterlønn inntil 1,5 ganger folketrygdens grunnbeløp
- 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 emnet «[Stipend](#)».

#### 3.4.7 Lønn under skolegang

Lønn mv. under skolegang i land går i utgangspunktet ikke inn i grunnlaget for særskilt fradrag for sjøfolk. Lønn under kurs i avspaseringsperiode skal likevel inngå i beregningsgrunnlaget.

### 3.5 Flere kommuner

Særskilt fradrag for sjøfolk er ikke et fordelingsfradrag. Fradraget gis i bostedskommunen.

## 4 Formelle regler

### 4.1 Lønns- og trekkoppgave

Arbeidsgiver skal lønnsinnberette inntekt om bord på norske skip på den ordinære lønns- og trekkoppgaven. Nærmere om fremgangsmåten og tidsfrist, se emnet «[Lønnsoppgaveplikt](#)».

På lønns- og trekkoppgaver der rubrikken «Oppgaven gjelder for sjøfolk med inntekt om bord som gir rett til særskilt fradrag for sjøfolk» er avkrysset, skal det bare gis opplysninger som omfatter ytelser som gir grunnlag for særskilt fradrag for sjøfolk.

### 4.2 Selvangivelse

Sjøfolk skal ta sjøinntekten med på selvangivelsen. Om plikten til å levere selvangivelse og fristen for dette, se emnet «[Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister](#)». Særskilt fradrag for sjøfolk må kreves i selvangivelsen.

## 5 Skattested

Om hvilken kommune i Norge en person er skattepliktig til, se emnet «[Skattestedet](#)».

Sjøfolk som faktisk har flyttet fra Norge, men som fortsatt anses skattemessig bosatt i Norge, anses som skattemessig bosatt i rederiets kontorkommune dersom vedkommende ble overført til ligning i denne kommunen for inntektsåret 2003 eller tidligere, se sktl. § 3-1 (8).

## 6 Sjøfolk bosatt i utlandet

Sjøfolk som er skattemessig bosatt i utlandet lignedes av Sentralskattekontoret for utenlandssaker, for inntekt om bord på norske skip som nevnt ovenfor.

Om skatteplikten, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», [pkt. 9.4](#).



# Skadeserstatning

- Sktl. § 5-10 bokstav e, § 5-15 (1) bokstav a, h, k og m, § 5-42 bokstav a og § 5-43 (1) bokstav g.
- Lignl. § 6-2 nr. 1.
- Forskrift 29. august 1994 nr. 858 om plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på skadeforsikringer (lignl.).

## 1 Formue

### 1.1 Skatteplikt

#### 1.1.1 Hovedregel

Utestående krav på skadeserstatning er som hovedregel skattepliktig formue for skadelidte og gjeld for den ansvarlige. Den ansvarlige vil i regelen være skadevolderen eller et forsikringsselskap.

#### 1.1.2 Unntak

Krav på erstatning i form av periodiske ytelser for et begrenset tidsrom, f.eks. pensjoner, regnes ikke som skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav c. Tilsvarende regnes erstatningen ikke som fradragsberettiget gjeld for debitor før kravet er forfalt, jf. sktl. § 4-3 (1) bokstav c. Om hva som er periodiske ytelser, se emnet «**Formue**», pkt. 4.4.3.

Om formuesbeskatning av livrenteforsikring som er ervervet med midler fra tilkjent erstatning for personskade før 6. oktober 2006, se emnet «**Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)**», pkt. 2.2.

### 1.2 Verdssetting

Som formue regnes det fastsatte erstatningsbeløp. Er beløpet ikke fastlagt skal det fastsettes skjønnsmessig, f.eks. hvis det er erkjent at det foreligger erstatningsansvar, men det er tvist om erstatningens størrelse. Er selve grunnlaget for kravet omtvistet, kan verdien i regelen settes til null både for skadelidte og for den som skal betale erstatningen.

Krav på f.eks. brannskadeerstatning kan ikke formuesbeskattes for så vidt angår den del av erstatningen som etter forsikringsvilkårene bare blir utbetalt såfremt en betingelse inntreffer, f.eks. at skaden utbedres eller ny bygning oppføres, se sktl. § 4-2 (1) bokstav a og FIN 10. februar 1964 i Utv. 1964/22.

## 2 Inntekt

### 2.1 Tingskade i inntektsgivende aktivitet

#### 2.1.1 Omsetningsgjenstander

Erstatning for hel eller delvis ødeleggelse av omsetningsgjenstander i inntektsgivende aktivitet er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1.

#### 2.1.2 Driftsmiddel, hel ødeleggelse

Om behandling av erstatningsbeløp i forbindelse med hel ødeleggelse (realisasjon) av driftsmiddel, se emnet «**Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel**». Er skaden på et driftsmiddel meget omfattende, kan dette etter omstendighetene likestilles med hel ødeleggelse.

Om hva som er ufrivillig realisasjon og om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se emnet «**Betinget skattefritak**».

#### 2.1.3 Driftsmiddel, delvis ødeleggelse

Får skattyter erstatning for delvis ødeleggelse av driftsmiddel i inntektsgivende arbeid eller aktivitet, skal kostnadene til utbedringen avregnes mot erstatningen. Overstiger kostnadene erstatningen, må det overskytende behandles enten som vedlikehold eller påkostning. Om denne grensen se emnet «**Vedlikehold**». Vedlikeholdsdelen kan da fradragsføres, mens påkostningsdelen må aktiveres. Eventuell ubenyttet erstatning skal redusere inngangsverdien for driftsmidlet. Dette gjelder selv om saldoen/inngangsverdien blir negativ.

Om behandling av negativ saldo i saldogruppene a, c, d og j, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 10. Negativ saldo i saldogruppene b og e til i skal ikke føres på gevinst- og tapskonto, men skal inngå i et eventuelt gevinstoppgjør ved en eventuell senere realisasjon eller uttak av driftsmidlet. I praksis kan en godta at erstatningen inntektsføres ved utbetaling og at kostnadene til vedlikehold og/eller reparasjon fradragsføres etter hvert. Det skal i slike tilfeller ikke foretas noen nedskrivning på saldo.

Hvis utbedring ikke er gjennomført ved avgivelsen av selvangivelsen for utbetalingsåret, men det er sannsynlig at utbedring vil bli foretatt, kan skattyter vente med nedskrivningen inntil det er klart at det vil være et ubenyttet erstatningsoppgjør.

#### 2.1.4 Ekspropriasjon

Ved tvangsavståelse av fast eiendom, skal erstatningsbeløp som knytter seg til den avståtte eiendommen behandles som vederlag ved realisasjon av eiendommen.

Om betinget skattefritak, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

#### 2.1.5 Ulempeerstatning

Hvis det f.eks. i forbindelse med ekspropriasjon av en del av en eiendom blir fastsatt ulempeerstatning som skal kompensere for verdiforringelse på den gjenværende del av eiendommen, skal ulempeerstatningen redusere inngangsverdien for den gjenværende delen. Dette gjelder i den grad erstatningen ikke benyttes til å avhjelpe ulempene. Nedskrivning av kostprisen skal foretas selv om ulempeerstatningen overstiger inngangsverdien for eiendommen, slik at inngangsverdien blir negativ.

#### 2.1.6 Tappt inntekt/avkastning/avsavn

Erstatning for tappt inntekt/avsavn/avkastning av driftsmidler i inntektsgivende arbeid eller aktivitet er skattepliktig inntekt. Tilsvarende gjelder hvor det for eksempel i forbindelse med en ekspropriasjon eller tiltak på en naboeiendom ytes erstatning for økte kostnader i en begrenset periode. Ytes det erstatning på varig basis i form av et engangsbeløp, må erstatningen anses å gjelde verdinedgang på selve driftsmidlet. Om slik erstatning, se pkt. 2.1.5.

### 2.2 Annet formuestap i inntektsgivende aktivitet

Erstatning for økonomisk tap i inntektsgivende aktivitet som ikke gjelder tingskade, er skattepliktig når erstatningen trer i stedet for skattepliktige inntekter. Erstatning som trer i stedet for skattefrie inntekter, er ikke skattepliktig. Dette gjelder for eksempel hvis erstatningsbeløpet skal kompensere for bortfall av inntekt som ikke er skattepliktig til Norge.

Påføres skattyter økte kostnader som følge av en skadevoldende handling og erstatningen skal dekke fradragsberettigede kostnader, skal erstatningsbeløpet redusere det fradragsberettigede beløp. Er kostnadene til å gjenopprette skaden allerede fradragsført, skal erstatningsbeløpet inntektsføres.

Skal erstatningsbeløpet dekke kostnader som ikke er fradragsberettigede, vil erstatningsbeløpet ikke være skattepliktig. Dette gjelder for eksempel erstatning for økt skattebelastning som følge av ansvarsbetingende feil begått av virksomhetens skatterådgiver.

### 2.3 Tingskade utenfor inntektsgivende aktivitet

#### 2.3.1 Hovedregel

Ved hel ødeleggelse (realisasjon) av formuesobjekt utenfor inntektsgivende aktivitet, er gevinst ved realisasjonen skattepliktig i samme utstrekning som gevinst i forbindelse med annen realisasjon (f.eks. et salg) ville vært skattepliktig. Tilsvarende vil et eventuelt tap i forbindelse med erstatningsoppgjør kunne være fradragsberettiget. Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

Delvis skade på formuesobjekt anses ikke som realisasjon. Erstatning for slik skade vil derfor ikke være skattepliktig inntekt. Dette gjelder også ikke-avskrivbar boligeiendom som delvis er brukt i virksomhet. Om hva som regnes som en realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)». Erstatning for verdiforringelse nedskrives på formuesobjektets

kostpris, i den grad erstatningen ikke er benyttet til reparasjon av formuesobjektet. Slik nedskrivning skal foretas selv om inngangsverdien blir negativ. Om ulempeerstatning på gjenværende eiendom, se [pkt. 2.1.5](#).

### 2.3.2 Bolig/fritidseiendom

Om skatteplikt/fradragrett for gevinst/tap ved erstatning for hel ødeleggelse av bolig og fritidseiendom, se emnet «[Bolig – realisasjon](#)».

### 2.3.3 Innbo og løsøre

Erstatning for skade på innbo og løsøre til eget privat bruk er ikke skattepliktig inntekt. Dette gjelder også bil som ikke er avskrivbar yrkesbil.

### 2.3.4 Erstatning utmålt som arbeidsvederlag

Dersom en skattyter som mottar en erstatning for delvis skade på et formuesobjekt utenfor inntektsgivende aktivitet, reparerer skaden selv, er ingen del av erstatningen skattepliktig. Det forekommer også at skattyter utfører reparasjonen selv når skaden skal dekkes av et forsikringsselskap. I slike tilfeller utmåles erstatningen fra forsikringsselskapet etter en timesats for skattyters arbeid. Denne del av utbetalingen anses ikke som skattepliktig arbeidsvederlag, men som en skattefri skadeserstatning, jf. FIN 27. november 1985 i Utv. 1985/676.

Det må imidlertid tas standpunkt til om verdiskapningen ved skattyters arbeid er skattepliktig fordel ved arbeid uavhengig av erstatningsutbetalingen, se f.eks. emnet «[Bolig – eget arbeid](#)».

### 2.3.5 Dekning av private kostnader

Erstatning for dekning av private kostnader er ikke skattepliktig inntekt.

### 2.3.6 Avkastning

Erstatning for tapt avkastning er skattepliktig inntekt hvis avkastningen ville vært skattepliktig.

### 2.3.7 Avsavn

Erstatning for avsavn utenfor inntektsgivende arbeid eller aktivitet er ikke skattepliktig inntekt. Dette gjelder for eksempel dekning av boutgifter i en gjenoppbygningsperiode etter brannskade.

## 2.4 Erstatning mv. for økonomisk tap ved personskade og dødsfall

### 2.4.1 Dødsfall

	Skattepliktig
Engangserstatning for tap av forsørger	Nei
Etterlattepensjon mv. som følge av tap av forsørger	Ja
Pensjon fra pensjonsforsikring, livrente o.l. utbetalt etter tap av forsørger	Ja
Livsforsikringsbeløp, se emnene om Forsikring	

## 2.4.2 Personskade

	Skattepliktig
Engangserstatning for fremtidig økonomiske tap ved tap av hele eller deler av ervervsevnen. (Legeattest til dokumentasjon av tap av ervervsevnen bør foreligge om ikke forholdet er klart.)	Nei
Tap i erverv frem til tidspunkt for erstatningsutmålingen og/eller for et avgrenset fremtidig tidsrom. Sammenhengen mellom tap i erverv for et begrenset tidsrom og erstatning må ikke være for fjern. For eksempel vil erstatning for tap som følge av forlenget skolegang ikke anses som skattepliktig.	Ja
Periodiske ytelser, også om engangserstatning for samme skade ikke ville vært skattepliktig. Om unntak for ménerstatning/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 opplysningsgrunnlaget på annen måte. Hvis dette er tilfelle, eller det er grunn til å anta at dette er tilfelle, må nærmere undersøkelser foretas og postene fordeles skjønnsmessig i en skattepliktig og en ikke-skattepliktig del.

Om etterlønn/etterpensjon, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

## 2.5 Erstatning mv. for ikke-økonomisk skade

## 2.5.1 Invalidereinter/invaliddepensjoner mv.

Visse invaliderenter/invaliddepensjoner som gis til dekning av ikke-økonomisk skade, anses ikke som skattepliktig inntekt, se sktl. § 5-43 (1) bokstav g.

Arbeidstaker som er blitt påført silikose/asbestskader e.l. før den 1. januar 1971, kan ha fått erstatning etter lov 12. desember 1958 nr. 10 om yrkesskadetrygd. Den del av ytelsen som skal dekke ikke-økonomisk tap, er ikke skattepliktig inntekt.

## 2.5.2 Ménerstatning, oppreisning og yrkesskadeerstatning

Engangserstatning for ikke-økonomisk skade, f.eks. ménerstatning og oppreisning i og utenfor inntektsgivende arbeid eller aktivitet, er ikke skattepliktig inntekt når utbetalingen er eller kunne ha vært foretatt med hjemmel i lov 13. juni 1969 nr. 26 om skadeserstatning (skadeserstatningsloven) § 3-2, § 3-5 eller § 3-6, se sktl. § 5-15 (1) bokstav h. Det vil f.eks. være tilfelle når noen har fremsatt uttalelser som er åpenbart ærekrenkende i strafferettslig forstand og erstatningen klart knytter seg til dette forhold. Tilsvarende gjelder oppreisning gitt som engangserstatning med hjemmel i lov 9. juni 1978 nr. 45 (likestillingsloven) § 17, lov 17. juni 2005 nr. 62 (arbeidsmiljøloven) § 13-9, lov 3. juni 2005 nr. 33 (diskrimineringsloven) § 14 og lov 20. juni 2008 nr. 42 (diskriminerings- og tilgjengelighetsloven) § 17. Det må fremstå som utvilsomt at beløpet ikke gjelder erstatning for økonomisk skade. Om skattefritak spesielt i forbindelse med usaklig oppsigelse eller avskjed, se pkt. 2.7.3.

Det er heller ikke skatteplikt for ménerstatning ved yrkesskade etter frtl. § 13-17. Skattefritaket gjelder for alle de nevnte typer erstatninger selv om de eventuelt er utbetalt i form av periodiske ytelser så lenge skattyteren lever.

Kompensasjon/erstatning til ansatt som er truet med vold eller våpen anses som oppreisning (skattefri). Belønning til ansatt som avverger tyveri eller ran, vil imidlertid anses som lønn.

### 2.5.3 Periodiske ytelser

I utgangspunktet er periodiske ytelser skattepliktig inntekt, selv om de utbetales i forbindelse med ikke-økonomisk skade.

Yrskeskadeerstatning for ikke-økonomisk skade etter ftrl. § 13-17 anses likevel ikke som skattepliktig inntekt selv om den utbetales i form av periodiske ytelser så lenge skattyteren lever, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav h. Tilsvarende gjelder ménerstatning ytt av skadevolder eller forsikringselskap, jf. skadeserstatningsloven § 3-2.

### 2.5.4 Stortingets rettferdsvederlagsordning

Ytelser fra Stortingets rettferdsvederlagsordning som gis som engangserstatning for ikke-økonomisk skade er skattefrie, se FIN 5. februar 2009 i Utv. 2009/120.

## 2.6 Engangsutbetaling ved yrkesskadeforsikring

Engangsutbetaling i henhold til lov om yrkesskadeforsikring 16. juni 1989 nr. 65, er skattefri med unntak av erstatning for tapt inntekt fram til oppgjørstidspunktet, se [pkt. 2.4.2](#) andre strekpunkt.

## 2.7 Erstatning fra arbeidsgiver i forbindelse med opphør av arbeidsforhold

### 2.7.1 Hovedregel

Alle utbetalinger fra arbeidsgiver til arbeidstaker er som hovedregel skattepliktig. Denne hovedregel gjelder også utbetalinger i forbindelse med opphør av arbeidsforholdet selv om utbetalingen er erstatning f.eks. for

- påførte og/eller fremtidige private kostnader
- lidt og/eller fremtidig tap av inntekt
- varig tap eller reduksjon av ervervsevnen. Når erstatningen er ytet i medhold av arbeidsmiljølovens (lov 17. juni 2005 nr. 62) bestemmelser, se unntak for beløp inntil 1 1/2 G nedenfor
- avfinnelse (»fallskjerm«)
- økonomisk tap
- ikke-økonomisk tap når erstatningen er ytet i medhold av arbeidsmiljølovens bestemmelser

Om unntak, se nedenfor.

### 2.7.2 Unntak, sluttvederlag

Sluttvederlag innen visse begrensninger er ikke skattepliktig, se emnet «[Sluttvederlag](#)».

### 2.7.3 Unntak, erstatning etter arbeidsmiljøloven for usaklig oppsigelse eller avskjed

Det er i følge sktl. § 5-10 bokstav e ikke skattepliktig erstatning for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse, jf. arbeidsmiljøloven 17. juni 2005 nr. 62 § 15-12, for beløp inntil 1 1/2 ganger folketrygdens grunnbeløp.

Tilsvarende gjelder ikke-økonomisk skade ved urettmessig avskjed etter arbeidsmiljøloven § 15-14. Det er et vilkår at oppsigelsen er usaklig eller at avskjedigelsen er urettmessig. I tillegg må erstatningen knytte seg til en ikke-økonomisk skade som følge av dette forhold. Hvis det foreligger rettskraftig dom som slår fast at oppsigelsen er usaklig eller avskjedigelsen er urettmessig, legges dette til grunn. I andre tilfeller må skattyter sannsynliggjøre at dette vilkåret er oppfylt.

Skattefriheten beregnes i forhold til grunnbeløpet på oppgjørstidspunktet. 1 1/2 G var fra 1. januar til 30. april 2012 kr 118 824, og fra 1. mai 2012 kr 121 730.

- Utbetaling etter arbeidsmiljøloven § 15-12 og § 15-14 kan være
- erstatning (oppreisning) for ikke-økonomisk skade (tort og svie)
  - erstatning for varig tap av fremtidig ervervsevne

Slik utbetaling kan imidlertid også inneholde erstatning for tapt arbeidsvederlag, som vil være skattepliktig i sin helhet.

Når det i en rettskraftig dom er fastsatt størrelsen på erstatningsbeløpet for den ikke-økonomiske skaden, legges det normalt til grunn at denne ikke er skattepliktig for beløp inntil 1 1/2 G. Følger det ikke av dommen hvor stor del av erstatningen som gjelder den

ikke-økonomiske skaden, må det foretas en konkret vurdering av hvor mye denne utgjør av det totale erstatningsbeløpet. Tilsvarende gjelder når en rettssak heves som forlikt eller når erstatningsutbetalingen følger av avtale mellom partene. Det er da ikke avgjørende hvilken betegnelse erstatningen er gitt, se Riksskattenemnda i Utv. 2001/208. Det er skattyter som må sannsynliggjøre at grunnlaget for skattefrihet er oppfylt. Fremtrer det som mest sannsynlig at erstatningen er en avfinnelse sum e.l. for å slutte i jobben, er den skattepliktig i sin helhet. Bevisvurderingen vil omfatte krav om

- at arbeidsgiver har begått en virkelig krenkelse mot arbeidstaker, og
- forholdsmessighet mellom krenkelsen og erstatningen for ikke-økonomisk skade

Ved vurderingen av krenkelsen skal det normalt legges objektive mål til grunn. Krenkelsen kan ligge i selve det at oppsigelsen er usaklig eller i måten oppsigelsen ble gjennomført på.

Eksempler på domsavgjørelser

- LRD 3. juli 1987 (Eidsivating) i Utv. 1987/540. (Oppsigelsen ble ansett som usaklig, og skattyter ville hatt krav på erstatning etter arbeidsmiljøloven av 1977 § 62 (2))
- LRD 21. desember 1990 (Frostating) i Utv. 1991/119. (Skattyter som måtte slutte i lederstilling på dagen, ville fått tilkjent erstatning etter arbeidsmiljøloven for ikke-økonomisk skade dersom saken var blitt prosedert.)

Om behandling av arbeidsgivers dekning av den ansattes sakskostnader i forbindelse med tvist mellom partene, se emnet «Juridisk bistand/prosesskostnader», pkt. 3.1.

#### 2.7.4 *Unntak, erstatning for ikke-økonomisk skade etter skadeserstatningsloven*

Det er ikke skatteplikt for erstatning for ikke-økonomisk skade dersom betingelsene for ménerstatning foreligger etter skadeserstatningsloven § 3-2, § 3-2a eller oppreisning etter § 3-5 og § 3-6. Dette gjelder likevel kun for den delen av beløpet som anses å være en kompensasjon for den ikke-økonomiske skaden. (Skattefriheten er ikke begrenset til 1,5 G.)

Er det gitt erstatning for ikke-økonomisk skade i rettskraftig dom, legges dommen til grunn. Ellers er det skattyteren som må sannsynliggjøre at arbeidsgiveren har opptrådt på en slik måte at betingelsene er oppfylt etter skadeserstatningsloven for å gi slik erstatning for ikke-økonomisk skade.

Når det gjelder oppreisning etter skadeserstatningsloven § 3-5 b) må arbeidsgiver (eller en som representerer ham) ha begått en forsettlig eller grov uaktsom krenkelse eller mislig adferd mot arbeidstaker. Krenkelsen/adferden må oppfylle vilkårene til straff i en av bestemmelsene i straffeloven som det er vist til i skadeserstatningsloven § 3-3. Vilråene til årsakssammenheng mellom krenkelsen/atferden og den ikke-økonomiske skaden må også være oppfylt.

Ved vurderingen av om en persons ære eller privatlivets fred er krenket etter skadeserstatningsloven § 3-6 må en bl.a. vurdere om handlemåten fyller de objektive straffevilkårene for ærekrenkelse eller krenkelse av personlig frihet. I straffeloven stilles et vilkår om forsett, mens det i forhold til skadeserstatningsloven er tilstrekkelig med uaktsomhet. Se HRD i Rt. 1997 s. 58.

Da det bare unntaksvis vil være aktuelt med slik erstatning i forbindelse med opphør av arbeidsforhold, må det stilles strenge krav til arbeidstakers sannsynliggjøring. Det må også kreves at det er et rimelig forhold mellom krenkelsen og størrelsen på erstatningen for den ikke-økonomiske skade. Har arbeidstakeren selv medvirket til og/eller forsterket den skaden som er oppstått, f.eks. ved å gå ut i massemedia, er arbeidsgiver ikke nødvendigvis ansvarlig for denne del av skaden. Upåregnelige, atypiske, fjerne og/eller avledede skader vil arbeidsgiver normalt ikke ha ansvaret for.

#### 2.8 *Kompensasjon for tapt arbeidsevne etter deltakelse i internasjonale operasjoner*

Person som har tjenestegjort som militært personell i internasjonal operasjon i perioden 1. januar 1978 og fram til 31. desember 2009, og som følge av dette har pådratt seg varig psykisk belastningsskade og blitt varig ervervsmessig ufør, kan få økonomisk kompensasjon, jf. forskrift 22. desember 2009 nr. 1768 om særskilt kompensasjonsordning for psykiske belastningsskader som følge av deltakelse i internasjonale operasjoner (i kraft fra 1. januar 2010).

Utbetaling av kompensasjon skal som hovedregel gis som en engangsyttelse. Dersom det samlede beløpet utgjør mer enn 9 ganger folketrygdens grunnbeløp, kan skadelidte velge å få engangsyttelsen helt eller delvis utbetalt terminvis. De terminvise ytelsene utbetales månedlig frem til pensjonsalder og er å regne som avdrag på det totale kompensasjonsbeløpet. Dør skadelidte før det totale beløpet er utbetalt, utbetales gjenstående til de etterlatte, eller til dødsboet om avdøde ikke har etterlatte.

Kompensasjonen skal dekke fremtidig økonomisk tap som følge av varig tap av ervervs- evnen, og vil være skattefri. Dette gjelder både når utbetalingen skjer som engangserstatning og som terminvis ytelse. Se for øvrig FIN 18. desember 2009.

## **2.9 Utbetalinger fra statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere**

Utbetalinger fra statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav m.

## **2.10 Renter av erstatningsbeløp**

Renter av erstatningsbeløpet er alltid skattepliktig, selv om selve erstatningsbeløpet ikke er skattepliktig. Om hva som anses som renter, se emnet «[Renteinntekter](#)».

## **3 Minstefradrag**

Minstefradrag gis i erstatningsutbetalinger dersom den inntekt erstatningen skal dekke ville ha gitt rett til minstefradrag. For periodiske ytelser gis alltid minstefradrag. Se for øvrig emnet «[Minstefradrag](#)».

## **4 Innberetning av erstatningsutbetalinger**

Om oppgaveplikten for skadeforsikringsselskap, se forskrift 29. august 1994 nr. 858 om plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på skadeforsikringer (lignl.).

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, kode 111-A.

Oppreisning for ikke-økonomisk skade (tort og svie), skal i arbeidsforhold 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 i utgangspunktet 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 3. februar 1984 i Utv. 1984/53 og Utv. 1994/1570. Hvis skadevolderen er en ansatt som ikke kan identifiseres med arbeidsgiveren, vil fradrag likevel kunne innrømmes hos arbeidsgiveren, dersom arbeidsgiveren skal svare erstatning.

### **5.3 Uaktsom handling**

Hvis det i inntektsgivende arbeid eller aktivitet er utført en skadevoldende handling ved simpel eller grov uaktsomhet, vil den erstatningsansvarlige ha krav på fradrag.

## 6 Inntekt hos skadevolder

Fordel vunnet ved skadevolders arbeid for skadelidte, utført etter skriftlig avtale inngått ved megling i konfliktråd, jf. lov 15. mars 1991 nr. 3 om megling i konfliktråd § 13, er skattefri, se sktl. § 5-15 (1) bokstav k.

## 7 Tidfesting av inntekter og kostnader

Erstatningsbeløp som skal erstatte løpende inntekter som inntektsføres etter kontantprinsippet, f.eks. arbeidsinntekt, skal også inntektsføres etter kontantprinsippet. Det samme gjelder erstatning som ytes i form av pensjon.

I andre tilfeller skal erstatninger i utgangspunktet inntekts-/fradragføres på tidspunktet for skadens inntreden. Er det usikkert om erstatningsgrunnlag foreligger, utsettes tidfestingen av praktiske hensyn til grunnlaget er avklart. Er det sikkert at det blir erstatningsplikt, men usikkert hvor stor samlet erstatning blir, tidfestes inntekten/kostnaden i takt med avklaringen av erstatningsbeløpets størrelse.

Om nedsettelse av skatt ved etterbetaling av lønn, se emnet «[Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn](#)».

## 8 Barns erstatning

### 8.1 Engangserstatning for personskade

Barn som lignes sammen med foreldrene og som har mottatt engangserstatning for personskade etter skadeserstatningsloven kap. 3 kan lignes særskilt for formue og avkastning av engangserstatningen, jf. sktl. § 2-14 (5).

Person som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret, og har mottatt engangserstatning for personskade etter skadeserstatningsloven kap. 3, er fritatt for formuesskatt på erstatningsbeløpet når personskaden har ført til minst 50 % nedsatt ervervsevne, jf. sktl. § 4-22 (1).

Formuesfritaket gjelder uavhengig av hvordan beløpet er plassert, forutsatt at det er tilstrekkelig sammenheng mellom erstatningsbeløpet og plasseringen. Formuesfritaket omfatter bare erstatningsbeløpet, ikke eventuell avkastning på plasseringen.

### 8.2 Engangserstatning for tap av forsørger

Barn som lignes sammen med en forelder og som har mottatt engangserstatning for tap av forsørger etter skadeserstatningsloven kap. 3, kan lignes særskilt for avkastning av engangserstatningen, jf. sktl. § 2-14 (5).

Person som fyller 21 år eller er yngre i inntektsåret, og har mottatt engangserstatning for tap av forsørger etter reglene i skadeserstatningsloven kap. 3, er fritatt for formuesskatt på erstatningsbeløpet, jf. sktl. § 4-22 (2).

I et høringsnotat av 14. desember 2012 er det med virkning fra inntektsåret 2012 foreslått at det ikke lenger skal være noe krav for fritak fra formuesskatt at ervervsevnen er satt ned med minst 50 %. Det er videre foreslått at skattefritaket også skal gjelde erstatning for personskade og tap av forsørger etter utenlandsk rett.



# Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne

- Sktl. § 17-1 til § 17-4.
- Forskrift 23. februar 2011 nr. 189 om overgangsregler til endringer i pensjonsskattereglene.
- SSV § 6-4.

## 1 Mottakere av uførepensjon eller visse behovsprøvede ytelser

### 1.1 Hvem som har krav på skattebegrensning

#### 1.1.1 Generelt

Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt etter sktl. § 17-1, omfatter skattytere som mottar følgende ytelser

- uførepensjon fra folketrygden eller andre pensjonsordninger fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3
- støtte etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerande stønad til personar med kort butid i Noreg
- overgangsstønad etter ftrl. § 15-7 (enslig mor eller far)
- overgangsstønad etter ftrl. § 16-7 (tidligere familiepleier)
- overgangsstønad etter ftrl. 17-6 (gjenlevende ektefelle)
- pensjon etter ftrl. § 16-7 (tidligere familiepleier)
- pensjon etter ftrl. § 17-5 (gjenlevende ektefelle)

Alderspensjon, avtalefestet pensjon (AFP) i offentlig sektor og gammel avtalefestet pensjon (AFP) i privat sektor gir ikke rett til skattebegrensning etter sktl. § 17-1. Skattyter som mottar slike ytelser omfattes av reglene om skattefradrag for pensjonsinntekt, se emnet «Skattefradrag for pensjonsinntekt».

For skattyter som i samme inntektsår både har mottatt ytelser som gir rett til skattebegrensning etter sktl. § 17-1 og ytelser som gir rett til skattefradrag etter sktl. § 16-1, skal skatten fastsettes etter den regelen som gir lavest skatt. Nærmere om dette, se emnet «Skattefradrag for pensjonsinntekt», pkt. 2.3.

Regelen om skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt omfatter også skattyter bosatt i annen EØS-stat som er begrenset skattepliktig for pensjon, føderåd, livrente mv., jf. sktl. § 17-1 (5), jf. § 2-3 (4). Dette gjelder dersom hele eller tilnærmet hele skattyterens alminnelige inntekt i inntektsåret skattlegges i Norge. Se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet», pkt. 13.1. Det er et vilkår at Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve opplysninger om skattyterens inntekts- og formuesforhold utlevert fra bostedsstaten.

Skattytere som nevnt ovenfor har krav på at det ikke fastsettes skatt på alminnelig inntekt eller at skatten reduseres dersom alminnelig inntekt før fradrag for særfradrag, men med visse korreksjoner, jf. sktl. § 17-1 (3) og § 17-2, ligger under et fastsatt nivå, jf. sktl. § 17-1 (2). Ved prøvingen av om vilkårene for skattebegrensning etter sktl. § 17-1 er oppfylt brukes samme korrigerende inntekt som benyttes som beregningsgrunnlag for selve reduksjonen, se nedenfor. Denne prøvingen gjøres maskinelt.

For ektefeller skal korrigerende alminnelig inntekt fastsettes individuelt, jf. sktl. § 17-2 (1). Mottar den ene ektefellen uførepensjon og ektefelletillegg, skal korrigerende alminnelig inntekt likevel fastsettes under ett for ektefellene, jf. sktl. § 17-2 (2).

Skattytere som mottar uførepensjon og som samtidig mottar arbeidsavklaringspenger fra folketrygden, har ikke rett til skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt, jf. sktl. § 17-1 (1) bokstav a annet punktum.

## 1.2 Inntektsgrenser

### 1.2.1 Generelt

For skattytere som har krav på skattebegrensning, skal det ikke beregnes skatt på alminnelig inntekt eller trygdeavgift når beregningsgrunnlaget (alminnelig inntekt etter korrigering som nevnt nedenfor), ikke overstiger visse beløpsgrenser.

Etter SSV § 6-4 utgjør beløpsgrensene

- kr 122 100 for enslige, herunder enslige forsørgere og ikke meldepliktige samboere.
- kr 112 200 for hver ektefelle
- kr 224 400 til sammen for ektefeller (herunder registrerte partnere og meldepliktige samboere) når den ene ektefellen mottar uførepensjon med ektefelletillegg. Disse får korrigert alminnelig inntekt fastsatt under ett, jf. sktl. § 17-2 (2)

### Nytt for 2013

I følge SSV for inntektsåret 2013 § 6-4 skal beløpsgrensene være kr 127 000 for enslige og kr 116 700 for hver ektefelle. Beløpsgrensen er 233 400 for ektepar og samboere som ved skattebegrensningen får fastsatt inntekten under ett etter sktl. § 17-2 (2).

#### 1.2.2 Enslige forsørgere bosatt i Oslo

Fra og med inntektsåret 2012 skal enslige forsørgere bosatt i Oslo omfattes av de ordinære beløpsgrenser for skattebegrensningen. Som en overgangsordning skal enslige forsørgere som allerede omfattes av den særskilte ligningspraksisen i Oslo fortsatt få skattebegrensning etter høyere beløpsgrenser. Fra og med inntektsåret 2015 skal de ordinære beløpsgrensene gjelde fullt ut for hele landet.

#### 1.2.3 Inntekt over grensen

Når beregningsgrunnlaget (alminnelig inntekt etter korrigeringer som nevnt nedenfor) overstiger inntektsgrensene, skal skatt på alminnelig inntekt og trygdeavgift begrenses til 55 % av det overskytende beregningsgrunnlag, jf. sktl. § 17-1 (2).

### 1.3 Beregningsgrunnlaget

#### 1.3.1 Generelt

I utgangspunktet er beregningsgrunnlaget for skattebegrensning årets alminnelige inntekt før fradrag for:

- særfradrag for uførhet etter sktl. § 6-81
- særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne etter sktl. § 6-82
- særfradrag for store sykdomsutgifter etter overgangsregelen i sktl. § 6-83

Alminnelig inntekt regnes inklusive aksjeutbytte/-gevinster uten fradrag for skjerming, jf. sktl. § 10-12 og § 10-31. (Siden skjerming ifølge sktl. § 10-12 og § 10-31 gis i «fastsatt» alminnelig inntekt, vil beregningsgrunnlaget for skattebegrensningen ikke bli redusert med skjermingsfradraget.) Gevinst ved realisasjon av andre formuesobjekter som inngår i alminnelig inntekt, inngår i beregningsgrunnlaget. Alminnelig inntekt skal regnes etter fradrag for fradragsberettiget tap ved realisasjon av formuesobjekter og fradrag for tidligere års underskudd til fremføring. Inntekten skal også reduseres med særskilt fradrag for sjøfolk, særskilt fradrag for fiskere, særskilt fradrag for skiferprodusenter, reindriftsfradrag og jordbruksfradrag.

Inntektstillegget ved utdeling til personlige deltakere i deltakerlignet selskap etter sktl. § 10-42 trekkes fra i beregningsgrunnlaget for skattebegrensning etter sktl. § 17-1.

#### 1.3.2 Korrigering av inntekten for formue

Alminnelig inntekt tillegges 1,5 % av den delen av skattyters nettoformue ved statsskattegrunnlaget som overstiger kr 200 000 for enslige og kr 100 000 for hver ektefelle, jf. sktl. § 17-1 (3).

Om fordelingen av formue mellom ektefeller, se [pkt. 1.3.8](#).

Formuesverdi av primærbolig, skal holdes utenfor den formuen som skal være grunnlag for inntektstillegget med 1,5 % av nettoformuen, jf. sktl. § 17-1 (3) siste punktum. Dette gjelder også formuesverdien av boenhet i boligselskap som andelshaver disponerer som egen bolig og våningshus med naturlig arrondert tomt. Om hva som er primærbolig, se emnet «[Bolig – formue](#)», [pkt. 2.6](#).

Det tas ikke hensyn til nettoformue i utlandet når denne er unntatt fra skatteplikt i Norge etter skatteavtale.

### 1.3.3 *Inntekter og fradrag som ikke har innvirkning på beregningsgrunnlaget*

Følgende inntekter og fradrag har ikke innvirkning på beregningsgrunnlaget

- det særskilte fradrag i alminnelig inntekt som gis skattytere i Finnmark og Nord-Troms, se sktl. § 15-5 (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 emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», pkt. 3.1, inngår likevel i beregningsgrunnlaget

### 1.3.4 *Skogbruk og reindrift*

For skattytere som gjennomsnittslignes for inntekt av skogbruk eller reindrift, er det gjennomsnittsinntekten som skal legges til grunn. Økt inntekt på grunn av avbruddsligning medtas også.

### 1.3.5 *Etterbetaling av pensjon*

Ved etterbetaling av pensjon skal pensjonen fordeles over de årene etterbetalingen omfatter så fremt dette fører til mindre skatt, se emnet «[Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn](#)». Foretas slik fordeling, er det hvert års pensjon etter fordelingen som inngår i vedkommende års beregningsgrunnlag.

### 1.3.6 *Opsjon mv. i arbeidsforhold*

Ved beregning av skattebegrensningen legges den faktiske inntekten vedrørende innløsning av opsjoner i arbeidsforhold til grunn, uten hensyn til fordeling på de årene det berører. Om den alternative beregningen av skatt ved slik innløsning, se emnet «[Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold](#)», pkt. 4 flg.

### 1.3.7 *Bosatt i Norge en del av året*

Har skattyteren bare vært skattepliktig som bosatt her i landet en del av inntektsåret, må alminnelig inntekt her i landet omregnes til årsinntekt (omregnet på grunnlag av antall hele måneder) før skattebegrensningen foretas. Skattebegrensningen må deretter reduseres forholdsmessig, jf. sktl. § 17-1 (4).

### 1.3.8 *Ektefeller som skal behandles individuelt*

Ektefeller skal som hovedregel behandles individuelt ved skattebegrensningen, jf. sktl. § 17-2 (1). Dette skal gjelde uavhengig av om ektefellene lignes felles eller særskilt. Om unntak, se sktl. § 17-2 (2) og pkt. 1.3.9.

Ved fastsetting av beregningsgrunnlaget skal inntektstillegget for nettoformue settes til 50 % av ektefellenes samlede nettoformue. Det har ingen betydning hvordan ektefellene seg imellom har fordelt formue og gjeld i selvangivelsene.

Ved fastsetting av beregningsgrunnlaget skal inntekter og fradrag som kan fordeles fritt mellom ektefeller, fordeles med en halvpart på hver, jf. sktl. § 17-2 (1). Om hvilke inntekts- og fradragposter som kan fordeles fritt, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)», pkt. 2.4 flg. Det har ingen betydning hvordan ektefellene seg imellom har fordelt inntekt og fradrag i selvangivelsene.

Fordelingen, som nevnt ovenfor, legges til grunn ved vurderingen av om beregningsgrunnlaget er lavere enn grensebeløpet, slik at det ikke skal utlignes skatt eller trygdeavgift.

Den skatt som beregnes før skattebegrensningen, og som faller bort eller begrenses, skal beregnes på vanlig måte. Ektefellenes valg av fordelingen av poster i selvangivelsen kan dermed få betydning for størrelsen på den skatt som skal nedsettes.

### 1.3.9 *Ektefeller som skal behandles under ett*

Ektefellers inntekt og formue skal ses under ett når den ene ektefellen mottar uførepensjon og ektefelletillegg etter ftrl. § 3-24, jf. sktl. § 17-2 (2) første punktum. Dette gjelder

uavhengig av om ektefellene lignes felles eller særskilt. For disse blir det ett samlet beregningsgrunnlag og ett samlet grensebeløp.

For ektefeller som omfattes av denne bestemmelsen skal gjenlevende ektefelle vurderes sammen med avdøde for dødsåret, jf. sktl. § 17-3 annet punktum.

#### 1.3.10 *Fordelingen av skattnedsettelsen mellom ektefeller*

For ektefeller som får skattebegrensningen fastsatt individuelt, foretas ingen ytterligere fordeling av skatten.

For ektefeller hvor inntekten skal ses under ett ved skattebegrensning etter sktl. § 17-1, jf. sktl. § 17-2 (2) første punktum, skal skattnedsettelsen fordeles forholdsmessig på hver av ektefellenes andel av skatten før nedsettelsen, jf. sktl. § 17-2 (2) siste punktum. Dette gjelder uavhengig av om ektefellene lignes felles eller særskilt.

#### 1.3.11 *Ikke-meldepliktige samboere*

Ikke-meldepliktige samboere vurderes i utgangspunktet hver for seg som enslige.

#### 1.3.12 *Barn*

Barns inntekt som lignes sammen med skattyteren, skal tas med i beregningsgrunnlaget.

#### 1.3.13 *Dødsfall*

Overtar gjenlevende ektefelle/registrert partner eller samboer boet i uskifte, behandles avdøde og gjenlevende som ektefeller i dødsåret. Overtar meldepliktig samboer boet udelte som enearving, behandles avdøde og gjenlevende likt med ektefeller i dødsåret. I andre tilfeller behandles gjenlevende ektefelle/samboer/registrert partner som enslig.

Dødsbo skal for det året dødsfallet fant sted ha den skattebegrensningen avdøde hadde krav på beregnet på grunnlag av avdødes og boets sammenlagte beregningsgrunnlag etter inntektsgrensen for enslige. Tillegg i beregningsgrunnlaget for 1,5 % av netto formue over kr 200 000 brukes bare i den utstrekning boet har formue ved årets utgang. For senere år enn dødsåret skal dødsbo ikke ha skattebegrensning.

Ved dødsfall i året skal grunnlaget av praktiske grunner ikke omberegnes til årsinntekt.

### 1.4 *Hvilke skatter som begrenses*

#### 1.4.1 *Generelt*

Skattebegrensningen omfatter

- skatt av alminnelig inntekt, og
- trygdeavgifter (lav, mellom og høy sats)

Skattebegrensningen omfatter ikke toppskatt eller formuesskatt.

Tilleggsskatt og forsinkelsesavgift inngår ikke i skattebegrensningen. Eventuell tilleggsskatt beregnes av den skatten som fremkommer etter at det er tatt hensyn til eventuell skattebegrensning.

#### 1.4.2 *Fradrag i skatt*

Skattebegrensningen regnes før alle fradrag direkte i skatt, f.eks. fradrag for boligsparing for ungdom (BSU). Fradrag direkte i skatt gis etter at skattebegrensningen etter sktl. § 17-1 er gjennomført.

Om behandlingen av skattebegrensningen ved beregning av kreditfradrag, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 4.12.

#### 1.4.3 *Ektefeller*

For ektefeller vil det være den skatten som – uten skattebegrensning – ville blitt beregnet ut fra de alminnelige regler om fordeling av formue, inntekt og fradrag mellom ektefeller som skal begrenses. Om disse reglene, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 2.3.

## 2 Overgangsregler til endringer i pensjonsskattereglene

### 2.1 Generelt

For inntektsårene 2011 til 2013 er det i forskrift 23. februar 2011 nr. 189 gitt overgangsregler til endringer i pensjonsskattereglene.

### 2.2 Hvem omfattes av overgangsreglene

Overgangsreglene gjelder for følgende skattytere

- enslig skattyter som har krav på skattefradrag for pensjonsinntekt og som har høyere kapitalutgifter enn kapitalinntekter og som for inntektsåret 2010 fikk skatten utlignet etter skattebegrensningsregelen i sktl. § 17-1, jf. overgangsreglene til endringer i pensjonsskattereglene § 1 bokstav a.
- ektepar hvor bare den ene ektefellen har krav på skattebegrensning eller skattefradrag for pensjonsinntekt eller særfradrag for uførhet etter sktl. § 6-81(1) og som for inntektsåret 2010 fikk skatten utlignet etter sktl. § 17-2, jf. overgangsreglene til endringer i pensjonsskattereglene § 1 bokstav b.
- ektepar hvor begge ektefellene har krav på enten skattebegrensning eller skattefradrag for pensjonsinntekt og samlet sett har høyere kapitalutgifter enn kapitalinntekter og for inntektsåret 2010 fikk skatten utlignet etter sktl. § 17-2, jf. overgangsreglene til endringer i pensjonsskattereglene § 1 bokstav c.

Vilkåret «har krav på enten skattebegrensning eller skattefradrag for pensjonsinntekt» innebærer at skattyter faktisk har fått enten skattefradrag eller skattebegrensning.

Beskrivelsen «ektepar der bare den ene ektefellen har krav på særfradrag for uførhet etter sktl. § 6-81 (1) første ledd» omfatter de som i minst en måned i inntektsåret har uførepensjon som gir rett til helt særfradrag og som ikke i samme måned har arbeidsavklaringspenger.

### 2.3 Beregning av merskatt

Om beregning av merskatt etter overgangsreglene, se emnet «Skattefradrag for pensjonsinntekt», pkt. 3.4.3.

### 2.4 Reduksjon av skatt etter overgangsreglene

Om reduksjon av skatt etter overgangsreglene, se emnet «Skattefradrag for pensjonsinntekt», pkt. 3.4.4.

## 3 Vilkår ved liten skatteevne etter sktl. § 17-4

### 3.1 Hvem som har krav på skattebegrensning ved liten skatteevne

Etter sktl. § 17-4 kan det gis skattebegrensning når en enslig skattyter eller et ektepar, som ikke er mottaker av ytelser som omfattes av reglene ovenfor, etter en totalvurdering er i en slik økonomisk stilling at den enslige skattyter eller ekteparet har et påtakelig behov for skattebegrensning. Det er et vilkår at skattyteren har så lav alminnelig inntekt at den sammen med andre fordeler som har tilflytt skattyter, ikke er tilstrekkelig til å dekke et nødvendig, nøkternt underhold for vedkommende selv og de personer vedkommende har plikt til å forsørge.

Ved totalvurderingen skal det legges vekt på hva skattyteren selv eller andre personer i husstanden har i disponibel inntekt og formue utenom primærbolig. Det skal også tas hensyn til arv, gaver, gevinster og andre typer tilfeldige inntekter. Derimot skal det ses bort fra sosiale stønader. Det skal heller ikke tas hensyn til tilbakebetalt skatt eller restskatt.

Det skal etter sktl. § 17-4 (3) i alminnelighet likevel ikke gis skattebegrensning når:

- skattyters inntekt og formue er fastsatt ved skjønn
- skattyteren har rett til lån fra Lånkassen for en større del av året, dvs. 6 måneder eller mer (mer enn et semester)
- inntektsnedgangen er forbigående (ikke varer med enn 2-3 år)
- den lave inntekten skyldes deltidsarbeid, kortvarig opphold i riket o.l.

Se for øvrig LRD 14. januar 2000 (Gulating) i Utv. 2000/75. (Forbigående inntektsnedgang i forbindelse med etablering av egen advokatvirksomhet ga ikke rett til skattereduksjon. Faktisk inntekt for de aktuelle inntektsårene åpnet isolert for skattereduksjon, men

tidligere inntjening og forventet utvikling tilsa at inntektsnedgangen var midlertidig og derfor ikke kvalifiserte til skattereduksjon.)

Om hvilke personers formue og inntekt som skal vurderes sammen med skattyteren, se nedenfor.

For skattyter som etter ovenstående anses å ha et påtakelig behov for skattebegrensning, skal det foretas en beregning av grunnlaget for eventuell skattebegrensning. Om hvilke inntekter/ytelser og fradrag det skal tas hensyn til ved beregningen, se [pkt. 3.3](#).

Skattebegrensning etter sktl. § 17-4 kan innenfor samme inntektsår ikke kombineres med skattebegrensning etter sktl. § 17-1 eller skattefradrag etter sktl. § 16-1.

### 3.2 Ektefeller

Ektefellers inntekt skal ses under ett ved skattebegrensning etter sktl. § 17-4, uansett om de lignes særskilt eller felles, jf. sktl. § 17-2 (2) annet punktum. Tilsvarende gjelder for meldepliktige samboere, jf. sktl. § 2-16. Ektefeller skal også ses under ett for det året ekteskap inngås selv om de lignes hver for seg (atskilt). Ektefellene vurderes hver for seg som enslige fra og med separasjonsåret. Skattenedsettelsen fordeles forholdsmessig på hver ektefelles andel av skatten før nedsettelsen.

### 3.3 Beregningsgrunnlaget

#### 3.3.1 Generelt

Beregningsgrunnlaget for skattebeløpet som fastsettes etter regelen om begrensning ved liten skatteevne i sktl. § 17-4 skal ta utgangspunkt i årets alminnelige inntekt. Dette gjelder enten inntekten er positiv eller negativ (underskudd). I de fleste tilfeller må det foretas korrigeringer som medfører at beregningsgrunnlaget blir et annet enn alminnelig inntekt, og ikke det samme som ved skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt etter sktl. § 17-1.

Utgangspunktet for videre korrigeringer er årets alminnelige inntekt før fradrag for:

- særfradrag for uførhet etter sktl. § 6-81
- særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne etter sktl. § 6-82
- særfradrag for store sykdomsutgifter etter overgangsregelen til sktl. § 6-83

Alminnelig inntekt er inklusive aksjeutbytte-/gevinster uten fradrag for skjerming, jf. sktl. § 10-12 og § 10-31. (Siden skjerming ifølge sktl. § 10-12 og § 10-31 gis i «fastsatt» alminnelig inntekt, vil beregningsgrunnlaget for skattebegrensningen ikke bli redusert med skjermingsfradraget.)

Inntektstillegget ved utdeling til personlige deltakere i deltakerlignet selskap etter sktl. § 10-42 skal trekkes fra den alminnelige inntekten ved fastsettingen av beregningsgrunnlaget for skattebegrensning etter sktl. § 17-4.

#### 3.3.2 Korrigering av beregningsgrunnlaget for skattefri inntekt

Det skal i utgangspunktet gjøres tillegg i beregningsgrunnlaget for alle skattefrie inntekter. Det skal således gjøres tillegg for

- arv,
- gave,
- barnetrygd,
- kontantstøtte til småbarnsforeldre,
- skattefrie gevinster og andre inntekter som f.eks. skattefrie leieinntekter i fritakslignet bolig,
- lotterigevinster
- stipendier
- inntekter som er skattefrie på grunn av skatteavtale mv.
- skattefritt underholdsbidrag for barn som er 16 år eller yngre og som skattyter bor sammen med. Om slikt underholdsbidrag til barn som er eldre, se [pkt. 3.3.8](#).

Listen er ikke uttømmende. Det må også vurderes om noen av de angitte punktene ovenfor skal unnlates tillagt.

Det skal ikke gjøres tillegg for sosiale stønader fra det offentlige. Det samme gjelder når slik støtte ytes til noen som skattyteren har plikt til å forsørge. Støtte som nevnt vil bl.a.

være grunn- og hjelpestønad etter folketryktdloven, bostøtte, ytelser etter sosiallovgivningen o.l.

Det skal heller ikke korrigeres for tilbakebetalt skatt eller betalt restskatt.

### 3.3.3 *Korrigeringsgrunnlaget for enkelte fradragposter*

Selv om det tas utgangspunkt i alminnelig inntekt skal fradrag som reelt sett ikke har noen betydning for skattyterens evne til et nødvendig, nøkternt underhold for seg selv og/eller andre han har plikt til å forsørge, tillegges beregningsgrunnlaget ved vurderingen av behovet for skattebegrensning, jf. sktl. § 17-4 (4).

Tillegg må f.eks. gjøres for

- særskilt fradrag for sjøfolk
- særskilt fradrag for fiskere
- fradragførte gjeldsrenter når disse gjelder låneopptak til dekning av fritidseiendom, fritidsbåt, unødig kostbar bolig og bil o.l.
- etterbetalt pensjon for tidligere år som ikke er tatt med i alminnelig inntekt i året
- tidligere års underskudd framført til fradrag i alminnelig inntekt i inntektsåret
- fradragført tap ved realisasjon av fast eiendom utenfor virksomhet, og
- fradragført tap ved realisasjon av aksjer mv. utenfor virksomhet.

Gaver som det er krevd fradrag for etter sktl. § 6-50 må også tillegges ved fastsettingen av beregningsgrunnlaget.

Det særskilte inntektsfradraget i Finnmark og Nord-Troms, jf. sktl. § 15-5 (3), skal ikke tillegges. Det skal heller ikke gjøres tillegg for minstefradrag, fradragberettiget underholdsbidrag eller foreldrefradrag.

### 3.3.4 *Spesielt om korrigeringer knyttet til virksomhet*

Utgangspunktet for å komme fram til beregningsgrunnlaget for skattebegrensning etter sktl. § 17-4 er den fastsatte alminnelige inntekten i selvangivelsen, se ovenfor. Denne bygger for virksomhetens vedkommende på den næringsinntekten/næringsunderskuddet som er overført fra næringsoppgaven til selvangivelsen. For de næringsdrivende som ikke plikter å levere næringsoppgave (omsetning under kr 50 000), og som derfor skal føre tallene direkte i selvangivelsen, vil det også være nettoresultatet som inngår i alminnelig inntekt.

Inntektsfradrag for den næringsdrivende som ikke knytter seg til faktiske utlegg eller verdiforringelse, må tillegges ved fastsettingen av beregningsgrunnlaget for skattebegrensning etter sktl. § 17-4. Dette gjelder i første rekke lovbestemte inntektsfradrag som

- jordbruksfradrag, jf. sktl. § 8-1 (5),
- reindriftsfradrag, jf. sktl. § 8-1 (6) og
- særskilt fradrag for skiferprodusenter i Nord-Troms og Finnmark, jf. sktl. § 8-1 (7).

Det må videre gjøres tillegg for andre fradrag som åpenbart ikke har redusert skattyters beløp til disposisjon for å dekke levekostnader. Dette kan for eksempel gjelde fradragført tap fra gevinst- og tapskonto knyttet til tidligere års tap.

Ved fastsettingen av beregningsgrunnlaget må det gjøres fradrag for eventuell del av virksomhetsinntekt som i inntektsåret åpenbart ikke har bidratt til dekning av levekostnader for skattyter. Dette kan for eksempel gjelde inntektsført beløp fra gevinst- og tapskonto ved realisasjonsgevinster fra tidligere år, samt tilsvarende inntektsføring fra negative saldo mv.

For øvrig må det foretas en helhetsvurdering av den næringsdrivendes økonomi, herunder om inntektssvikten kan være forbigående, se [pkt. 3.1](#).

### 3.3.5 *Spesielt om gjennomsnittligning i skogbruk og reindrift*

For skattyter som gjennomsnittslignes for inntekt av skogbruk eller reindrift, skal gjennomsnittsinntekten trekkes ut. Det samme gjelder inntekt som følge av avbruddsligning ved skogbruk. Deretter tillegges/fradras faktisk årsinntekt/underskudd.

### 3.3.6 *Korrigeringsgrunnlaget for formue*

Beregningsgrunnlaget skal tillegges et beløp svarende til 1,5 % av skattyters nettoformue over kr 200 000. Det gis bare ett fradrag på kr 200 000 selv om flere personers nettoformue er slått sammen. Bolig brukt som egen primærbolig holdes utenfor ved beregningen av nettoformuen. Dette gjelder også verdien av boenhet i boligselskap som andelshaver disponerer som egen bolig og våningshus med naturlig arrondert tomt.

Det skal også tas hensyn til positiv nettoformue tilhørende andre som deltar i skattyters husholdning, f.eks. ikke-meldepliktig samboer og barn mv. Nettoformue i utlandet som er unntatt fra skatteplikt i Norge skal også tas med.

### 3.3.7 *Etterbetaling av pensjon/lønn*

Ved etterbetaling av pensjon eller lønn går det som er utbetalt inn i beregningsgrunnlaget, selv om utbetalingen vedrører tidligere år.

### 3.3.8 *Ikke-meldepliktige samboere og andre personers inntekt*

Beregningsgrunnlaget skal tillegges inntekt tilhørende personer som deltar i skattyters husholdning, f.eks. foreldre, samboer, søsken og barn, i den utstrekning disse har inntekt utover det som antas å medgå til eget underhold.

### 3.3.9 *Barn*

Barns inntekt som lignes sammen med skattyteren, skal ikke trekkes ut av beregningsgrunnlaget.

### 3.3.10 *Dødsfall*

Overtar gjenlevende ektefelle eller samboer boet i uskifte, behandles avdøde og gjenlevende som ektefeller i dødsåret. Ellers behandles gjenlevende som enslig.

Dødsboet har ikke krav på skattebegrensning ved liten skatteevne, verken for avdødes eller for egen inntekt i dødsåret. Dette i motsetning til skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt hvor dødsbo for dødsåret også omfattes, se sktl. § 17-3.

## 3.4 *Krav til saksbehandlingen ved avslag på skattebegrensning etter sktl. § 17-4*

Hvis skattyter har krevd skattebegrensning, må skattekontoret foreta en vurdering av hvorvidt vilkårene er oppfylt. Avslås kravet, må det gis en begrunnelse hvor det redegjøres for det faktiske grunnlaget for avgjørelsen og hovedelementene i skjønnsavveiningen, se for øvrig Sivilombudsmannen i Utv. 1997/276. (Det var i overligningsnemndas vedtak lagt til grunn at den lave inntekten var forbigående, uten at dette var tilstrekkelig underbygget. Ombudsmannen la til grunn at det av vedtaket burde framgå hva man konkret bygget på når det ble antatt at inntektsnedgangen var forbigående og bad om at saken ble tatt opp til ny behandling.)

## 3.5 *Fordeling mellom ektefeller*

Den samlede skattenedsettelsen skal fordeles mellom ektefellene ut fra forholdet mellom hver ektefelles andel av skatten før nedsettelsen.

## 4 *Maskinell skatteberegning*

Ved maskinell skatteberegning, beregnes også skattebegrensningen maskinelt. Ved skattebegrensning ved liten skatteevne (sktl. § 17-4), skal det korrigerede beregningsgrunnlaget registreres særskilt av hensyn til den maskinelle beregningen.



# Skattefradrag for pensjonsinntekt

- Sktl. § 5-15 (1) bokstav a nr. 1, § 5-43 (1) bokstav i og j, § 6-32 (2), § 12-2 bokstav b og § 16-1.
- Forskrift 23. februar 2011 nr. 189 om overgangsregler til endringer i pensjonsskattereglene.
- SSV § 6-5.

## 1 Generelt

Skattefradraget i sktl. § 16-1 skal sikre at de som lever av minstepensjon, fortsatt ikke betaler inntektsskatt av pensjonen. Skattefradrag beregnes individuelt for hver enkelt person på grunnlag av samlet pensjonsinntekt. Det har ingen betydning om skattyter har andre typer inntekter. Skattefradraget fastsettes uavhengig av en eventuell ektefelles inntekt. Gifte AFP- og alderspensjonister har rett til hvert sitt skattefradrag.

Maksimalt skattefradrag fastsettes årlig i Stortingets skattevedtak (SSV). Skattefradraget settes slik at pensjonister som bare har pensjonsinntekt tilsvarende litt over folketrygdens minstepensjon ikke betaler skatt av pensjonsinntekten. Skattefradraget reduseres ut fra den enkeltes pensjonsgrad eller tilsvarende redusert AFP. Skattefradraget reduseres også tilsvarende antall måneder i løpet av inntektsåret som skattyter har mottatt pensjon. Det samme gjelder for skattyter som har vært bosatt i Norge bare en del av inntektsåret, jf. sktl. § 16-1 (2), se pkt. 3.2.

Skattefradraget skal nedtrappes når skattyters samlede pensjonsinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav b overstiger fastsatte beløpsgrenser. Se sktl. 16-1 (3), jf. SSV § 6-5 (2).

Skattefradraget gis i inntektsskatt og trygdeavgift, men ikke i formuesskatt. For pensjonistektepar kan det ha betydning for utnyttelsen av skattefradraget hvordan de i selv-angivelsene sine fordeler kapitalinntekter, kapitalkostnader, samt andre inntekts- og fradragposter som ektefellene kan fordele fritt mellom seg ved ligningen. Om hvilke inntekts- og fradragposter dette er, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 2.4 og pkt. 2.5.

For skattytere som ved overgang til de nye reglene får en betydelig skatteskjerpelse, er det gitt overgangsregler i forskrift 23. februar 2011 nr. 189. Nærmere om dette, se pkt. 3.4.

## 2 Vilkår for skattefradraget

### 2.1 Generelt

- Etter sktl. § 16-1 (1) gis det skattefradrag i inntektsskatt og trygdeavgift for skattytere som
- mottar alderspensjon etter folketrygdloven
  - mottar avtalefestet pensjon (AFP) etter lov 25. juni 2010 nr. 28 om avtalefestet pensjon for medlemmer av Statens Pensjonskasse eller andre tilsvarende avtaler eller lovfestede ordninger eller omfattes av § 12 i AFP-tilskottsloven (gammel AFP i privat sektor), eller
  - er skattepliktige til Norge for tilsvarende pensjonsinntekt som angitt i de to ovennevnte strekpunktene, fra annen EØS-stat

Mottakere av uførepensjon eller andre behovsprøvede stønader fra folketrygden har ikke rett til skattefradrag etter sktl. § 16-1. Skattebegrensingsregelen i sktl. § 17-1 gjelder for mottakere av uførepensjon hvor ervervsevnen er satt ned med minst 2/3 eller for mottakere av visse behovsprøvede ytelser. Også andre skattytere med liten skatteevne kan på nærmere vilkår få skatten beregnet etter skattebegrensingsregelen, jf. sktl. § 17-4. For nærmere omtale, se emnet «Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne», pkt. 1.1.

Skattyter som bare får pensjon fra land utenfor EØS har ikke rett til skattefradrag etter sktl. § 16-1.

### 2.2 Nærmere om pensjonsinntekt fra annen EØS-stat

Med «tilsvarende pensjonsinntekt» menes pensjon fra allmenne og pliktige pensjonsordninger som omfatter alle innbyggere i landet, jf. sktl. § 16-1 (1) bokstav c. I disse tilfellene

må den enkelte skattyter selv kreve fradraget og legge ved tilstrekkelig dokumentasjon til at ligningsmyndighetene kan ta stilling til om vilkårene for skattefradrag er oppfylt. I Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 8.2.1.2 side 145 antas det at det kun vil være en liten gruppe skattytere som vil få skattefradrag på dette grunnlag alene, da de fleste med pensjon fra utlandet også vil motta pensjon fra folketrygden eller en AFP-ordning. Ytelser fra andre pensjonsordninger enn det som er nevnt over, slik som tjenestepensjoner og ny AFP i privat sektor, gir ikke selvstendig rett til skattefradrag. Dette gjelder for eksempel sjømannspensjon og særalderspensjon fra Statens pensjonskasse.

### 2.3 Skattytere som både oppfyller vilkårene for skattefradrag og skattebegrensning

Det kan ikke gis både skattefradrag for pensjonsinntekt og skattebegrensning for lav alminnelig inntekt etter sktl. § 17-1 eller liten skatteevne etter sktl. § 17-4, i samme inntektsår. Skattyter som i samme inntektsår både har mottatt ytelser som oppfyller vilkårene for skattefradrag og ytelser som oppfyller vilkårene for skattebegrensning etter § 17-1 eller § 17-4, får skatten fastsatt etter den bestemmelsen som gir lavest skatt, jf. sktl. § 16-1 (4). Dette vil f.eks. være tilfelle når skattyter går over fra etterlatte- eller uførepensjon til alderspensjon i løpet av inntektsåret. Mottakere av alderspensjon som i tillegg mottar supplerende stønad til personer med kort botid i Norge, oppfyller også vilkårene for både skattefradrag og skattebegrensning. Ligningsmyndighetene skal i disse tilfellene beregne skatten etter den regel som er mest gunstig for skattyter. Beregningen av hvilket alternativ som gir lavest skatt foretas maskinelt ved skatteberegningen.

Ved sammenligningen skal skattebegrensningen etter sktl. § 17-1 beregnes individuelt for ektefeller, jf. § 17-2 (1). I de tilfeller den ene ektefellen har mottatt uførepensjon med ektefelletillegg før overgangen til alderspensjon, beregnes skattebegrensningen under ett for ektefellene, jf. sktl. § 17-2 (2). For nærmere omtale av skattebegrensning, se emnet «Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne».

### 2.4 Skattefradraget og kildeskatt på pensjon

Pensjonister som bor i en annen EØS-stat og som er skattepliktige i Norge for pensjon fra Norge etter sktl. § 2-3 (4), kan i stedet for å svare kildeskatt velge å få skatten beregnet etter de samme reglene som for personer som bor i Norge, jf. sktl. § 6-71. Forutsetningen er at hele eller tilnærmet hele deres inntekt av arbeid, pensjon og virksomhet skattlegges i Norge, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet», pkt. 13.1.7. Personer som velger å få skatten beregnet etter de alminnelige skattereglene har også krav på skattefradrag etter sktl. § 16-1 (5), forutsatt at alle følgende vilkår er oppfylt

- skattyter er bosatt i en annen EØS-stat
- Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve opplysninger fra denne staten om skattyters innteks- og formuesforhold
- hele eller tilnærmet hele skattyters alminnelige inntekt i inntektsåret skattlegges i Norge. Med dette menes minst 90 % av alminnelig inntekt

Skattefradraget gis i utlignet inntektsskatt og trygdeavgift. For pensjonister bosatt i utlandet, vil plikten til å betale trygdeavgift være avhengig av om de er pliktig medlem av folketrygden eller ikke, jf. folketrygdloven (ftrl.) § 2-1 flg. Pensjonister som er pliktig medlem av folketrygden og betaler trygdeavgift med lav sats etter de alminnelige reglene i ftrl. § 23-3, kan få redusert hele eller deler av utlignet trygdeavgift med skattefradraget.

Det gis ikke skattefradrag i avgiften til folketrygden for pensjonister som er frivillig medlem i folketrygden.

## 3 Beregning av skattefradraget

### 3.1 Generelt

Maksimalt skattefradrag utgjør kr 29 300 så lenge pensjonisten tar ut alderspensjon med pensjonsgrad på 100 % for hele året og samlet pensjonsinntekt ikke overstiger kr 165 000, se sktl. § 16-1 (3), jf. SSV § 6-5. Om reduksjon av skattefradraget, se pkt. 3.2. Om nedtrapping av skattefradraget, se pkt. 3.3.1.

Skattefradraget skal ikke gis med høyere beløp enn summen av utlignede inntektskatter og trygdeavgift, jf. sktl. § 16-1 (6).

## Nytt for 2013

Fra og med inntektsåret 2013 er maksimalt skattefradrag endret til kr 30 300. Dette oppnås når samlet pensjonsinntekt ikke overstiger kr. 170 750.

### 3.2 Reduksjon av skattefradraget

#### 3.2.1 Pensjonsgrad

Uttak av alderspensjon fra folketrygden er fleksibelt og kan tas ut helt eller delvis. Uttak av alderspensjon kan graderes med 20, 40, 50, 60, 80 eller 100 %, jf. ftrl. § 19-10 og § 20-14. Skattefradraget reduseres etter pensjonsgraden, jf. sktl. § 16-1 (2) bokstav a.

Hvis pensjonsgraden endres eller oppdateres i løpet av et inntektsår skal skattefradraget reduseres på grunnlag av et vektet gjennomsnitt av pensjonsgrad det enkelte inntektsåret.

#### 3.2.2 Redusert AFP

Dersom en mottaker av AFP i offentlig sektor eller «gammel» AFP i privat sektor har arbeidsinntekt i tillegg til pensjonen, skal pensjonen reduseres mot arbeidsinntekten. Skattefradraget reduseres tilsvarende prosentvis reduksjon i AFP når slik pensjon er redusert mot arbeidsinntekt, jf. sktl. § 16-1 (2) bokstav b.

I den nye AFP-ordningen i privat sektor utgjør pensjonen et livsvarig påslag til alderspensjonen fra folketrygden, noe som ikke skal påvirkes av eventuell arbeidsinntekt. Rett til skattefradrag er betinget av samtidig uttak av alderspensjon fra folketrygden. For disse skattytere vil derfor størrelsen på skattefradraget reguleres etter uttak av alderspensjon, jf. sktl. § 16-1 (2) bokstav a.

#### 3.2.3 Antall måneder med pensjon i året

Har vilkårene for skattefradrag inntrådt i løpet av året, skal skattefradraget reduseres tilsvarende antall måneder i løpet av inntektsåret som skattyter har mottatt pensjon, jf. sktl. § 16-1 (2) bokstav c.

Det samme gjelder for skattyter som har vært bosatt i riket bare en del av inntektsåret, jf. sktl. § 16-1 (2) bokstav c annet punktum.

### 3.3 Nedtrapping av skattefradraget mot samlet pensjonsinntekt

#### 3.3.1 Maksimalt skattefradrag

Maksimalt skattefradrag på kr 29 300 forutsetter at pensjonisten tar ut alderspensjon med pensjonsgrad på 100 % for hele året og brutto pensjonsinntekt ikke overstiger kr 165 000. Ved pensjonsinntekt utover dette nivået skal skattefradraget nedtrappes med 15,3 % av samlet brutto pensjonsinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav b som overstiger kr 165 000, jf. sktl. 16-1 (3). Overstiger pensjonsinntekten kr 251 700, skal skattefradraget reduseres med 6 % av overskytende beløp, se sktl. § 16-1 (3) tredje punktum og SSV § 6-5. Skattefradraget vil være utfaset ved samlet pensjonsinntekt på kr 518 950.

Beløpsgrensene reduseres på samme måte som maksimalt skattefradrag, se [pkt. 3.2](#). Skattefradraget skal ikke avkortes mot arbeids- eller kapitalinntekt.

#### 3.3.2 Hva omfattes av samlet pensjonsinntekt

Pensjonsinntekt som inngår i grunnlaget for nedtrappingen omfatter pensjonsinntekt som skattlegges som personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav b, og som inngår i grunnlaget for trygdeavgift med lav sats, jf. ftrl. § 23-3 bokstav a. Dette gjelder følgende ytelser:

- pensjoner i og utenfor arbeidsforhold
- føderåd
- livrenter som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold
- engangs- og avløsningsbeløp for ytelser nevnt ovenfor

I tillegg inngår pensjonsinntekt fra utenlandske pensjonsordninger i samlet pensjonsinntekt, jf. sktl. § 16-1 (3) femte punktum. Dette vil i utgangspunktet gjelde både pensjoner som er skattepliktig i Norge og pensjoner som ikke er skattepliktig til Norge.

### 3.3.3 Pensjon som ikke inngår i samlet pensjonsinntekt

I det inntektsåret skattyter begynner å ta ut alderspensjon fra folketrygden eller AFP, skal pensjonsinntekt som er mottatt før uttakstidspunktet ikke inngå i samlet pensjonsinntekt.

Har skattyter i løpet av inntektsåret mottatt uførepensjon som er blitt avløst av alderspensjon fra folketrygden ved fylte 67 år, og skattyter ikke tidligere har tatt ut ytelse som gir rett til skattefradrag, skal uførepensjon og eventuell annen pensjonsinntekt som er mottatt forut for overgangen til alderspensjon fra folketrygden ikke inngå i samlet pensjonsinntekt i overgangsåret.

Skattefrie pensjonsytelser skal ikke inngå i grunnlaget for nedtrappingen. Dette gjelder for eksempel

- kompensasjonstillegg til mottakere av ny AFP i privat sektor, se sktl. § 5-43 (1) bokstav i
- ektefelle tillegg fra folketrygden til mottakere av alderspensjon og AFP når virkningstidspunkt for ektefelle tillegg er før 1. januar 2011. Se sktl. § 5-43 (1) bokstav j. Det samme gjelder hvor skattyter er innvilget ektefelle tillegg til AFP med virkningstidspunkt før 1. januar 2011 og etter 1. januar 2011 går over på alderspensjon.

## Nytt for 2013

Fra og med inntektsåret 2013 er maksimalt skattefradrag øket til kr. 30 300. Beløpsgrensene i sktl. § 16-1 (3) er øket til kr. 170 750 i trinn 1 og kr 259 800 i trinn 2.

### 3.3.4 Eksempler

I det følgende gis fire eksempler

*Utgangspunktet for eksemplene er at skattefradrag for alderspensjon/AFP er kr 29 300 så lenge pensjonisten tar ut alderspensjon med pensjonsgrad på 100 % for hele året og brutto alderspensjon ikke overstiger kr 165 000. Er pensjonen over kr 165 000, men ikke høyere enn kr 251 700, skal skattefradraget nedtrappes med 15,3 % av det overskytende. Overstiger pensjonen kr 251 700, skal skattefradraget nedtrappes med 6 % av overskytende inntil skattefradraget er kr 0 (ved kr 518 950).*

#### Eksempel 1

*Skattyter tar ut gradert pensjon fra folketrygden med 50 %. Årlig pensjon utgjør kr 120 000. Maksimalt skattefradrag må reduseres til 50 %, dvs. kr 14 650, og inntektsgrensene må følgelig reduseres tilsvarende. Det innebærer at pensjon inntil  $kr\ 165\ 000 \times 50\ % = kr\ 82\ 500$  vil gi maksimalt skattefradrag. Skattefradraget nedtrappes med 15,3 % av pensjon opp til  $kr\ 251\ 700 \times 50\ % = kr\ 125\ 850$ .*

Maksimalt skattefradrag	kr 14 650
- Nedtrappes med $(120\ 000 - 82\ 500) \times 15,3\ %$	kr 5 738
= Skattefradrag	kr 8 912

#### Eksempel 2

*I dette tilfellet er pensjonsgraden 100. Skattyter tar ut pensjon som er kr 480 000. Skattefradraget nedtrappes med 15,3 % av pensjon opp til kr 251 700, og med 6 % av pensjonsinntekt på kr 251 700 eller høyere.*

Maksimalt skattefradrag	kr 29 300
- Nedtrappes med $(251\,700 - 165\,000) \times 15,3\%$	kr 13 265
- Nedtrappes med $(480\,000 - 251\,700) \times 6\%$	kr 13 698
= Sum nedtrapping	kr 26 963
= Skattefradrag	kr 2 337

**Eksempel 3**

Skattyter tar ut gradert alderspensjon med 50 % fra folketrygden fra og med 1. juli i inntektsåret. Samlet pensjon fra folketrygden dette året utgjør kr 80 000. Maksimalt skattefradrag må reduseres både i forhold til pensjonsgraden og i forhold til at skattyter bare har mottatt pensjon i 6 måneder. Maksimalt skattefradrag må reduseres til  $kr\ 29\,300 \times 50\% \times 6/12 = kr\ 7\,325$ . Inntektsgrensene må reduseres tilsvarende. Det innebærer at pensjon inntil  $kr\ 165\,000 \times 50\% \times 6/12 = kr\ 41\,250$  vil gi maksimalt skattefradrag. Videre må fradraget nedtrappes fordi samlet pensjonsinntekt overstiger beløpsgrensene. Skattefradraget nedtrappes med 15,3 % av pensjon opp til  $kr\ 251\,700 \times 50\% \times 6/12 = kr\ 62\,925$ . For pensjonsinntekt som overstiger kr 62 925 må skattefradraget nedtrappes med 6 % av pensjonsinntekten.

Maksimalt skattefradrag:	kr 7 325
- Nedtrappes med $(62\,925 - 41\,250) \times 15,3\%$	kr 3 316
- Nedtrappes med $(80\,000 - 62\,925) \times 6\%$	kr 1 025
= Skattefradrag	kr 2 984

**Eksempel 4**

Skattyter tar ut 100% alderspensjon fra folketrygden fra og med 1. juli i inntektsåret. Samlet pensjon fra folketrygden dette året utgjør kr 80 000. I tillegg har skattyter fått utbetalt særalderspensjon som skattyter har mottatt etter uttaket av alderspensjon som skal inngå i samlet pensjonsinntekt ved nedtrappingen av skattefradraget. Da uttakstidspunktet er 1. juli, så skal kr 45 000 ( $kr\ 7\,500 \times 6$ ) ikke inngå i samlet pensjonsinntekt. Samlet pensjonsinntekt utgjør etter dette  $kr\ 80\,000 + kr\ 45\,000 = kr\ 125\,000$ . Maksimalt skattefradrag må reduseres i forhold til at skattyter har mottatt pensjon i 6 måneder. Maksimalt skattefradrag utgjør etter dette  $kr\ 14\,650$  ( $kr\ 29\,300 \times 6/12$ ). Inntektsgrensene må reduseres tilsvarende. I dette tilfellet er det kun beløpsgrensen i trinn 1 som skal reduseres, og denne reduseres til  $kr\ 85\,200$  ( $165\,000 \times 6/12$ ). Skattefradraget må nedtrappes da samlet pensjonsinntekt overstiger beløpsgrensen i trinn 1. Skattefradraget nedtrappes slik:

Maksimalt skattefradrag	kr 14 650
- Nedtrappes med $(125\,000 - 85\,200) \times 15,3\%$	kr 6 503
= Skattefradrag	kr 8 147

**3.4 Overgangsregler til endringer i pensjonsskattereglene****3.4.1 Generelt**

Finansdepartementet har i forskrift 23. februar 2011 nr. 189 fastsatt overgangsregler til endringer i pensjonsskattereglene. Bakgrunnen for dette er at noen pensjonister med lav til middels inntekt får vesentlig høyere skatt etter endringene, se Prop. 59 S (2010–2011). Forskriften, som sikrer en gradvis økning av skatten for disse, gjelder for inntektsårene 2011, 2012 og 2013. Overgangsreglene er begrenset til ugifte med bruttoinntekt under kr 440 000 og ektepar med samlet bruttoinntekt under kr 770 000.

### 3.4.2 *Hvem omfattes av overgangsreglene*

Overgangsreglene gjelder for følgende skattytere

- enslig skattyter som har krav på skattefradrag for pensjonsinntekt og som har høyere kapitalutgifter enn kapitalinntekter og som for inntektsåret 2010 fikk skatten utlignet etter skattebegrensningsregelen i sktl. § 17-1, jf. overgangsreglene til endringer i pensjonsskattereglene § 1 bokstav a
- ektepar hvor bare den ene ektefellen har krav på skattebegrensning, skattefradrag for pensjonsinntekt eller særfradrag for uførhet etter sktl. § 6-81 (1) og som for inntektsåret 2010 fikk skatten utlignet etter sktl. § 17-2, jf. overgangsreglene til endringer i pensjonsskattereglene § 1 bokstav b
- ektepar hvor begge ektefellene har krav på enten skattebegrensning eller skattefradrag for pensjonsinntekt og samlet sett har høyere kapitalutgifter enn kapitalinntekter og for inntektsåret 2010 fikk skatten utlignet etter sktl. § 17-2, jf. overgangsreglene til endringer i pensjonsskattereglene § 1 bokstav c.

Vilkåret «Har krav på enten skattebegrensning eller skattefradrag for pensjonsinntekt» innebærer at skattyter faktisk har fått enten skattefradrag eller skattebegrensning.

Vilkåret om at bare den ene ektefellen har krav på særfradrag for uførhet etter sktl. § 6-81 (1), omfatter de som i minst en måned i inntektsåret har uførepensjon som gir rett til helt særfradrag og som ikke i samme måned har arbeidsavklaringspenger.

### 3.4.3 *Beregning av merskatt*

For skattytere som ikke er gift, beregnes merskatten ved å sammenligne skatt beregnet etter gjeldende regler og skatt beregnet etter reglene som gjelder for enslige uføre som mottar uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, jf. overgangsreglene § 2 bokstav a.

For ektepar beregnes merskatten ved å sammenligne skatt beregnet etter gjeldende regler og skatt beregnet etter reglene som gjelder for uføre ektepar som får fastsatt inntekter under ett eller skatteloven § 17-2 (2), jf. overgangsreglene § 2 bokstav b. Ektefelletillegg fra folketrygden som utbetales til mottakere av alderspensjon/AFP var skattepliktig i 2010. For å få beregnet merskatten fra 2010 til 2011 for mottakere av alderspensjon/AFP som får skattefritt ektefelletillegg for 2011, må skattefritt ektefelletillegg redusert med særskilt minstefradrag legges til beregningsgrunnlaget for skattebegrensningen.

### 3.4.4 *Reduksjon av skatt etter overgangsreglene*

Skattyter som har bruttoinntekt under den nedre inntektsgrensen som er kr 220 000 for ugifte og kr 330 000 for ektepar, får en skattereduksjon som er lik all merskatt som overstiger kr 600 for ugifte og kr 1 200 for ektepar.

Ugifte med bruttoinntekt under kr 220 000 får en skattereduksjon tilsvarende beregnet merskatt minus kr 600. For inntekt over kr 220 000 inntil kr 440 000 avtrappes skattereduksjonen av merskatt utover kr 600 proporsjonalt med stigende inntekt inntil kr 440 000, se overgangsreglene § 3 (1) bokstav a. Det gis ikke skattereduksjon til skattytere med brutto inntekt over kr 440 000.

Ektepar med bruttoinntekt under kr 330 000 får en skattereduksjon tilsvarende beregnet merskatt minus kr 1 200. For inntekt over kr 330 000 inntil kr 770 000 avtrappes skattereduksjon av merskatt utover kr 1 200 proporsjonalt med stigende inntekt inntil kr 770 000, se overgangsreglene § 3 (1) bokstav b. Det gis ikke skattereduksjon til ektepar med brutto inntekt over kr 770 000.

For inntektsåret 2012 begrenses skattereduksjonen til 67% av den skattereduksjonen som en kommer frem til ovenfor, mens den for 2013 begrenses til 33%. Se Prop. 59 S (2010-2011) pkt. 2.

# Skattefrie institusjoner mv.

– Sktl. § 2-32.

## 1 Hvilke institusjoner mv. som er skattefrie

### 1.1 Generelt

Institusjoner, organisasjoner, selskaper mv. er i utgangspunktet skattefrie dersom de

- er eget skattesubjekt, og
- ikke har erverv til formål

Se sktl. § 2-32 (1).

Skattefriheten kan omfatte alle typer institusjoner, organisasjoner, selskap mv. med begrenset gjeldsansvar som f.eks. aksjeselskap, samvirkeforetak, idrettslag, klubber, foreninger, milde stiftelser, legater mv. Fysiske personer omfattes ikke av skattefritaket, se overrettsdom 6. oktober 1930 (Nidaros overrett) i Utv. III/614. Deltakerlignede selskaper, jfr. sktl. § 2-2 (2), og enkeltpersonforetak omfattes heller ikke av skattefritaket.

Om hvilke momenter som tillegges vekt ved vurderingen av om institusjonen mv. har erverv til formål, se [pkt. 3](#).

### 1.2 Kirker mv.

Kirker, menigheter og andre religiøse trossamfunn er i utgangspunktet skattefrie, jf. sktl. § 2-32 (1).

### 1.3 Private skoler

Selveiende institusjoner mv. som eier private skoler og som mottar lovbestemt offentlig tilskudd etter

- lov 28. mai 1976 nr. 35 om voksenopplæring
  - lov 6. desember 2002 nr. 72 om folkehøyskoler
  - lov 4. juli 2003 nr. 84 om private skolar med rett til statstilskot (privatskolelova), eller
  - lov 1. april 2005 nr. 15 om universiteter og høyskoler (universitets- og høyskoleloven)
- er i utgangspunktet skattefrie, jf. sktl. § 2-32 (4). Om skatteplikt for formue og inntekt utenom undervisning og forskning, jf. sktl. § 2-32 (4) siste punktum, se [pkt. 4.5](#).

## 2 Omfanget av skattefritaket

### 2.1 Generelt

Skattefritaket omfatter både formues- og inntektsskatt. Det omfatter f.eks. også kapitalgevinster og kapitalinntekter.

### 2.2 Unntak

#### 2.2.1 Økonomisk virksomhet

En skattefri institusjon mv. kan ha begrenset plikt til å svare formuesskatt og inntektsskatt i forbindelse med økonomisk virksomhet og utleie av fast eiendom, når omsetningen i denne virksomheten overstiger fastsatte beløpsgrenser, se [pkt. 4](#).

#### 2.2.2 Når institusjon er enearving

Når en ellers skattefri institusjon er enearving og overtar boet udelt, skal institusjonen skattlegges for avdødes inntekt i dødsfallsåret, jf. sktl. § 2-15 (1) og FIN 12. juni 1989 i Utv. 1989/581.

#### 2.2.3 Aksjeutbytte til utenlandsk institusjon mv.

Utbytte som tilfaller utenlandsk aksjonær, og som ikke omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (5), skal skattlegges selv om mottakeren er en utenlandsk kirke eller institusjon mv. som ville vært skattefri etter norske regler. Om fritak som følger av skatteavtale, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)».

### 2.3 Arbeidsgiveransvar

Skattefrie institusjoner, kirker og skoler mv. har vanlige plikter som arbeidsgiver vedrørende sine ansatte, som f.eks. plikt til å betale arbeidsgiveravgift, trekke skatt og innberette lønnsutbetalinger. For veldedige og allmennnyttige organisasjoner gjelder særlige beløpsgrenser for plikten til å svare arbeidsgiveravgift, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)». Videre er det særlige beløpsgrenser for lønnsoppgaveplikten, se emnet «[Lønnsoppgaveplikt](#)».

### 2.4 Merverdiavgift

Om en institusjon mv. er skattefri etter sktl. § 2-32 (1) får ingen betydning for eventuell plikt til å svare merverdiavgift.

## 3 Vilkåret for skattefrihet: «ikke erverv til formål»

### 3.1 Generelt

Vilkåret for skattefrihet er at institusjonen eller organisasjonen mv. «ikke har erverv til formål», jf. sktl. § 2-32 (1). Formålsvurderingen beror på en konkret helhetsvurdering basert på ulike momenter. I helhetsvurderingen er alle aktiviteter som institusjonen driver relevante. Det samme gjelder for aktiviteter som utføres av en eller flere selvstendige enheter i institusjonens organisasjon.

Ved formålsvurderingen er det særlig tre hovedmomenter som skal vektlegges, se bl.a. HRD i Utv. 2003/999 (Rt. 2003/861) (Ernst G. Mortensen II). Hovedmomentene er

- det vedtektsbestemte formål
- den faktiske virksomhet som utøves
- institusjonens oppbygning

Om hovedmomentene, se [pkt. 3.2](#). I tillegg til hovedmomentene kan det også legges vekt på en rekke andre støttemomenter, se nærmere [pkt. 3.3](#).

Dersom institusjonen eller organisasjonen mv. driver virksomhet med flere formål vil hovedformålet være avgjørende, se for eksempel stiftelsesgrunnlaget (f.eks. et testament) til (Isberg). Med hovedformål siktes til den eller de deler av en virksomhet som står for over 50 % av driften, se HRD i Utv. 1991/941 (Rt. 1991/705) (Veritas II) og SKD 5. juli 2011 Utv. 2011/1226. Om unntak fra skattefritak etter sktl. § 2-32 (1), se [pkt. 4](#).

### 3.2 Hovedmomenter

#### 3.2.1 Det vedtektsbestemte formål

Det første hovedmomentet som skal vektlegges i formålsvurderingen etter sktl. § 2-32 (1) er det vedtektsbestemte formål. Dette fremgår normalt av institusjonens vedtekter, men kan også utledes av andre kilder, for eksempel stiftelsesgrunnlaget (f.eks. et testament) til en stiftelse, jf. lov 15. juni 2001 nr. 59 om stiftelser (stiftelsesloven) § 2. Det avgjørende for vurderingen av momentet er å fortolke vedtektene og bestemme hvilket formål vedtektene samlet sett gir uttrykk for. Enkeltstående bestemmelser i vedtektene er av denne grunn ikke nødvendigvis avgjørende. Ved vurderingen av momentet vil det også være av betydning om vedtektene utelukker at institusjonen har et økonomisk formål, se LRD 10. oktober 2007 (Frostating) i Utv. 2007/1465 (Sintef). Det er vedtektene slik de fremstår i det aktuelle inntektsåret som skal vurderes. Senere endringer i vedtektene kan imidlertid vektlegges dersom de kaster lys over institusjonens formål i det inntektsåret som vurderes.

#### 3.2.2 Den faktiske virksomhet

Det andre hovedmomentet som skal vektlegges i formålsvurderingen etter sktl. § 2-32 (1) er den faktiske virksomheten som institusjonen mv. utøver. Det sentrale ved vurderingen av momentet er å ta stilling til hvordan institusjonen mv. i praksis har drevet sin virksomhet i inntektsåret. Den faktiske virksomheten som er utøvd i årene før eller etter det aktuelle inntektsåret kan også ha betydning for formålsvurderingen i den grad det kaster lys over forholdene i inntektsåret som vurderes, se HRD i Utv. 1991/941 (Rt. 1991/705) (Veritas II). I tilfellet den faktiske virksomheten ikke samsvarer med det vedtektsbestemte formål vil den faktiske virksomheten få avgjørende betydning, se bl.a. HRD i Utv.



1982/208 (Rt. 1982/491) (Isberg). Den faktiske virksomheten utledes vanligvis av skriftlige kilder, som for eksempel regnskaper, årsberetninger mv.

### 3.2.3 *Institusjonens oppbygning*

Det tredje hovedmomentet som skal vektlegges i formålsvurderingen etter sktl. § 2-32 (1) er betydningen av institusjonens oppbygning. Det sentrale ved momentet er å ta stilling til om det finnes særlige forhold ved institusjonens oppbygning, organisasjonsform, struktur mv. som har betydning for vurderingen av institusjonens formål. Institusjonens oppbygning vil vanligvis være mest betydningsfull dersom det er spesielle forhold ved denne som er relevant for formålsvurderingen. Dette vil for eksempel være tilfellet dersom skattesubjektet som vurderes er et aksjeselskap, se HRD Utv. 2003/999 (Rt. 2003/861) (Ernst G. Mortensen II). Aksjeselskap sikter vanligvis mot overskudd og utbytte, og bør i motsatt fall ha bestemmelser i vedtektene om anvendelse av overskudd og formuen ved oppløsning, jf. lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) § 2-2 (2). Dersom institusjonen mv. har en konsernstruktur eller en konsernliknende struktur vil dette være et forhold ved institusjonens oppbygning som normalt trekker i retning av skatteplikt.

## 3.3 *Støttemomenter*

### 3.3.1 *Generelt*

Rettspraksis viser at domstolene ved flere anledninger har lagt vekt på ulike støttemomenter ved helhetsvurderingen av institusjonens formål etter sktl. § 2-32 (1). Disse momentene brukes ikke i større utstrekning enn nødvendig, og bærer derfor preg av å være subsidiære tolkningsmomenter i forhold til hovedmomentene. Støttemomentene retter seg mot spesielle forhold ved institusjonens virksomhet eller konsekvenser av denne. I det følgende skal noen relevante støttemomenter nevnes. Listen over støttemomenter er ikke uttømmende.

### 3.3.2 *Hensynet til konkurransesituasjonen*

Det sentrale ved hensynet er å vurdere hvilke konsekvenser et eventuelt skattefritak har for den frie konkurransen i markedet. Dersom en institusjon mv. driver aktivitet i konkurranse med andre skattepliktige subjekter vil et skattefritak kunne gi uheldig konkurransevridding. Hensynet til konkurransesituasjonen trekker da i retning av skatteplikt for institusjonen mv. Om et tilfelle hvor bla. hensynet til konkurransesituasjonen tilsa at formålet med virksomheten var ervervsmessig, se SKD 5. juli 2011 Utv. 2011/1226.

### 3.3.3 *Hensynet til likebehandling*

Det er et alminnelig skatterettlig prinsipp at like tilfeller skal behandles likt. Hensynet til likebehandling vil derfor kunne trekke i retning av skatteplikt eller skattefritak ut ifra hvordan andre skattesubjekter, som driver vesentlig lik virksomhet i en tilsvarende organisasjonsform, behandles.

### 3.3.4 *Hvordan inntekter anskaffes/finansiering*

Baseres institusjonens virksomhet på private gaver, innsamlinger mv. og/eller frivillig arbeidsinnsats, trekker dette i retning av at den ikke har erverv til formål. Institusjonen kan imidlertid ha erverv til formål selv om den drives med lønnet arbeidskraft.

Finansieres institusjonens virksomhet med betaling for ytede tjenester, trekker dette normalt i retning av at institusjonen har erverv til formål. Er imidlertid den økonomiske virksomheten et direkte ledd i å realisere/virkeliggjøre det ikke ervervsmessige formålet, medfører ikke den økonomiske virksomheten i seg selv skatteplikt, se [pkt. 4.8](#).

Finansiering ved offentlige tilskudd trekker normalt i retning av at institusjonen ikke har erverv til formål, se HRD i Utv. 1985/527 (Rt. 1985/917) (Ernst G. Mortensen I).

### 3.3.5 *Ideelt formål*

Dersom institusjonen eller organisasjonen mv. har et ideelt formål kan dette trekke i retning av skattefrihet. Ideelt formål kan for eksempel være å tilgodese

- allmennyttige interesser, dvs. interesser som er til nytte for allmennheten

- fritidsinteresser, f.eks. sport, idrett og friluftsliv
- humanitære interesser
- kulturelle interesser
- politiske interesser
- religiøse interesser
- sosiale interesser
- vitenskapelige interesser
- yrkesgruppers generelle økonomiske og/eller faglige interesser

Et ideelt formål kan foretligge selv om formålet kan oppfattes som kontroversielt.

### 3.3.6 *Institusjoner som tjener/fremmer medlemmers interesser*

En institusjon eller organisasjon mv. anses å ha erverv til formål dersom hovedformålet er å tjene eller fremme medlemmenes

- private, økonomiske, forbruksmessige interesser, og/eller
- yrkesinteresser på en direkte måte i motsetning til generelle interesser

For eksempel vil foreninger som har til hovedformål å gi medlemmene direkte økonomiske fordeler ved at de tar seg av oppgaver som naturlig hører til enkeltmedlemmets virksomhet, men som bedre kan løses av fellesskapet, være skattepliktige. Eksempler på slike foreninger er innkjøps- og salgslag for næringsdrivende, sml. URD 2. september 1968 (Ålesund byrett) i Utv. 1968/477, samt «servicekontorer» og innretninger som utfører konsulentoppdrag innenfor den egentlige virksomheten for medlemmer av en bransje. Se også LRD 1. desember 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/1812. (Sykehjelps- og pensjonsordningen for leger). (Stiftelsen ble ansett å ha til hovedformål å sikre medlemmenes økonomiske interesse ved inntektsbortfall.)

Om foreldredrevne barnehager, se [pkt. 3.4.7](#).

Om private/abonnenteide vannverk, se [pkt. 3.4.29](#).

Institusjoner eller organisasjoner mv. som ivaretar generelle interesser for nærings- eller yrkesgrupper vil normalt ikke ha erverv til formål. Dette gjelder blant annet fagforeninger som for eksempel LO og arbeidsgiverorganisasjoner som for eksempel NHO.

### 3.3.7 *Oppløsning av institusjonen*

Hvis institusjonens midler ved oppløsning kan eller skal utdeles til dens medlemmer, vil dette trekke sterkt i retning av at institusjonen mv. har erverv til formål. Hvis institusjonens midler ved oppløsning skal brukes til å fremme et formål som etter formålsvurderingen i sktl. § 2-32 (1) hadde medført skattefritak, vil dette trekke i retning av at institusjonen mv. ikke har erverv til formål.

### 3.3.8 *Overskudd hos institusjonen mv.*

Overskudd hos en institusjon eller organisasjon mv. kan ha betydning for formålsvurderingen etter sktl. § 2-32 (1).

Har en institusjon mv. som hovedformål å drive med overskudd, eller faktisk går med overskudd, trekker dette i retning av at institusjonen mv. har erverv til formål.

Dersom institusjonen mv. ikke har til formål å drive med overskudd må det foretas en konkret vurdering av om virksomheten objektivt sett er et tjenelig instrument for ervervmessig formål, se HRD i Utv. 2003/999 (Rt. 2003/816) (Ernst G. Mortensen II). I denne vurderingen er det blant annet relevant å vurdere virksomhetens art, oppbygning, omfang, samt hvordan virksomheten faktisk drives.

Går institusjonen mv. med overskudd må det foretas en vurdering av om overskuddets størrelse, sett i forhold til institusjonens relative størrelse, organisasjon og virksomhet for øvrig, trekker i retning av at virksomheten er ervervmessig. Det må også foretas en vurdering av hvor ofte overskudd har forekommet. Overskudd over tid vil normalt være et sterkt moment for at institusjonen mv. har erverv til formål. Et tilfeldig overskudd vil på den annen side ikke nødvendigvis trekke i retning av at virksomheten er ervervmessig.

Driver institusjonen mv. virksomhet som direkte realiserer/virkeliggjør et ikke-ervervmessig formål, er virksomheten skattefrie etter sktl. § 2-32 (1) selv om virksomheten går med overskudd, se HRD i Utv. 1985/527 (Rt. 1985/917) (Ernst G. Mortensen I). Dette

gjelder i utgangspunktet uavhengig av overskuddets størrelse. Det forutsettes imidlertid at overskuddet i slike tilfeller faktisk blir benyttet til å realisere/virkeliggjøre institusjonens eget, eller dens eieres, ikke-ervervmessige formål, se for eksempel FIN 2. juli 2008 i Utv. 2008/1118 (breddeidrettsarrangementer). Om realisering/virkeliggjøring av et ikke-ervervmessig formål, se nærmere i emnet [pkt. 4.8](#).

En institusjon mv. kan ha et ikke-ervervmessig formål selv om deler av overskuddet settes av i såkalte kapitalfond for å kunne møte dårligere tider. Det stilles imidlertid krav til anvendelsen av, og størrelsen på, slike fond, se HRD i Utv. 1955/209 (Rt. 1955/175) (Veritas I). Omfanget av kapitalfondene må bestemmes ut fra institusjonens virksomhet, omsetning, struktur, størrelse, samt forholdene for øvrig. Kapitaloppbyggingen må ikke gå ut over det som er nødvendig for å sikre forsvarlig drift, se HRD i Utv. 1985/527 (Rt. 1985/917) (Ernst G. Mortensen I). Dette kan være tilfellet dersom kapitaloppbyggingen brukes til å utvide den eksisterende virksomheten eller til å bygge ny virksomhet.

### 3.3.9 *Utbytte*

Har medlemmene eller eierne rett til utbytte, eller faktisk mottar utbytte, vil dette normalt trekke sterkt i retning av at institusjonen mv. har erverv til formål. Særlig vil dette være tilfelle dersom utbytte fastsettes i forhold til overskuddet.

### 3.3.10 *Virksomhetens art*

Driver institusjonen mv. virksomhet av samme art og på samme måte som privateide bedrifter og/eller i konkurranse med disse, vil dette normalt trekke i retning av at institusjonen har erverv til formål.

Om hensynet til konkurransesituasjonen, se nærmere i [pkt. 3.3.2](#).

Er det tvil om institusjonens hovedformål er ikke-ervervmessig, kan det legges vekt på om institusjonen mv. utfører oppgaver som det offentlige er lovpålagt å utføre, se f.eks. HRD i Utv. 1985/527 (Rt. 1985/917) (Ernst G. Mortensen I) og SKD 5. juli 2011 Utv. 2011/1226.

## 3.4 *Eksempler (sortert alfabetisk)*

### 3.4.1 *Generelt*

Nedenfor er gjengitt noen eksempler som har vært vurdert i praksis. Avgjørelsen i hver enkelt sak beror på en konkret helhetsvurdering basert på de momentene som er nevnt ovenfor.

### 3.4.2 *Aksjeselskap*

Om betydningen av aksjeselskapsformen ved formålsvurderingen, se [pkt. 3.2.3](#).

Et aksjeselskap er ikke skattefritt bare fordi alle aksjene eies av offentlig myndighet eller skattefri institusjon, se [pkt. 3.4.26](#). Se også HRD i Utv. 2003/999 (Rt. 2003/861) (Ernst G. Mortensen II) (Saken gjaldt spørsmål om skatteplikt for et selskap som drev med undervisningsvirksomhet. Høyesterett uttalte at et selskaps skatterettslige stilling ikke kunne avhenge av hvem som eier aksjene, eller av den virksomhet eieren for øvrig drev). Det kan likevel være relevant hvem som er eier av aksjene i selskapet og hvilken skattemessig status eierne har, se FIN 2. juli 2008 i Utv. 2008/1118 (breddeidrettsarrangementer).

Om skattefritak for et aksjeselskap som skulle stiftes med allmenntilgitt formål, hvor aksjonæren ikke skulle nyte private fordeler fra selskapet og hvor formuen ved oppløsning av selskapet skulle tilfalle det allmenntilgitt formålet, se BFU 34/2009.

### 3.4.3 *Aldershjem*

Drift av aldershjem kan anses som et ideelt formål, se HRD i Utv. 1956/257 (Rt. 1956/328). Nærmere om saksforholdet, se URD 20. februar 1953 (Midhordland herredsrett) i Utv. 1953/162.

#### 3.4.4 *Arbeidsterapi*

Arbeidsterapi for personer som har kommet ut av normal livs- og arbeidsrytme anses som et ideelt formål, se FIN 12. april 1965 i Utv. 1965/140. (Blå Korsforening som drev et arbeids- og ettervernshjem.)

#### 3.4.5 *Utføringsbedrifter*

Bedrifter for yrkesvalghemmede som er godkjent av Arbeids- og inkluderingsdepartementet ved NAV, anses normalt ikke å ha erverv til formål, se FIN 24. mai 1982 i Utv. 1982/382 og SKD 7. mars 2007 i Utv. 2007/684. Tilsvarende gjelder for sammenslutning av slike bedrifter, se FIN 9. februar 1971 i Utv. 1971/122.

#### 3.4.6 *Avløserlag*

Avløserlag er ansett skattepliktige, se FIN 11. mai 1995 i Utv. 1995/689.

#### 3.4.7 *Barnehager*

Foreldredrevne barnehager organisert som selskap eller innretning med begrenset ansvar, vil normalt anses skattefrie når barnehageaktiviteten er av ideell karakter. Dette er tilfellet når barnehageplassene prises til tilnærmet selvkost, og barnehagen ikke tar sikte på vedvarende overskudd. Se FIN 30. april 2003 i Utv. 2003/914.

#### 3.4.8 *Bedriftshelsetjenesten*

En bedriftshelsetjeneste som etter vedtektene er en juridisk selvstendig institusjon er på visse vilkår ansett ikke å ha erverv til formål. Se for øvrig SKD 28. mai 1982 i Utv. 1982/455.

#### 3.4.9 *Boligselskap o.l.*

Boligselskaper/andelslag som har til formål å skaffe og forvalte bolig for andelseierne anses normalt å ha erverv til formål. Flyktningeboligselskap og studentsamskipnads drift av boliger er ansett å ha et ikke-erhvervsmessig formål. Utleie til andre i sommerferier o.l. faller imidlertid utenfor det ikke-erhvervsmessige formålet, se [pkt. 4](#).

#### 3.4.10 *Bygdeservicelag*

Bygdeservicelag som har til formål å legge forholdene til rette for en best mulig utnyttelse av de ressurser som ligger i medlemmenes virksomhet vil normalt ikke være en skattefri institusjon.

#### 3.4.11 *Datasentral*

Interkommunal datasentral er ansett skattepliktig.

#### 3.4.12 *Enøkssenter*

Enøkssenter som er eget skattesubjekt er ansett skattepliktig. Dette gjelder selv om energiverk gjennom konsesjonsvilkår er pålagt å opprette et slikt enøkssenter.

#### 3.4.13 *Forbrenningsanlegg*

Om forbrenningsanlegg som ble ansett skattepliktig, se SKD 5. juli 2011 i Utv. 2011/1226.

#### 3.4.14 *Forskningsinstitusjoner*

Om forskningsstiftelse og forskningsaksjeselskaper som ble ansett å drive skattepliktig virksomhet, se LRD 10. oktober 2007 (Frostating) i Utv. 2007/1465 (Sintef). Se også Riksskattenemndas vedtak av 26. mars 2012 i Utv. 2012 / hefte 4 hvor man kom til at et forskningsinstitutt var skattepliktig. Det ble lagt avgjørende vekt på at forskningsoppdrag mot vederlag må likestilles med ordinær ervervsmessig aktivitet, og at det ikke er grunn til å vurdere oppdrag betalt av det offentlige på en annen måte enn oppdrag betalt av det private næringsliv.

Om fritak for formuesskatt for forskningsstiftelser som mottar basisbevilgning fra staten, se sktl. § 2-36 (5) og for stiftelser som eier aksjer i slikt selskap, jf. § 2-36 (6). Se også emnet «Formue», pkt. 2.3.

#### 3.4.15 *Forsøksringer i jordbruket*

Landbrukets forsøksringer anses å være skattefrie institusjoner.

#### 3.4.16 *Idrettsarrangementer*

Vedtektsbestemt formål om å fremme idrett eller interesse for idrett, gjennom blant annet å forestå breddeidrettsarrangementer, kan anses å være et ikke-ervervsmessig formål. Dette gjelder selv om virksomheten er organisert som aksjeselskap og går med overskudd. Deler selskapet ut utbytte kan virksomheten også bli ansett skattefri, når aksjene eies av skattefrie institusjon og utbyttet benyttes til å realisere aksjonærens ikke-ervervsmessige formål. Se FIN 2. juli 2008 i Utv. 2008/1118 og SKD 20. mai 2009 i Utv. 2009/738.

#### 3.4.17 *Industrireisningsselskap*

Om vurdering av skattefrihet for industrireisningsselskap, se SKD 6. juni 1983 i Utv. 1983/802.

#### 3.4.18 *Informasjonskontor for synshjelp*

Informasjonskontor for synshjelp er ansett ikke å ha erverv til formål, se FIN 1. oktober 1979 i Utv. 1979/608.

#### 3.4.19 *Klassifikasjonsselskap*

Selskap med hovedformål å virke for sikkerheten til sjøs er ansett skattefrie, se HRD i Utv. 1955/209 (Rt. 1955/175) (Veritas I) og HRD i Utv. 1958/626 (Rt. 1958/1108) (Lloyds). Hvis slike selskaper i tillegg til klassifisering og besiktigelse av skip, også driver betydelig konsulentvirksomhet med sikte på å oppnå overskudd, vil hele selskapets overskudd kunne anses skattepliktig, se HRD i Utv. 1991/941 (Rt. 1991/705) (Veritas II).

#### 3.4.20 *Pensjonsordning*

Om skatteplikt for kommunale pensjonskasser, se FIN 18. september 1990 i Utv. 1991/1106. Se også LRD 1. desember 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/1812 (Sykehjelps- og pensjonsordningen for leger). (Stiftelse med hovedformål å sikre leger og deres etterlatte økonomiske ytelser ved inntektsbortfall, ble ansett som skattepliktig).

#### 3.4.21 *Regnskapslag*

Regnskapslag er ansett for å ha erverv til formål. Det legges særlig vekt på at regnskapslagene direkte bistår den enkelte næringsdrivende med virksomhetens regnskap, og at regnskapslagenes tjenester er konkurrerende tilbud til tilsvarende tjenester fra andre private regnskapsførere.

#### 3.4.22 *Reinbeitedistrikter*

Reinbeitedistriktene er ansett ikke å ha erverv til formål.

#### 3.4.23 *Selskapsforening*

Forening som vesentlig arrangerte danseaftener ble ansett å ikke ha erverv til formål, se LRD 7. mars 1975 (Eidsivating) i Utv. 1975/267.

#### 3.4.24 *Statens skogplanteskoler*

Statens skogplanteskoler er ansett ikke å ha erverv til formål, se FIN 17. juni 1981 i Utv. 1981/343.

#### 3.4.25 *Stipendiefond*

Et stipendiefond vil ikke ha erverv til formål dersom følgende vilkår er oppfylt

- utdeling fra fondet bare består av stipendier og andre ytelser som ikke har noen direkte tilknytning til givernes ervervsmessige eller privatøkonomiske interesser
  - fondets midler ikke under noen omstendigheter kan gå tilbake til givne
- Se FIN 2. mai 1963 i Utv. 1963/320.

#### 3.4.26 *Studentsamskipnad*

Studentsamskipnad som har til formål å sørge for studenters velferd mv. anses i utgangspunktet å drive en allmenntilgjengelig aktivitet som ikke har erverv til formål.

Driver studentsamskipnaden økonomisk aktivitet, beror det på en konkret vurdering om dette er en aktivitet som går ut på å realisere eller finansiere det ikke-ervervsmessige formålet. I det siste tilfellet er utgangspunktet at det inntreffer skatteplikt. Eksempelvis er Studentsamskipnadens drift av studentboliger ansett å ha et ikke-ervervsmessig formål, mens utleie av studentboliger til andre i sommerferier o.l. faller utenfor det ikke-ervervsmessige formålet, se [pkt. 4](#).

En studentbokhandel som ble drevet av en studentsamskipnad gjennom et eget aksjeselskap ble i Riksskattenemndas vedtak 11. desember 2007 ikke ansett å komme inn under skattefritaket i sktl. § 2-32 (1). Selv om vareutvalget var spisset mot pensumlitteratur, besto det også av annen litteratur og varer som naturlig hørte hjemme hos enhver bokhandler. Det var ikke avgjørende for resultatet at eieren av aksjeselskapet var skattefri etter sktl. § 2-32 (1). Se SKD-melding 2008/08 pkt. 22.2 i Utv. 2008/775. En studentbokhandel organisert som en stiftelse ble ikke ansett for å komme inn under skattefritaket i URD 1. februar 2012 (Kristiansand tingrett) i Utv. 2012/433.

#### 3.4.27 *Tomteselskap*

Om tomteselskaper som ble ansett å ha erverv til formål, se FIN 20. april 1979 i Utv. 1979/348 og FIN 9. mai 1997 i Utv. 1997/1284.

#### 3.4.28 *Ungt Entreprenørskap*

Elevbedrift/ungdomsbedrift som er tilsluttet Ungt Entreprenørskap/Studentbedrift er i utgangspunktet skattefri.

#### 3.4.29 *Vannverk*

Private/abonnenteide vannverk er ansett skattepliktige, se SKD 14. juni 1984 i Utv. 1984/484 og SKD 22. oktober 2010 Utv. 2010/1503.

#### 3.4.30 *Varemesse*

Norges Varemesse driver en omfattende virksomhet med å arrangere messer og leie ut lokaler på forretningsmessig grunnlag. Virksomheten tjener på en direkte måte næringsinteressen til mange av de gruppene som står bak stiftelsen. Den ble ansett for å ha erverv til formål, se FIN 21. oktober 1982 i Utv. 1983/68.

#### 3.4.31 *Værringer*

Værringer som følger reglene fastsatt av Avlsrådet for sau i Norsk Sau og Geit, er et samvirketiltak der medlemmene samarbeider for å gjennomføre et effektivt avlsarbeid på sau. Værringene antas ikke å ha erverv til formål.

## 4 Økonomisk virksomhet, herunder utleie av fast eiendom

### 4.1 *Generelt*

Skattefrie institusjoner mv. som driver økonomisk virksomhet, er skattepliktige for inntekt og formue plassert i den økonomiske virksomheten, for eksempel formue i og inntekt ved utleie av fast eiendom. Dette gjelder med mindre den økonomiske virksomheten realiserer/virkeliggjør institusjonens ikke-ervervsmessige formål, se [pkt. 4.8](#). Skatteplikten gjelder også selv om deler av eiendommen brukes til et ikke-ervervsmessig formål. Om beløpsgrenser, se [pkt. 4.2](#). Om de særlige reglene for kirker mv. og for private skoler, se [pkt. 4.4](#) og [pkt. 4.5](#).

Om unntak fra skatteplikt, se nedenfor.

Kravene for at det skal foreligge økonomisk virksomhet er noe høyere enn det alminnelige kravet til virksomhet i sktl. § 5-1, se Ot.prp. nr. 1 (1997-98) punkt 14.3.1 s. 32. Dette gjelder særlig kravet til varighet og omfang, se pkt. 4.7.

Om hva som er virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment».

#### 4.2 Beløpsgrenser

Økonomisk virksomhet, herunder inntekter fra utleie av fast eiendom, er unntatt fra skatteplikt når omsetningen i inntektsåret ikke overstiger

- kr 70 000 for skattefrie institusjoner, jf. sktl. § 2-32 (2) andre punktum, eller
- kr 140 000 for skattefrie institusjoner som betegnes som allmennyttige eller veldedige, jf. sktl. § 2-32 (2) tredje punktum

Dersom beløpsgrensene overskrides vil hele inntekten fra økonomisk virksomhet være skattepliktig. Beløpsgrensene gjelder særskilt for hver selvstendig enhet, herunder selvstendige enheter i en og samme organisasjon. En enhet er selvstendig når den tilfredsstiller kravene til å være eget skattesubjekt (selvstendig skattesubjekt), jf. sktl. § 2-2 (1) bokstav h. Med «selvstendig bestyrelse» i sktl. § 2-2 (1) bokstav h, menes krav om eget styre og regnskap.

#### 4.3 Allmennyttige eller veldedige institusjoner

Ved vurderingen av om en institusjon eller organisasjon mv. kan betraktes som allmennyttig eller veldedig, må det legges vekt på om virksomheten har nytte for allmennheten. I denne sammenheng er det av betydning om institusjonen eller organisasjonen mv. utøver aktiviteter som er tilgjengelig for et bredt spekter av mennesker. Sammenslutninger med en snever medlemskrets og/eller sammenslutninger hvor virksomheten kommer en sterkt avgrenset gruppe til gode, kan normalt ikke anses som allmennyttig eller veldedig.

Følgende institusjoner og organisasjoner mv. har blitt ansett som allmennyttige eller veldedige

- hobbyforeninger
- husflidsforening med formål å fremme god norsk husflid kulturelt, økonomisk og sosialt
- humanitære og sosiale organisasjoner
- idrettsorganisasjoner og idrettslag
- internasjonalt orienterte organisasjoner, menneskerettighetsorganisasjoner og solidaritetsorganisasjoner
- kvinneorganisasjoner og kvinnesaksforeninger
- kulturorganisasjoner, kulturvernorganisasjoner og natur/friluft/miljøvernorganisasjoner
- Norges Bygdeungdomslag med formål å samle all ungdom med interesse for bygdesamfunnet for å fremme og ivareta bygdene og ungdommenes interesser
- religiøse organisasjoner og livssynsorganisasjoner
- spontane aksjonsgrupper, ad hoc-bevegelser
- velforeninger, grendelag, nærmiljøorganisasjoner
- andre foreninger og lag (frimurerlosjer, rotary, lions ol)

Følgende organisasjoner anses ikke som allmennyttige eller veldedige

- arbeidsorganisasjoner, herunder fagforeninger
- næringsorganisasjoner
- politiske organisasjoner og partitilknyttede organisasjoner
- studentorganisasjoner mv.
- vitenskapelige organisasjoner
- yrkesorganisasjoner

#### 4.4 Kirker mv.

Kirker, menigheter og andre trossamfunn er skattepliktige for formue i og inntekter av økonomisk virksomhet som ligger utenfor det egentlige kirkelige eller forsorgsmessige arbeid. Inntekter fra økonomisk virksomhet er skattepliktig i sin helhet når disse overstiger kr 140 000 i inntektsåret, jf. sktl. § 2-32 (2) siste punktum. Inntekter ved utleie av fast

eiendom er bare skattefri når inntektene realiserer/virkeliggjør et ikke-ervervsmessig formål, se [pkt. 4.8](#).

#### 4.5 *Private skoler*

Selveiende institusjon som eier privat skole, jf. sktl. § 2-32 (4), skattlegges for formue i og inntekt av økonomisk virksomhet utenom undervisning og forskning. Forskning omfatter ikke oppdragsforskning, konsulentvirksomhet eller fremstilling av tekniske produkter. En undervisningsinstitusjon skal ikke beskattes for utleie av ledig undervisningsrom til annen undervisning. Det samme gjelder utleie til formål i lokalsamfunnet, hvor tilsvarende utleie er vanlig for offentlige skoler.

#### 4.6 *Innsamlingsaktivitet*

Skattefrie institusjoners innsamling av penger anses ikke som økonomisk virksomhet. Etter lang praksis gjelder dette også pengeinnsamling ved bruk av gevinstautomater. Inntekt ved drift av underholdningsautomater vil på den annen side kunne anses som økonomisk virksomhet. Se FIN 8. oktober 2003 i Utv. 2003/1469.

#### 4.7 *Tilfeldige aktiviteter og arrangementer*

En skattefri institusjon kan ikke beskattes for inntekt av enkeltstående, tilfeldige aktiviteter og arrangementer. Idrettslag o.l. som leilighetsvis holder basarer, loppemarkeder, oppvisninger eller lignende tilstelninger, skal således ikke skattlegges for inntektene fra disse aktivitetene eller arrangementene. Dette gjelder selv om omsetningen fra slike aktiviteter eller arrangementer skulle overstige det skattefrie beløpet. Slike aktiviteter eller arrangementer skal ikke ses i sammenheng med økonomisk virksomhet som medfører skatteplikt.

Skattefriheten gjelder også ved kortvarig leilighetsvis utleie, f.eks. av idrettshall til messearrangement en helg.

#### 4.8 *Virksomhet som realiserer/virkeliggjør et ikke-ervervsmessig formål*

En skattefri institusjon mv. som driver økonomisk virksomhet, er ikke skattepliktig for formue i eller inntekt ved den økonomiske virksomheten dersom denne realiserer/virkeliggjør et ikke-ervervsmessig formål. Dette gjelder selv om omsetningen overstiger beløpsgrensene i sktl. § 2-32 (2), se [pkt. 4.2](#). Se f.eks. HRD i Utv. 1985/527 (Rt.1985/917) (Ernst G. Mortensen I), HRD i Utv. 1997/1137 (Rt. 1997/1602) (Bodø/Glimt) (fotballklubb ble ikke ansett skattepliktig for inntekter vunnet ved salg av supporterutstyr) og FIN 12. april 1965 i Utv. 1965/140 (At den lokale Blåkorsforening hadde visse inntekter av gårdsdrift mv. kunne ikke medføre beskatning, fordi inntektene skrev seg fra realisasjon av det ikke-ervervsmessige formål å drive et gårdsbruk mv. med tanke på arbeidsterapi for pasienter som hadde kommet ut av normal livs- og arbeidsrytme). Er formålet med den økonomiske virksomheten derimot å finansiere det ideelle formålet, vil den være skattepliktig.

Det er ikke skatteplikt ved utleie når utleien realiserer formålet, f.eks. en studentsamskipnads utleie av boliger til studenter. Derimot vil utleie av studentboliger til sommerhotell bli ansett som skattepliktig inntekt. Dersom studentsamskipnad gjennom AS driver studentbokhandel, må skatteplikt vurderes ut fra aksjeselskapets eget forhold, se [pkt. 3.4.26](#).

#### 4.9 *Formue*

##### 4.9.1 *Bruttoformue*

Skatteplikten omfatter bare bruttoformue i den skattepliktige virksomheten eller bruttoformue i den utleide eiendommen.

Er bare en del av eiendommen utleid eller brukt i skattepliktig virksomhet, skal bare den utleide/brukede delen formuesbeskattes. Fordeling av bygningens formuesverdi foretas på grunnlag av utleieverdier. Dersom eiendommen jevnlig bare leies ut eller brukes i skattepliktig virksomhet en del av året, vil skatteplikten avhenge av om utleien/bruken er det vesentligste i løpet av året.



Bankinnskudd, kassebeholdning mv. formuesbeskattes bare i den utstrekning de er driftskapital i den skattepliktige virksomheten. Det er ikke tilstrekkelig for formuesbeskatning at de er opptjent i den skattepliktige virksomheten.

#### 4.9.2 Gjeld

Det kan kreves fullt fradrag for den gjelden som vedkommer den skattepliktige virksomheten. Er den utleide eiendommen pantsatt, anses denne gjelden å vedkomme den pantsatte eiendommen, se HRD i Utv. V/159 (Rt. 1939/244).

Er bare en del av eiendommen utleid eller brukt i den økonomiske virksomheten, fordeles pantegjelden i samme forhold som bruttoformuen i eiendommen.

#### 4.9.3 Særlig om forskningsinstitusjoner

Om fritak for formuesskatt for forskningsstiftelser som mottar basisbevilgning fra staten, se sktl. § 2-36 (5) og for stiftelser som eier aksjer i slikt selskap, se sktl. § 2-36 (6). Se også emnet «Formue», pkt. 2.3.

### 4.10 Inntekt

#### 4.10.1 Bruttoinntekt

Den skattepliktige bruttoinntekten omfatter all driftsinntekt i den skattepliktige virksomheten og leieinntekt ved skattepliktig utleie av fast eiendom.

Renter av bankinnskudd vil bare være skattepliktig dersom bankinnskuddet er driftskapital i virksomheten.

Salgssummen av omsetningsgjenstander i den skattepliktige virksomheten er skattepliktig inntekt.

Salgssum for, eller erstatning ved tap av, avskrivbart driftsmiddel skal inntektsføres, nedskrives på saldo eller inngå i en gevinst-/tapsberegning, men begrenset oppad til opprinnelig kostpris inklusive aktiverte påkostninger for det solgte/tapte driftsmiddelet, se sktl. § 2-32 (3). Se for øvrig emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel». Del av salgssum eller erstatning som overstiger opprinnelig kostpris inklusive påkostninger er skattefri.

Gevinst ved salg av formuesobjekter som ikke er avskrivbare, er derimot normalt ikke skattepliktig. Dette gjelder selv om de er brukt i den skattepliktige virksomheten. Det vil ikke foreligge skatteplikt for gevinst ved salg av utleid boligeiendom eller av tomt brukt i skattepliktig virksomhet.

#### 4.10.2 Fradragposter

Til fradrag kommer kostnader som direkte vedrører den skattepliktige økonomiske virksomheten. Leier skattyter f.eks. ut fast eiendom som også brukes til det skattefrie formålet, må kostnadene fordeles. Bare kostnader som faller på den utleide delen, kan fradras.

I den utstrekning skattyter bruker avskrivbart driftsmiddel i den skattepliktige virksomheten, kan det avskrives på vanlig måte. Leier skattyter f.eks. ut avskrivbar bygning som også brukes til det skattefrie formål, er det bare kostpris vedrørende den utleide delen som kan tilføres saldo for avskrivning.

Tap vedrørende omløpsmidler i den skattepliktige virksomheten er fradragberettiget. Tap vedrørende avskrivbare driftsmidler følger de alminnelige reglene for fradrag. Tap vedrørende formuesobjekter som ikke er avskrivbare, er ikke fradragberettiget.

Frdrag for gjeldsrenter gis bare for den delen som vedrører gjeld som er fradragberettiget ved formuesligningen, se ovenfor.

### 5 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt for skattefrie institusjoner mv., se emnet «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

### 6 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

## 7 Selvangivelsesplikt

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

# Skattefrie kontantytelser i arbeidsforhold

- Sktl. § 5-15 (1) bokstav i.
- Forskrift 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 unntakene som er knyttet til at det ikke er plikt til å lønnsinnberette inntekten, se sktl. § 5-15 (1) bokstav i, jf. forskrift 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. i emnene «Sluttvederlag», «Tilskudd – offentlige tilskudd», «Sjøfolk», «Forsvarspersonell», «Utdanning – tilskudd og kostnader», «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)», pkt. 10, «Barn og ungdom», pkt. 2 og emnene om utland.

## 2 Utbetaling av mindre beløp

Når samlede lønnsutbetalinger (kontanter og naturalytelser) til en person fra samme arbeidsgiver i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 1 000, kreves dette ikke lønnsinnberettet. Når slike utbetalinger ikke er inntekt i virksomhet for mottakeren, vil beløp på kr 1 000 eller mindre være skattefritt. Overstiger utbetalingen kr 1 000, er hele beløpet skattepliktig. For private arbeidsoppdrag i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig er beløpsgrensen kr 4 000.

Uavhengig av 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 1 000 i løpet av inntektsåret.

Om avgrensningen mellom private oppdrag i tilknytning til hjemmet/fritidsboligen og andre oppdrag, se emnet «Lønnsoppgaveplikt», pkt. 5.2.2.

Om hvem som anses som «utbetaler» i forhold til beløpsgrensene, se emnet «Lønnsoppgaveplikt», pkt. 5.2.3.

## 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 lønns- og trekkoppgave for klienter når summen av utbetalinger til klienten ikke overstiger kr 2 000 i inntektsåret og utbetalingen utelukkende dreier seg om arbeidspenger som er betalt ut fra terapeutiske hensyn. Når utbetalingen etter dette er fritatt for lønnsoppgaveplikt, er den skattefri, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav i.

## 4 Utbetaling av lønn/utgiftsgodtgjørelse fra skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner

### 4.1 Generelt

Minstegrensene nedenfor gjelder utbetalinger fra hver enkelt arbeidsgiver (selvstendig organisert enhet). Hvis deler av en frivillig organisasjon er reelt skilt ut med f.eks. eget styre og regnskap, kan hver av de utskilte enhetene regnes som egen arbeidsgiver.

Anses aktiviteten som virksomhet for mottakeren, er alt vederlag skattepliktig uten noen nedre beløpsgrense. Om idrettsutøvere, se emnet «Idrett».

## 4.2 Lønn

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 (1), er fritatt for plikten til å sende inn lønns- og trekkoppgave når samlet lønnsutbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 4 000. Når slike utbetalinger ikke er virksomhetsinntekt, vil beløp på kr 4 000 eller mindre være skattefritt. Overskrides beløpsgrensen, skal hele beløpet lønnsinnberettes og blir skattepliktig i sin helhet. Om skattefrie naturalytelser, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

## 4.3 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 utgiftsgodtgjørelse med inntil kr 10 000 som utbetales til person i lønnet stilling i organisasjon til dekning av kostnader til transport til og fra arrangementer mv. hvor organisasjonen medvirker. Hvis slike trekkfrie utgiftsgodtgjørelser overstiger kr 10 000, 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.

## 1 Innledning

Reglene om hvor en person skal anses skattemessig bosatt i Norge, har betydning for skattestedet, se nedenfor. Det samme gjelder for fradragsretten for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, se emnene om merkostnader.

Reglene om hvor en person er skattemessig bosatt i Norge til enhver tid, omtales i emnet «Bosted – skattemessig bosted».

Reglene om i hvilken kommune en person skal skattlegges som bosatt for det enkelte inntektsåret (skattekommune etter bosted), er behandlet nedenfor.

Reglene om hvor i Norge et selskap, som er eget skattesubjekt, skal skattlegges, er behandlet nedenfor.

## 2 Hovedregel

### 2.1 Generelt

For forskuddspliktige (personlige skattytere og dødsbo) er skattestedet den/de kommune(r) som kommuneskatten tilfaller.

Etterskuddspliktige skattytere betaler som hovedregel bare skatt til staten, se likevel emnet «Kraftforetak». Skatten innbetales til skatteoppkreveren i den kommunen hovedkontoret ligger.

### 2.2 Personlige skattytere skattepliktig som bosatt i Norge

#### 2.2.1 Generelt

Fysiske personer skattepliktig som bosatt i Norge, skattlegges som hovedregel i den kommune hvor de er bosatt ved utløpet av 1. november i året forut for inntektsåret, jf. sktl. § 3-1 (2). Om hvor en person anses bosatt, se emnet «Bosted – skattemessig bosted». Person som er under flytting per 1. november, og som ved utløpet av denne datoen ennå ikke er kommet frem til det nye bostedet, skattlegges som bosatt i sin tidligere bostedskommune.

Personer som, etter å ha vært skattemessig bosatt i utlandet, flytter til Norge og bosetter seg her etter 1. november i året forut for inntektsåret, skattlegges i den kommunen hvor vedkommende først bosatte seg eller tok opphold, jf. sktl. § 3-1 (2). Det samme gjelder for de som flytter fra Svalbard til fastlandet. Flytter ektefeller, som bor sammen, til Norge på forskjellig tidspunkt, skattlegges den først ankomne i den kommunen hvor vedkommende

først bosatte seg/tok opphold. Den sist ankomne skattlegges i samme kommune som ektefellen.

Personer som er skattemessig bosatt i Norge, og som flytter til utlandet uten at skatteplikten som bosatt opphører, skattlegges for utreiseåret og etterfølgende år i den kommunen hvor vedkommende var skattepliktig som bosatt ved utreisen, jf. sktl. § 3-1 (8). Flytter imidlertid skattyter til en annen kommune

- før utløpet av 1. november i utreiseåret, og
- flytter til utlandet etter 1. november i utreiseåret

vil skattestedet for etterfølgende år være den kommunen han var bosatt 1. november i utreiseåret.

#### 2.2.2 *Personer på alders- og sykehjem*

Om skattestedet for personer på alders- og sykehjem, se emnet «**Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv.**».

#### 2.2.3 *Ikke fast oppholdssted, generelt*

Skattestedet for personer skattepliktig som bosatt i Norge, men som ikke har fast oppholdssted, er den kommunen hvor de etter sine øvrige forhold må antas å ha sitt hjem, se sktl. § 3-1 (8). Person som flytter til utlandet og som på utreisetidspunktet ikke har tilknytning til noen kommune i Norge, skattlegges i den kommunen han var skattepliktig til ved utflyttingen, eventuelt der vedkommende var bosatt i Norge den 1. november i utflyttingsåret, se ovenfor.

#### 2.2.4 *Ikke fast oppholdssted, sjøfolk*

Skattestedet for norske sjøfolk som er skattemessig bosatt i Norge, og som er overført til ligning i rederikommunen for inntektsåret 2003 eller tidligere, er den kommunen hvor rederiet har kontor eller hvor rederiet bestyres, jf. sktl. § 3-1 (8).

Skattestedet for andre sjøfolk følger de vanlige reglene, se ovenfor.

### 2.3 *Personlige skattytere ikke skattepliktig som bosatt i Norge*

Om skattested for skattytere som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «**Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet**», pkt. 20 og emnet «**Sokkelarbeidere**».

Om skattestedet for aksjegevinst når skatteplikten som bosatt i Norge er opphørt, se sktl. § 3-4 (4) og emnet «**Aksjer – realisasjon**», pkt. 9.

### 2.4 *Deltakerlignede selskaper*

Formue og inntekt etter sktl. § 10-41 i deltakerlignet selskap skattlegges hos de enkelte deltakerne (ansvarlig deltaker/kommandittist/komplementar), og ikke hos selskapet. Se emnet «**Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden**». Skattestedet for deltakerne følger av de alminnelige reglene ut fra hver av deltakernes forhold. Reglene om stedbunden skattlegging kommer således også til anvendelse for personlige deltakeres andel av overskudd eller underskudd etter sktl. § 10-41 og formue fra selskapet. Dette gjelder selv om andelen eies gjennom et annet deltakerlignet selskap, se SKD i Utv. 2007/684.

Regelen om stedbunden skattlegging omfatter også arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 bokstav f. Slik godtgjørelse skattlegges i den kommunen hvor deltakeren utøver virksomheten for selskapet. Godtgjørelse fra kommandittselskap som selskapet velger å behandle som lønn, se emnet «**Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap**», pkt. 3, skattlegges i deltakerens bostedskommune.

Skattestedet for utdeling etter sktl. § 10-42 for personlig deltaker, er deltakerens skattekommune etter reglene om skattemessig bosted. Dette gjelder selv om reglene om stedbunden skattlegging for øvrig kommer til anvendelse for andel av over- eller underskudd etter sktl. § 10-41.

Om skattestedet for utenlandske deltakere som ikke er skattemessig bosatt i Norge, se emnet «**Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet**», pkt. 20.2.

## 2.5 Aksjeselskaper som er hjemmehørende i Norge

Som følge av at etterskuddspliktige bare betaler skatt til staten, jf. sktl. § 3-2, har aksjeselskaper hjemmehørende i Norge ikke noe skattested. Om innbetaling av skatt, se pkt. 2.1.

Skattestedet for naturressursskatt for kraftverk er likevel de kommunene hvor kraftanlegget ligger, jf. sktl. § 18-2 (1).

## 2.6 Aksjeselskaper mv. som ikke er hjemmehørende i Norge

Aksjeselskap mv. som ikke er hjemmehørende i Norge, men som er skattepliktig hit, skattlegges for inntekt av eiendom eller anlegg og av virksomhet knyttet til eiendom eller anlegg, i den kommunen hvor eiendommen eller anlegget ligger (tilsvarende stedbunden skattlegging), se sktl. § 3-4 (1) første punktum.

Er reglene ovenfor ikke anvendelige, skattlegges slike selskaper i den kommunen hvor næringsvirksomheten eller den inntektsgivende aktiviteten foregår, jf. sktl. § 3-4 (1) annet punktum.

## 2.7 Dødsbo

Dødsbo skattlegges i den kommunen som avdøde i dødsåret var skattepliktig til etter reglene om skattemessig bosted, i den utstrekning inntekt og formue ikke skattlegges stedbunden i annen kommune, jf. sktl. § 3-1 (4).

## 2.8 Konkursbo og gjeldsforhandlingsbo

Konkursbo er bare skattepliktig til staten, jf. sktl. § 3-2 og § 2-36 (2). Dette gjelder også gjeldsforhandlingsbo som er eget skattesubjekt.

## 2.9 Spesielle spørsmål

### 2.9.1 Felles bedrift

Ektefelles andel i inntekt av felles bedrift er virksomhetsinntekt. Skattestedet for slik inntekt følger de vanlige reglene for hver av ektefellene.

### 2.9.2 Stille deltaker

For stille deltakere gjelder det samme som for øvrige deltakere i deltakerlignede selskaper, se ovenfor.

### 2.9.3 Sykepenger

Sykepenger til næringsdrivende skal alltid skattlegges i bostedskommunen, selv om de erstatter stedbunden virksomhetsinntekt.

### 2.9.4 Åndsverksinntekt

Om skattested ved fordeling av personinntekt av åndsverk, se emnet «[Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år](#)».

## 3 Stedbunden skattlegging

### 3.1 Innledning

Reglene om stedbunden skattlegging av formue og inntekt har bare betydning ved kommuneskatteligningen. Reglene gjelder for forskuddspliktige skattytere (personlige skattytere og dødsbo) og for selskaper hjemmehørende i utlandet som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) bokstav a og b, jf. § 3-4 (1). Reglene om stedbunden skattlegging omfatter:

- nettoformue, dvs. stedbunden bruttoformue redusert med forholdsmessig andel av gjeld, se emnet «[Gjeld](#)», og
- nettoinntekt, dvs. stedbunden bruttoinntekt redusert med stedbundne fradrag fullt ut og en forholdsmessig del av gjeldsrenter og andre nøytrale kostnader (fordelingsfradrag). Om fordelingsfradrag, se emnet «[Fordelingsfradrag](#)».

Videre skal det foretas fordeling mellom kommuner av naturressursskatt for kraftverk, se emnet «[Kraftforetak](#)».

### 3.2 *Generelt*

Følgende formues-/inntektsposter skattlegges stedbunden i den kommunen hvor den faste eiendommen eller anlegget ligger:

- formue og inntekt av fast eiendom eller anlegg
- formue i og inntekt av virksomhet knyttet til fast eiendom eller anlegg (herunder løsøre, bankinnskudd osv. i virksomhet)
- formue og inntekt knyttet til kontor som fyller visse vilkår, se pkt. 3.8.

Om inntekts- og fradragsføring av gevinst- og tapskonto ved skatteplikt til flere kommuner, se emnet «*Gevinst- og tapskonto*», pkt. 1.4. Er stedbunden virksomhet opphørt og det fortsatt skal inntekts-/fradragsføres fra gevinst- og tapskonto, er skattestedet kommunen hvor den opphørte virksomheten var skattepliktig før opphøret. Det samme gjelder inntektsføring av negativ saldo i løøregruppe eller fradragsføring av tom positiv saldo etter opphør av stedbunden virksomhet.

### 3.3 *Flytting av stedbunden personlig virksomhet*

Når stedbunden personlig virksomhet flyttes fra en kommune til en annen i løpet av året, skal inntekten og fradragene fordeles mellom fraflyttings- og tilflyttingskommunen. Om måten å fordele inntekten på ved flytting av pelsdyrnæring, se emnet «*Pelsdyr*».

### 3.4 *Hva er fast eiendom*

Fast eiendom er grunneiendom, bygninger som er ment å forbli på samme sted, gruver, vassdrag o.l. Som fast eiendom regnes også sameieandeler i fast eiendom og selveierseksjoner i bygninger, herunder andelsleilighet. Flyttbare kiosker på for eksempel badeplass, er ikke fast eiendom eller anlegg dersom de fjernes utenom sesongen.

Formuesverdier som erstatter fast eiendom kan ikke anses som fast eiendom. Således vil f.eks. skattepliktig gevinst ved salg av fast eiendom være inntekt av fast eiendom, mens derimot fordring på eventuelt restvederlag ikke vil være formue i fast eiendom. Videre vil renteavkastning av fordring på restvederlag ikke være inntekt av fast eiendom. (Etter forholdene kan restvederlag og avkastning av dette være formue i og inntekt av virksomhet knyttet til fast eiendom eller anlegg.)

### 3.5 *Hva er anlegg*

Anlegg er en innretning av en viss økonomisk betydning som er beregnet å skulle forbli på samme sted. Således vil et kaianlegg, bro mv. anses som fast anlegg. Det samme gjelder f.eks. nedgravde varmerør under fotballbane. Også flyttbare innretninger kan unntaksvis anses som fast anlegg når de er beregnet å forbli på samme sted. Eksempelvis er en flytedokk å anse som fast anlegg hvor dokken er forankret ved et mekanisk verksted og varig ment å være en del av verkstedets driftsmidler. Som anlegg regnes for eksempel ikke skip i havn, karusell og skytebane beregnet på flytting fra sted til sted og spilleautomater som kan stå hvor som helst. En nedgravd oljetank med pumpe er ikke blitt ansett å være fast anlegg, se FIN i Utv. II/109. Det samme gjaldt en større utleiemaskin som var boltet i gulvet, se HRD i Utv. 1980/176.

### 3.6 *Virksomhet knyttet til fast eiendom eller anlegg*

For at inntekt og formue skal skattlegges stedbunden, må virksomheten være knyttet til fast eiendom eller anlegg, både faktisk og rettslig, i den forstand at den utøves etter en særrett til den faste eiendommen eller anlegget. Dette kan være eiendomsrett, leierett o.l. Tilknytningen må ikke være for perifer. Således vil for eksempel rutebilvirksomhet ikke anses tilknyttet en fast eiendom som bare brukes til garasje for bussene. Entreprenørvirksomhet anses ikke stedbunden i den kommunen hvor anleggsarbeidet utføres dersom entreprenøren ikke eier eller leier grunnen og fører opp anlegget for egen regning.

### 3.7 *Rettigheter i fast eiendom*

Om skattestedet for rettigheter i fast eiendom, se emnet «*Rettigheter i fast eiendom*».

### **3.8 Kontor**

#### **3.8.1 Generelt**

Personlige skattytere skattlegges stedbundet for inntekt av virksomhet på grunnlag av at den er knyttet til kontor, jf. sktl. § 3-3 (2) bokstav d. Dette gjelder bare dersom kontoret

- er skattyterens eget kontor (eier, leier mv.),
- er åpent for publikum, og
- pleier å holde åpent til
  - vesentlig samme tid som er vanlig for slik virksomhet, eller
  - regelmessige tider som er bekjentgjort på forhånd.

Om unntak, se pkt. 4.

#### **3.8.2 Sykehusleger**

Overordnede leger, dvs. overlege, assisterende overlege, avdelingsleger samt spesialleger, kan ha rett til å drive egen privatpraksis. Også når denne praksisen drives fra kontor stilt til disposisjon av sykehuset, vil vilkårene være oppfylt for stedbunden skattlegging av virksomhetsinntekten i kontorkommunen. I så fall vil det være naturlig å regne med virksomhetsinntekt ved deltakelse i 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.

#### **3.8.3 Turnuskandidat hos distriktsleger**

Turnuskandidater i kommunehelsetjenesten har vanligvis fastlønnsordning. Har kandidaten inntekt av virksomhet i tillegg, skal denne skattlegges stedbunden i kontorkommunen.

### **3.9 Legevaktkjøring**

Legevaktkjøring alene oppfyller ikke vilkårene for tilknytning til kontor.

Utøves legevaktkjøring i tilknytning til legens private praksis, skattlegges den som stedbunden inntekt i samme utstrekning som inntektene fra privatpraksisen. Er legevaktkjøringen kontorbasert, men uten funksjonell sammenheng med det kontoret hvor privatpraksisen holder til, må denne kjøringens tilknytning til kontoret vurderes konkret.

Den enkelte leges legevaktkjøring alene vil normalt ikke oppfylle kravene til kontor-tilknytning når det gjelder lokaler som stilles til rådighet for den til enhver tid vakthavende lege, f.eks. legevaktsentralen på et sykehus.

### **3.10 Forholdet mellom stedbunden inntekt av fast eiendom og inntekt av personlig drevet virksomhet**

Dersom en personlig næringsdrivende som er skattepliktig til flere kommuner, eier fast eiendom som nyttes i virksomheten på en slik måte at driften må anses knyttet til eiendommen, vil inntekten av virksomheten bli stedbunden (helt eller delvis) til eiendoms-kommunen. Denne kommunen kan ikke i tillegg til (andel av) virksomhetsinntekten skattlegge den næringsdrivendes fordel ved bruk av denne eiendommen i virksomheten. Derimot vil eiendomskommunen være skattestedet for eventuell utleieinntekt.

Gir bruken av eiendommen ikke grunnlag for stedbunden virksomhetsinntekt, kan eiendomskommunen skattlegge en nettofordel ved den næringsdrivendes bruk av eiendommen i virksomheten. Dette kan gjelde f.eks. administrasjonsbygg. Nettofordelen skal komme til fradrag ved kommuneskatteligningen av virksomhetsinntekten i den kommunen virksomheten for øvrig skattlegges.

## **4 Spesialbestemmelser om stedbunden skattlegging**

### **4.1 Produksjon av varer**

#### **4.1.1 Generelt**

For personlig virksomhet som består i omsetning av egne tilvirkede varer, skal formue i beholdningen av råstoffer, halvfabrikata og ferdigvarer, skattlegges i tilvirkningskommunen, jf. sktl. § 3-3 (4).

Er vareproduksjonen knyttet til fast anlegg, skal inntekten i utgangspunktet i sin helhet skattlegges i produksjonskommunen, selv om salget foregår fra kontor i en annen kommune. Om salg fra lager i en annen kommune, se nedenfor. Med «tilvirkning» (produksjon) mener loven ikke bare videreforedling av et varelag til et annet, men også såkalt «urproduksjon» som utvinning av grus, singel, sand o.l. Det er inntekten av produksjonsvirksomheten som tilfaller produksjonskommunen. Mulige andre inntekter som den næringsdrivende måtte ha, følger skattelovens vanlige regler. Inntekten er brutto salgssinntekt med fradrag for de kostnadene som direkte knytter seg til produksjonen og salget.

Generalomkostninger kan ikke alltid fordeles mellom samtlige kommuner på samme måte og på samme grunnlag som gjeldsrenter og andre fordelingsfradrag. Ofte må det benyttes andre fordelingsnøkler, med støtte i beregninger og regnskaper som skattyteren selv legger frem. I noen tilfeller vil fordelingen av generalomkostninger måtte foretas på et rent skjønnsmessig grunnlag.

#### 4.1.2 *Omsetning fra lager i annen kommune av egenproduserte varer*

Selger personlig næringsdrivende egenproduserte varer enten fra lageret eller leverer fra dette som et naturlig ledd i omsetningsopplegget, skal 1/10 av inntektene av de produserte og omsatte varer skattlegges i lagerkommunen, se sktl. § 3-3 (4) annet punktum. Derimot vil lager som bare er et internt oppsamlingssted, ikke medføre stedbunden skattlegging. Det samme gjelder et lager som bare er midlertidig oppbevaringssted for allerede solgte varer (transportlager). Fyller lageret vilkårene for øvrig, får lagerkommunen sin andel av inntekten selv om det ikke sluttet 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 av samlet nettoinntekt før gjeldsrenter. Om fordeling av generalomkostninger, se ovenfor. Alle omkostninger som direkte knytter seg til produksjon, lagring og salg, skal være trukket fra. Det gjelder også avskrivninger på anlegg og andre driftsmidler i produksjon, lagring og salg. Fordelingsreglene i sktl. § 3-3 (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, kan kontorkommunen skattlegge netto inntekt av bygget inklusive egen kontorleie. Den inntekten som skal fordeles mellom produksjons- og lagerkommunen må da reduseres med den beregnede kontorleien.

#### 4.1.3 *Omsetning fra kontor, butikk mv.*

Foregår salget av produserte varer fra butikk, må inntekt av denne salgsvirksomheten fastsettes, for fordeling mellom produksjons- og lagerkommune. Salg fra kontor gir ikke grunnlag for tilsvarende stedbunden skattlegging.

#### 4.2 *Lagringlomsetning av petroleum o.l.*

For personlig deltaker i et deltakerlignet selskap der virksomheten 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, se sktl. § 3-3 (5). Mellom lagerkommunene fordeles inntekten i forhold til uttatt varemengde fra lagrene i løpet av året. Lagerbeholdningene skattlegges som formue i de respektive lagerkommunene. Har deltakerlignet selskap også andre virksomheter, foretas skattlegging av disse etter skattelovens ordinære bestemmelser.

#### 4.3 *Kraftforetak*

Om skattested for kraftforetak, se emnet «[Kraftforetak](#)».

### 5 *Fordelingstvist*

Om tvist mellom kommunene ved skattlegging av deler av formue eller inntekt i forskjellige kommuner, se lignl. § 11-3.



# Skogbruk

- Sktl. § 3-3 (2) bokstav f, § 4-11 (2), § 8-2, § 14-6 (4), § 14-7 (3) og § 14-81.
- FFSFIN § 8-2.
- Forskrift 19. desember 2006 nr. 1514 for verdsetting av skog (lignl.).
- Forskrift om skogfond o.a. 3. juli 2006 nr. 881 (skogfondforskriften) (skogbrukslova).
- Takseringsreglene § 1-2-10, § 2-1-2, § 2-1-6, § 3-1-1, § 3-2-5, § 3-2-6 og § 3-3-3.

## 1 Generelt

### 1.1 Skogbruksnæring

Hvorvidt skogbruk skal anses som virksomhet, vurderes etter de vanlige reglene, se emnet «Virksomhet – allment». På grunn av næringens beskaffenhet, vil kravet til aktivitet, økonomisk avkastning mv. måtte vurderes over en vesentlig lengre tidsperiode enn hva som er normalt for andre typer virksomheter.

Skogbruk som er virksomhet, skal lignedes som egen virksomhet etter reglene nedenfor om skogbruk. Dette gjelder selv om skog og dyrket mark ligger på samme eiendom og eies av samme skattyter.

Om realisasjon av skogbrukseiendom, se emnet «Jordbruk – realisasjon».

### 1.2 Husbehovsskog

Inntekt av skog som hører til jordbruk, men bare er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og mindre reparasjoner, skal ikke 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 emnet «Jordbruk – allment».

Om overgang fra husbehovsskog til særskilt lignet skog, se pkt. 15.4.

### 1.3 Skogfond

Etter lov om skogbruk 27. mai 2005 nr. 31 (skogbrukslova) gjelder det en ordning med pliktig avsetning til skogfond, se skogbrukslova kapittel 4 (§ 14 til § 17).

Forskrift om skogfond o.a. 3. juli 2006 nr. 881 (skogfondforskriften) gir nærmere regler om avsetning til fondet, bruk av fondsmidler m.v.

Der skogfundsordningen omtales nedenfor, omfatter dette også den tidligere ordningen med skogavgift.

## 2 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt

Om bokføringsplikt og eventuell årsregnskapsplikt, se emnene «Regnskap – foretak med bokføringsplikt» og «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt».

Selv om en skogeiendom berører flere kommuner, kan skogeieren føre samlet regnskap for eiendommen.

## 3 Revisjonsplikt

Om revisjonsplikt, se emnet «Regnskap – revisjon».

## 4 Næringsoppgave mv.

Enkeltpersonforetak og deltakerlignet selskap innen skogbruk som bare har bokføringsplikt (ikke årsregnskapsplikt), skal ved levering av selvangivelse/selskapsoppgave også levere «Næringsoppgave 1» (RF-1175). Aksjeselskaper og andre med årsregnskapsplikt skal levere «Næringsoppgave 2» (RF-1167).

Driver skattyter/det deltakerlignede selskapet også annen virksomhet, skal det leveres én felles næringsoppgave for all virksomhet.

I tillegg til næringsoppgave skal alle som driver skogbruk levere skjemaet «Landbruk» (RF-1177).

Har skattyter/det deltakerlignede selskapet positive saldoer vedrørende avskrivbare driftsmidler, andre eiendeler som avskrives eller negative saldoer i saldogruppene a, c, d eller j, skal skjemaet «Avskrivning» (RF-1084) leveres. Skjemaet «Gevinst- og tapskonto» (RF-1219) leveres der dette er aktuelt.

Om plikt til å levere andre skjemaer, se emnet «[Opplysningsplikt om egne forhold](#)».

Om levering av næringsoppgave mv. som datautskrift, se emnet «[Opplysningsplikt om egne forhold](#)», pkt. 8.

Om elektronisk levering av næringsoppgave mv., se emnet «[Opplysningsplikt om egne forhold](#)», pkt. 9.

## 5 Selskapsoppgave og deltakeroppgave

Deltakerliknet selskap skal levere «Selskapsoppgave for deltakerliknet selskap» (RF-1215), «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i deltakerliknet selskap» (RF-1233) og skjemaet «Deltakerinntekt fra skogbruk og reindrift» (RF-1220). I tillegg skal det leveres næringsoppgave mv., se ovenfor.

Hver enkelt deltaker skal levere «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i deltakerliknet selskap» (RF-1221). Se for øvrig emnet «[Deltakerliknet selskap – deltakerlikning etter nettometoden](#)».

Om levering av selskapsoppgave og deltakeroppgave som datautskrift, se emnet «[Opplysningsplikt om egne forhold](#)», pkt. 8.

Om elektronisk levering av selskapsoppgave og deltakeroppgave, se emnet «[Opplysningsplikt om egne forhold](#)», pkt. 9.

## 6 Kostprisoppgave

### 6.1 Generelt

Ved kjøp eller annen overtakelse av skogbrukseiendom (eventuelt sammen med jordbrukseiendom), skal den nye eieren innen selvangivelsesfristens utløp for det første eieråret levere skjemaet «Kostpris for landbrukseiendom» (RF-1013), nedenfor kalt «kostprisoppgave». Kostprisoppgave skal også leveres ved tilkjøp av skogbrukseiendom. Sammen med kostprisoppgaven skal det følge kopi av kjøpekontrakt, skjøte, føderådskontrakt, eventuelt skifteoppgjør, melding til skattekontoret om arv eller gave og eventuelt oppgave fra skattekontoret om avvikende verdsetting. Kostprisoppgaven skal vise samlet kostpris og fordeling på de ulike eiendelene. Skogfondsmidler som ved overdragelsen står inne på konto hos skogetaten, skilles ikke ut som egen eiendel, men inngår i kostprisen for skog og grunn. Den samlede kostprisen som fremgår av kostprisoppgaven, skal danne grunnlag for den nye eierens fordeling på de enkelte eiendelene ved virksomhetens begynnelse. Det vises til rettledningen til kostprisoppgaven (RF-1014).

Kostprisen skal fordeles forholdsmessig på de ulike eiendelene etter omsetningsverdien.

Om behandling av kapitalisert verdi av boret (føderåd), se emnet «[Jordbruk – allment](#)».

Kostprisoppgaven kan leveres som datautskrift, eller elektronisk som vedlegg til selvangivelsen, se emnet «[Opplysningsplikt om egne forhold](#)», pkt. 8 og pkt. 9.

### 6.2 Kostpris

Om kostpris, det vil si erververs mv. inngangsverdi, se emnet «[Inngangsverdi](#)» og emnet «[Jordbruk – allment](#)».

## 7 Skattestedet

For forskuddspliktige skal formue i og inntekt av skogbruk skattlegges stedbundet i den kommunen hvor eiendommen ligger, jf. sktl. § 3-3 (2) bokstav f. Skogfondsmidler som overføres til investering i skog i annen kommune, tas til inntekt der. Se for øvrig emnet «[Skattestedet](#)».

## 8 Formue

### 8.1 Skogverdi

#### 8.1.1 Generelt

Formue i særskilt lignet skog settes til den avkastningsverdien skogen har som varig inntektskilde ved rasjonell skjøtsel og drift, jf. sktl. § 4-11 (2). Fastsettingen av formuesverdier skal skje ved å kapitalisere en soneberegnet nettoverdi av den årlige nyttbare tilveksten, jf. forskrift 19. desember 2006 nr. 1514 for verdsetting av skog § 3 (lignl.).

Ved verdsettingen tas det utgangspunkt i skogeiendommens antall dekar økonomisk drivbar skog. Arealet fordeles på de fire bonitetsklassene: Super bonitet (tilvekst 0,7 m<sup>3</sup>), Høy bonitet (tilvekst 0,4 m<sup>3</sup>), Middels bonitet (tilvekst 0,25 m<sup>3</sup>) og Lav bonitet (tilvekst 0,08 m<sup>3</sup>).

Det totale antallet kubikkmeter tilvekst på eiendommen multipliseres med fastsatte sjablongverdier for nettoavkastning per kubikkmeter. Det er utarbeidet flere sjablongverdier hvor det er tatt hensyn til variasjoner når det gjelder bl.a. priser og kostnader (både faste kostnader og driftskostnader). Sjablongene finnes i kapittel IV i RF-1017 «Rettledning til RF-1016 Formue av skogeiendom (årstall)».

Dersom de totale kostnadene ved drift av en skog over flere år vesentlig overstiger sjablongkostnaden som gjelder for det distriktet skogeiendommen tilhører, kan formuesverdien nedjusteres etter forskriften § 8. Det samme kan gjøres dersom eiendommen har en unormal hogstklassefordeling.

Formuesverdien på skogeiendommen fastsettes ved at nettoverdien av tilveksten på eiendommen multipliseres med en kapitaliseringsfaktor (skogfaktoren). Skogfaktoren er fastsatt til 5, jf. forskrift 19. desember 2006 nr. 1514 for verdsetting av skog § 9.

#### 8.1.2 Individuelle revisjoner av skogverdier

Det skal foretas individuell revisjon på skogeiendommer som har fått verdien vesentlig endret. Eksempler på årsak til verdiendring kan være:

- frasalg
- tilkjøp
- fredning
- naturskader
- ny driftsplan med stor bonitetsendring.

Ved enkeltrevisjoner skal de retningslinjene og sjablongverdiene (unntatt skogfaktor) som er gitt av SKD ved den siste generelle revisjonen, legges til grunn. Skogfaktor som skal benyttes, er fastsatt til 5. Skjemaet «Formue av skogeiendom» (RF-1016), skal i disse tilfellene leveres sammen med selvangivelsen. Det er ikke adgang til å bygge på de faktiske prisene og driftskostnadene som gjelder i det året enkeltrevisjonen foretas.

### 8.2 Bygninger

Skogskoie mv. som i hovedsak nyttes i skogdriften og derfor er driftsmiddel i skogbruket, verdsettes særskilt og skal ikke inngå i den beregnede verdien av skogen. Skogskoier vil bare unntaksvis anses som driftsmiddel i skogbruket, se [pkt. 17.30](#).

Verdi av våningshus på rene skogeiendommer, fritidsboliger mv. beregnet for eget bruk eller utleie, inngår ikke i skogverdien og føres i selvangivelsen som formuesverdi på boliger og fritidsboliger.

### 8.3 Sandtak, steinbrudd mv.

Verdi av sandtak, steinbrudd, torvtak mv. skal ikke tillegges skogverdien. Slike forekomster skal føres som annen fast eiendom i selvangivelsen.

### 8.4 Elg- og hjortejakt

#### 8.4.1 Generelt

Verdi av rett til elg- og hjortejakt skal ikke tillegges skogverdien, men skal føres som annen skattepliktig formue i selvangivelsen. Av praktiske grunner formuesbeskattes verdi av slik

jaktrett bare hvis skogeieren har så stort skogareal innen kommunen at det ville gitt fellingstillatelse til minst ett dyr etter arealnormene i kommunen. Viltneimnda kan gi opplysninger om kravet til arealstørrelse og gitte fellingstillatelseter.

#### 8.4.2 *Egen utnyttelse av jaktretten*

SKD fastsetter i takseringsreglene verdien av fordel ved egen utnyttning ved jakt. Den samme verdien legges til grunn ved kapitaliseringen. Denne verdien multipliseres med en kapitaliseringsfaktor fastsatt i takseringsreglene § 2-1-6. Formuesverdsettingen skal base-res på faktisk felte dyr.

#### 8.4.3 *Utleie av jaktretten*

Er jaktrettighetene leid ut, beregnes formuesverdien ved at brutto utleieinntekt multipliseres med kapitaliseringsfaktoren fastsatt i takseringsreglene § 2-1-6. Inntekter og kostnader knyttet til eventuell guiding, leie av hund, overnatting mv. holdes utenfor.

### 8.5 *Fiske*

Verdi av fiskerett som er av noe omfang, skal ikke tillegges skogverdien, men skal føres som annen skattepliktig formue i selvangivelsen. Formuesverdien fastsettes ved å multiplisere årlig leieinntekt med en kapitaliseringsfaktor fastsatt i takseringsreglene § 2-1-6.

### 8.6 *Bortfestede tomter*

Verdien av bortfestede tomter skal ikke inngå i skogverdien. Nærmere om formuesbeskatningen ved bortfeste, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

### 8.7 *Maskiner og redskaper*

Formuesverdien for driftsløsøre settes til saldoverdien ved utgangen av inntektsåret, jf. takseringsreglene § 2-1-2. Denne verdien kan fravikes dersom skattyteren påviser at den samlede faktiske verdien av driftsmidlene er lavere enn gruppenes saldoer.

### 8.8 *Lager av skogsvirke*

Lager av skogsvirke ved årets slutt, herunder ved, verdsettes til tilvirkningsverdi, se emnet «[Varebeholdning](#)». Mengden ved på lager ved årsskiftet oppgis i kubikkmeter.

Verdien av eierens eget arbeid tas ikke med i tilvirkningsverdien.

### 8.9 *Lager av innkjøpte varer*

Innkjøpte varer, f.eks. kunstgjødsel, drivstoff mv. som ligger på lager ved inntektsårets utgang, skal tas med som formue til anskaffelseskost eksklusive merverdiavgift, jf. takseringsreglene § 2-1-3.

### 8.10 *Skogfond*

Innestående midler på skogfond er en betinget fordring som ikke skal tas med særskilt som formue, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav a.

### 8.11 *Husbehovsskog*

Skog som hører til en jordbrukseiendom og som ikke er større enn til gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner, anses som husbehovsskog og verdssettes derfor under ett med jordbrukseiendommen. I tilfelle tas også jakt- og fiskerettigheter med.

## 9 *Spesielle forhold knyttet til fastsetting av skogverdien*

### 9.1 *Sakkyndig vurdering*

Er de opplysningene skogeieren gir om areal og fordeling på boniteter hentet fra godkjent skogbruksplan (driftsplan), eller er de gitt etter en vurdering fra sakkyndige innenfor skogforvaltningen, er ligningsmyndighetene bundet av disse.

Erklæres oppgavene for uriktige av skogkyndige som de er fremlagt for, kan de fravikes. Hvis oppgavene fravikes, skal grunnene til dette anføres for hvert enkelt punkt.

## 9.2 Skjønnsfastsetting av skogverdi

Der skogeieren etter purring ikke har sendt inn skjemaet «Formue av skogeiendom» (RF-1016), skal skogverdien fastsettes på grunnlag av innhentede opplysninger om eiendommen fra den lokale skogforvaltningen og de gjennomsnittsprisene og sjablongverdiene som gjelder for det distriktet hvor skogeiendommen ligger.

## 9.3 Vern av skog

Ved midlertidig vern reduseres ikke skogens formuesverdi. Når det foreligger endelig vedtak om vern, skal eiendommens formuesverdi revideres, og skogeieren skal levere utfylt skjema RF-1016 sammen med selvangivelsen.

## 10 Tidfesting av inntekter og kostnader

### 10.1 Generelt

Som hovedregel skal inntekter og kostnader i skogbruksvirksomhet tidfestes etter realisasjonsprinsippet, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

Det er i utgangspunktet salgssummen for det tømmeret som er levert (se nedenfor) i året, som skal legges til grunn for inntektsføringen.

Det skal tas hensyn til endring i lager av skogsvirke mv. (som ikke er levert).

Skog på rot inngår ikke i varelageret.

Om gjennomsnittsligning av skog, se pkt. 15.

Om skogfond, se pkt. 17.27.

Om skattepliktig gevinst ved realisasjon av fast eiendom og varige driftsmidler som ikke kan avskrives, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel».

### 10.2 Leveringssalg

Skogsvirke som er solgt på vanlige leveringsvilkår, skal tas til inntekt det året det blir levert, selv om oppgjøret foretas det etterfølgende året. Virket anses levert senest når det er målt og/eller merket.

### 10.3 Rotsalg

Tømmer solgt på rot etter forutgående individualisering, anses levert i det året rotkontrakten er inngått uansett om tømmeret er avvirket eller ikke. Hvis individualisering er foretatt etter at kontrakten om salg ble opprettet, anses leveringen å ha skjedd først ved individualiseringen.

Etteroppgjør på rotkontrakt inntektsføres i avregningsåret.

Salg av tømmer på rot til den som samtidig kjøper skoggrunnen, anses ikke som rotsalg, men er en del av salgssummen for eiendommen.

### 10.4 Inntektsføring av tømmer som ikke er levert

Beholdning av tømmer som er avvirket, men som ikke er levert innen årets utgang, skal ved inntektsligningen verdsettes til tilvirkningsverdi som settes til påløpte driftskostnader, se emnet «Varebeholdning». Verdi av eierens eget arbeid tas ikke med i tilvirkningsverdien.

### 10.5 Ekstraordinær hogst ved naturskadelfordeling av inntekt

#### 10.5.1 Generelt

Når skattyteren må foreta ekstraordinær hogst ved naturkatastrofe som f.eks. brann, vindfall eller billeskader, kan han søke om at nettoinntekten ved denne hogsten, inklusive eventuell erstatning, fordeles til skattlegging over flere år enn normalt.

FIN har delegert avgjørelsesmyndigheten i slike saker til Skattedirektoratet. I forbindelse med større storm- og brannskader er avgjørelsesmyndigheten i enkeltilfeller delegert til skattekontoret som avgjør saken etter retningslinjene i Riksskattestyrets rundskriv nr. 465/avd I i Utv. 1970/527 med senere endringer.

#### 10.5.2 Søknad

Skogeieren må søke om fordeling innen selvangivelsesfristen for det året han har levert det skadde kvantumet. Søknaden må inneholde oppgave over skogens nyttbare tilvekst før

skaden, samt attestasjon av skogkyndig for hvor mye skadet kvantum som er avvirket. Som skadet virke (tørt, rotskadd, vindfelt) regnes i denne forbindelse også friskt virke som det er nødvendig å hogge av arronderingshensyn eller fordi bestandet er så opprevet etter skaden at det ikke er forsvarlig å bygge videre på restbestandet.

#### 10.5.3 *Minstekvantum*

Vilkårene for at fordeling kan innvilges er at det samlede skadde kvantum er på minst 300 kubikkmeter. Er den nyttbare tilveksten før skaden over 100 kubikkmeter, skal det skadde kvantumet utgjøre minst tre års tilvekst.

#### 10.5.4 *Fordeling, hovedregel*

Når vilkårene for fordeling er oppfylt, skal nettoinntekten av den ekstraordinære hogsten i første omgang holdes utenfor årsinntekten. Denne nettoinntekten skal som hovedregel fordeles slik at det hvert år tillegges årsinntekten (før gjennomsnittsberegningen) et beløp som svarer til halvannet års tilvekst, inntil hele inntekten vedrørende hogsten av det skadde virket er inntektsført.

#### 10.5.5 *Fordeling, begrensning i fordelingsadgangen*

For store tørke- og billeskader er det innført en begrensning i fordelingsadgangen. I slike tilfeller skal maksimal fordelingsstid normalt begrenses til 10 år fra og med det år fordelingen ble påbegynt.

For skog der tilveksten før skaden var over 150 kubikkmeter, kan fordelingsstiden forlenges utover 10 år dersom den samlede skaden overstiger 20 ganger denne tilveksten. I slike tilfeller skal det hvert år tas til inntekt et beløp som svarer til to års tilvekst. Disse retningslinjene skal legges til grunn både for nye og gamle skader.

Det er ikke samme begrensninger ved stormskader.

For at ikke rene småbeløp skal forlenge fordelingsstiden, skal minst kr 10 000 av det godtatte fordelingsbeløpet tas til inntekt selv om dette vil føre til en kortere fordelingsperiode enn 10 år.

#### 10.5.6 *Fordeling, realisasjon/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 fastsettingen av skogens årsinntekt, er skattyteren forpliktet til å ta med hele det gjenstående beløpet som årsinntekt i det siste hele inntektsåret som han eier skogen. Før fordeling av inntekten innrømmes, må skattyteren gi erklæring om at dette vilkåret godtas.

Tilsvarende gjelder også ved dødsfall, bortsett fra de tilfellene der skogen blir drevet videre av avdødes ektefelle eller enearving. Driver gjenlevende ektefelle eller enearving skogen videre, godtas det at inntektsføringen fortsetter hos den som har overtatt på samme vilkår som hos avdøde.

### 10.6 *Underskudd*

Om den skattemessige behandlingen av underskudd i skogbruket, se [pkt. 17.38](#).

## 11 *Gevinst ved realisasjon mv.*

### 11.1 *Fast eiendom*

Om gevinst ved realisasjon av hele eller deler av skogbrukseiendom, se emnet «[Jordbruk – realisasjon](#)» og emnet «[Tomt](#)», [pkt. 3.6.2](#).

Salg av påstående skog sammen med grunnen behandles som salg av fast eiendom. Dette gjelder uansett eierform. Innstående skogfondsmidler følger skogen ved realisasjon.

### 11.2 *Skattefritak ved skogvern*

Om skattefritak for erstatning ved skogvern, se sktl. § 9-3 (6), jf. § 9-13 (8), og emnet «[Jordbruk – realisasjon](#)», [pkt. 8](#).

### 11.3 *Betinget skattefritak*

Om betinget skattefritak ved

- ufrivillig realisasjon,
  - innløsning av festet tomt, og
  - makeskifte med kommune, fylkeskommune og staten eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 % av aksjene,
- se emnet «*Betinget skattefritak*».

### 11.4 *Rettigheter*

Om gevinst ved stiftelse eller realisasjon av rettigheter, se emnet «*Rettigheter i fast eiendom*».

### 11.5 *Tømmer på rot*

Inntekt ved salg av tømmer på rot behandles som skogbruksinntekt.

## 12 *Ekspropriasjon*

### 12.1 *Generelt*

Om skatteplikt for gevinst ved ekspropriasjon av grunn mv., se emnet «*Jordbruk – realisasjon*» og emnet «*Tomt*», pkt. 3.6.2.

Ekspropriasjon av påstående skog sammen med grunnen, behandles som salg av fast eiendom. Dette gjelder uansett eierform.

Om ulempeerstatning på gjenværende eiendom ved ekspropriasjon av en del av eiendommen, se emnet «*Skadeserstatning*», pkt. 2.1.5.

### 12.2 *Kraftledningsgate*

#### 12.2.1 *Generelt*

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. Om fastsetting av inngangsverdi, se emnet «*Inngangsverdi*», pkt. 13.

#### 12.2.2 *Erstatning for skader i anleggsperioden*

Erstatning for skader i anleggsperioden vil være skattepliktig når den skal dekke et inntektstap eller økte kostnader.

#### 12.2.3 *Erstatning for bruk av veier mv.*

Erstatning for bruk av skogsveier mv. under anlegg og vedlikehold av kraftlinje mv., er skattepliktig inntekt. Engangserstatning inngår i skogbruksinntekten i det året erstatningsutmålingen er fastsatt.

#### 12.2.4 *Erstatning for varig verdiforringelse*

Erstatning for vanskeliggjort skogsdrift i nærheten av kraftgate, kantskade, fare for vindfall mv., må betraktes som ulempeerstatning. Erstatningsbeløpet anses skattefritt i utbetalingsåret når det er gitt som engangserstatning. Erstatningen skal redusere inngangsverdien på grunnen. Dette gjelder selv om inngangsverdien blir negativ.

#### 12.2.5 *Erstatning ved ufrivillig avvirkning av ungskog*

Erstatning som er kompensasjon fordi avvirkning foretas før skogen er hogstmoden, skal ikke skattlegges. Dette bygger på lang praksis som følge av HRD i Utv. 1965/220 (Rt. 1965/347). Se også HRD i Utv. 1970/497 (Rt. 1970/975).

#### 12.2.6 *Skogbestandet overtas av eksproprianten*

Overtar eksproprianten skogbestandet i forbindelse med avståelse av bruksrett til grunnen, blir den del av erstatningen som gjelder den påstående skogen å anse som skogbruksinntekt (rotsalg), se HRD i Utv. 1970/497 (Rt. 1970/975).

Når erstatningen ikke fremgår direkte av skjønnen, kan det vederlaget som skal skattlegges, beregnes ut fra den avsetningen til skogfond som skjønnen har fastsatt. En kan

vanligvis legge til grunn at satsen for avsetning til skogfond er 10 %, og på dette grunnlaget regne seg fram til tømmerets bruttoverdi. Herfra trekkes de direkte driftskostnadene som en mener 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 [pkt. 17.5.2](#).

Overtar eksproprianten skogbestandet i forbindelse med ekspropriasjon av eiendomsrett til grunnen, anses erstatning for grunnen med påstående skog som salgssum for fast eiendom. Det samme gjelder når eksproprianten neddemmer grunnen og denne blir ubrukelig for eieren, se HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337).

#### 12.2.7 Skogbestandet overtas ikke av eksproprianten

Når skogbestandet ikke overtas av eksproprianten, vil skogeieren foreta avvirkning med salg for egen regning. Inntekten anses da som vanlig skogbruksinntekt. Det har ingen betydning for skatteplikten om en del av denne inntekten skriver seg fra ikke-hogstmoden skog.

### 13 Skattlegging av skogoppgjør ved jordskifte

#### 13.1 Generelt

Overføring av skoggrunn ved jordskifte etter lov 21. desember 1979 nr. 77 (jordskifteloven) anses ikke som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 (3) bokstav g.

Ved jordskifte vil grunneieren etter skiftet normalt ha et eget areal som representerer den samme grunnverdien 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 massen som en grunneier hadde før skiftet, og verdien av den stående massen på det arealet han blir eier av etter skiftet, vil nesten alltid være forskjellig. Det vil derfor være nødvendig å foreta et oppgjør mellom grunneierne.

Vederlag for avgitt skog (stående masse) som blir utlignet med kontanter, kan ikke skattlegges hos mottakeren, fordi overføringen ikke anses som realisasjon. Den som betaler vederlaget må aktivere dette under skog og grunn. Hvis den som avgir skog som vederlag får en hogstrett, skal han skattlegges av inntekten fra denne hogsten. Dette gjelder enten hogstretten gis i den skogen han har måttet avgi eller i en annen skog.

#### 13.2 Kostnader

Kostnader ved jordskifte kan fradragføres direkte, se FIN i Utv. 1985/400.

### 14 Salg av driftsmidler

Om salg av driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

### 15 Gjennomsnittsligning

#### 15.1 Generelt

Som hovedregel skal inntekt av skogbruk som drives som egen virksomhet, fastsettes til det beløpet som utbyttet har utgjort i gjennomsnitt for de fem kalenderårene som sist har gått, se sktl. § 14-81. Gjennomsnittsligning skal alltid foretas når skogeieren har drevet skogbruksnæringen (eid skogen) i åtte hele inntektsår/kalenderår. Inntekten settes da til gjennomsnittet av inntekten i det året kravet fremsettes for, og inntektene i de fire foregående årene.

Gjennomsnittsligning kan likevel kreves påbegynt når skattyteren har drevet skogen i minst to hele kalenderår. Slikt krav må være fremsatt innen selvangivelsesfristens utløp for det året gjennomsnittsligningen kreves påbegynt. Inntekten settes da til gjennomsnittet av inntektene i de hele årene skogen har vært drevet/eid, likevel ikke mer enn for inntektsåret og de fire foregående årene.

Hvis skog overdras i løpet av inntektsåret, skal inntekten for dette året holdes utenom gjennomsnittsberegningen både for den gamle og den nye eieren. Dette gjelder også for tilkjøp av skog ved utvidelse av skogeiendom.



Om gjennomsnittsberegning av personinntekt i skogbruket, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 4.6.

### **15.2 Nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder ved**

Skogeier som også driver jordbruk, kan velge å ta nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder ved, inn i grunnlaget for det jordbruksfradraget han eventuelt har krav på. I slike tilfeller skal denne inntekten ikke tas med i skogbruksinntekten (og eventuell gjennomsnittsligning), men skal inngå i jordbruksinntekten. Nærmere om reglene, se emnet «Jordbruk – jordbruksfradrag», pkt. 2.2.2.

### **15.3 Deltakerlignet selskap**

For deltakerlignet selskap må nettoinntekten fordeles på deltakerne før gjennomsnittsberegning. 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 selskapet.

Eventuell arbeidsgodtgjørelse til deltakerne inngår i gjennomsnittsberegningen.

### **15.4 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:

- Har skogen en slik produksjon at den åpenbart skulle ha vært særskilt lignet tidligere, skal gjennomsnittsligningen påbegynnes det første året. Årsinntekten for hvert av de foregående år som skal være med i gjennomsnittsberegningen, settes her til kr 0.
- Dersom skogen på grunn av økning i tilvekst passerer grensen for husbehovsskog (ca. 3-5 kubikkmeter per år), skal eieren anses som «ny skogeier» og skal i forhold til reglene om oppstart av gjennomsnittsligningen anses å ha drevet skogbruksnæring fra og med det året skogen behandles som særskilt lignet skog.

### **15.5 Uinnskrenket bruksrett**

En skogeier som overdrar sin skogeiendom til f.eks. barn, men forbeholder seg uinnskrenket bruksrett til skogen, skal fortsatt gjennomsnittlignes for all skogbruksinntekt, da uinnskrenket bruksrett i denne sammenhengen likestilles med eiendomsrett. Den nye «eieren» vil ikke bli betraktet som skogeier i forhold til reglene for gjennomsnittsligning.

Overfører skogeieren uinnskrenket bruksrett til barn, men beholder eiendomsretten, er det barnet som skal lignes for skogbruksinntekt. Det må foretas avbrudd i gjennomsnittsligningen hos eieren. Foretar eieren av grunnen likevel hogst i skogen og beholder utbyttest, må rotverdien lignes hos bruksrettshaveren. Eieren av grunnen skal lignes for nettoutbyttet av hogsten etter fradrag for rotverdien.

### **15.6 Tilkjøp eller arv av skog**

Eier skattyteren annen gjennomsnittslignet skog fra før i samme kommune, og det samlede skogarealet etter tilkjøpet utgjør én driftsenhet, vil inntekten for det første hele kalenderåret av tilkjøpt eller arvet skog komme med til gjennomsnittsligning. Overskuddet fremkommer da under ett for hele driftsenheten. Det samme gjelder om den nye skogen ligger i annen kommune, dersom de to eiendommene drives som en felles driftsenhet. Det samlede overskuddet må imidlertid for forskuddspliktige skattytere fordeles til stedbunden beskatning.

Hvis en gjennomsnittslignet skogeier utvider skognæringen ved tilkjøp eller arv av skog som utgjør en ny driftsenhet, er hovedregelen at han må opparbeide seg gjennomsnittsligning på vanlig måte for den nye driftsenheten.

### **15.7 Overdragelse til barn**

Ved overdragelse av hel skogeiendom fra foreldre til barn, skal gjennomsnittsligningen hos foreldrene avbrytes. Dette gjelder også om barnet skal lignes sammen med foreldrene og uansett om overdragelsen er skjedd mot vederlag eller vederlagsfritt. Barnet skal anses

på samme måte som voksne kjøpere av skog, og gjennomsnittsligningen skal påbegynnes senest åtte hele inntektsår etter overdragelsen.

Så lenge barnet skal lignes sammen med foreldrene, er det barnets inntekt beregnet på ovennevnte måte som skal tillegges foreldrenes inntekt og lignes på deres hånd.

### **15.8 Kjøp av skog på rot**

Inntekt som skriver seg fra skogsvirke som er kjøpt på rot, anses ikke som skogbruksinntekt og er således ikke gjenstand for gjennomsnittsligning.

## **16 Opphør av gjennomsnittsligning**

### **16.1 Hovedregel for opphør av gjennomsnittsligning**

#### **16.1.1 Generelt**

Når en skattyter som har vært gjennomsnittslignet for skog, overdrar skogen til andre, skal gjennomsnittsligningen opphøre. Det samme gjelder dødsbo som skiftes. Ved opphør av gjennomsnittsligning skal det i visse tilfeller gjennomføres endring av ligning, se [pkt. 16.3](#).

#### **16.1.2 Flere driftsenheter**

Har skattyteren flere skogeiendommer som blir gjennomsnittslignet hver for seg, skal spørsmålet om opphør av gjennomsnittsligning avgjøres særskilt for hver enkelt eiendom.

#### **16.1.3 Overdragelse til barn**

Opphør av gjennomsnittsligningen skal også foretas når foreldre overdrar hele sin skog til barn. Dette gjelder selv om barna skal lignes sammen med foreldrene.

#### **16.1.4 Konkurs**

Åpning av konkurs medfører opphør av gjennomsnittsligningen. Eventuell avbruddsligning skal foretas hos konkursdebitor.

#### **16.1.5 Snauhogst**

Foretar skogeieren snauhogst for å bruke arealet til andre formål enn skogbruk, og han ikke lenger sitter igjen med skog i samme kommune som gir mer tilvekst enn til husbehov, skal gjennomsnittsligningen for denne kommunen opphøre.

### **16.2 Unntak fra opphør av gjennomsnittsligning**

Gjennomsnittsligningen opphører ikke dersom:

- selgeren fortsatt har igjen skog i kommunen som gir mer tilvekst enn til husbehov, se ovenfor
- selgeren forbeholder seg en uinnskrenket bruksrett til hele eller en del av skogen og denne retten gir mer tilvekst 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 enearving (gjelder også testamentarving), og denne ikke krever å bli lignet for seg i dødsåret etter sktl. § 2-15.

### **16.3 Endring av ligning (avbruddsligning)**

#### **16.3.1 Generelt**

Dersom summen av de faktiske skogbruksinntektene (årsinntekten) de siste fire hele inntektsårene, overstiger summen av de gjennomsnittslignede beløpene for de samme fire årene med mer enn kr 15 000, skal det foretas endring av ligning. Endringen gjennomføres ved at den totale differansen fordeles forholdsmessig på de årene hvor årsinntekten overstiger gjennomsnittsinntekten.

Er forskjellen i løpet av de siste fire hele årene til sammen kr 15 000 eller mindre, blir det ingen endring av ligning.

Hvis skogbruksinntekten ikke har vært gjennomsnittslignet i fire år, gjelder tilsvarende regler for det antall år som skogen har vært gjennomsnittslignet. Det er en forutsetning for

avbruddsligning at summen av de faktiske skogbruksinntektene for de aktuelle årene er positiv.

Hvis summen av gjennomsnittslignede beløp er større enn summen av de faktiske inntektene, skal det ikke foretas endring av ligningene til skattyterens gunst.

### 16.3.2 Deltakerlignet selskap (skogsameie)

I deltakerlignet selskap som eier skog (skogsameie) skal spørsmålet om avbruddsligning og gjennomføringen av denne behandles særskilt for hver deltaker når vedkommende realiserer sin andel. Ved oppløsning av deltakerlignet selskap anses samtlige deltakere å ha realisert sine andeler. Dette gjelder også den av deltakerne som eventuelt overtar skogeiendommen som eneeier.

Dersom en skogeier realiserer både eneid skog og andel i deltakerlignet selskap som eier skog, vurderes spørsmålet om avbruddsligning individuelt for hver enhet.

### 16.3.3 Tømmer – beholdningsverdi ved avbrudd

Når skognæringen opphører, enten i løpet av året eller ved årets slutt, skal tømmerbeholdningen fastsettes til tilvirkningsverdien på vanlig måte, se emnet «Varebeholdning».

### 16.3.4 Eksempel på avbruddsligning

	Årsinntekt (faktisk inntekt)	Gjennomsnittsinntekt	År med høyere årsinntekt enn gjennomsnittsinntekt
År 1	60 000	50 000	10 000
År 2	25 000	47 000	
År 3	26 800	36 400	
År 4	109 000	50 400	58 600
Sum siste fire år	220 800	183 800	68 600
Differanse til skattlegging		37 000	

Differansen, kr 37 000, skal fordeles forholdsmessig til beskatning ved endring av ligning for de årene de faktiske inntektene er større enn gjennomsnittsinntekten, altså:

$$\text{År 1} \quad \frac{37\,000 \times 10\,000}{68\,600} = 5\,394$$

$$\text{År 4} \quad \frac{37\,000 \times 58\,600}{68\,600} = 31\,606$$

## 17 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)

### 17.1 Arbeidstøy

Om arbeidstøy, se emnet «Arbeidstøy».

### 17.2 Aviskostnader

Om fradrag for aviskostnader, se emnet «Avis mv.».

### 17.3 Bil

Om bil, se emnene om bil og emnet «Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)».

#### 17.4 Bolig

Egen bolig innen skogkomplekset skal fritakslignes når vilkårene for fritaksligning for øvrig er oppfylt, se emnet «[Bolig – fritaksligning](#)».

#### 17.5 Eget arbeid

##### 17.5.1 Generelt

Verdi av eget arbeid med avvirkning kommer ikke til uttrykk i regnskapet på annen måte enn som en del av driftsresultatet.

##### 17.5.2 Rotsalg

Når tømmeret selges på rot slik at hogst og fremdrift skjer for kjøpers regning, vil verdien av eventuelt arbeid som skogeieren utfører for kjøperen vedrørende det solgte tømmeret, bli å anse som

- lønnsinntekt når det gjelder hogst
- virksomhetsinntekt når det gjelder kjøring med egen traktor
- virksomhetsinntekt både for hogst og fremdrift, dersom hogst og fremdrift er avtalt som ett oppdrag.

#### 17.6 Ektefeller

Om fordeling av inntekt mellom ektefeller, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

#### 17.7 Elektronisk kommunikasjon

Om elektronisk kommunikasjon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

#### 17.8 Erstatning

Om erstatning ved ekspropriasjon, se [pkt. 12](#) og [pkt. 11.2](#).

Om skadeserstatning, se [pkt. 17.25](#).

#### 17.9 Etterbetaling fra næringssamvirke

Etterbetaling fra skogeierandelslag hvor skogeieren er medlem, anses som virksomhetsinntekt, se emnet «[Samvirkeforetak](#)», [pkt. 11.2](#).

#### 17.10 Fallrettigheter

Inntekt fra fallrettigheter tas ikke med i gjennomsnittsligningen. Inntektene tidfestes i opptjeningsåret.

#### 17.11 Festeinntekter

Festeinntekter skal ikke tas med i gjennomsnittsberegningen. Inntektene tidfestes i opptjeningsåret.

#### 17.12 Fiske

Inntekt, herunder fordel ved egen utnyttelse, av rett til laksefiske i elv som renner gjennom vedkommende skogområde, er skattepliktig som skogbruksinntekt uavhengig av omsetningens størrelse og skal tas med i gjennomsnittsberegningen, jf. sktl. § 14-81 (1) bokstav c.

Kostnader til å opprettholde laksebestanden er fradragsberettiget.

#### 17.13 Føderåd

Om føderåd, se emnet «[Føderåd](#)», [pkt. 3.2.2](#).

#### 17.14 Grøfter

Kostnader til grøfting i skogbruket føres direkte til fradrag (skogkultur).

## 17.15 Hytter

### 17.15.1 Fritakslignede hytter

Om hvilke hytter som skal fritakslignes, se emnet «**Bolig – fritaksligning**». Eventuelle skattepliktige utleieinntekter fra fritakslignede hytter, se sktl. § 7-2 (2), anses ikke som skogbruksinntekt.

Om skogskoier, se pkt. 17.30.

### 17.15.2 Utleiehytter

Utleiehytter skal regnskapslignes, se emnet «**Bolig – regnskapsligning**».

Inntekten fra korttidsutleie av 1 – 2 hytter som ligger på skogbrukseiendommen, anses som inntekt av skogbruk når utleien ikke anses som egen virksomhet eller inngår i annen virksomhet. Inntekten inngår da i grunnlaget for gjennomsnittligning, jf sktl. § 14-81, og i grunnlaget for beregning av personinntekt i skogbruket. Anses utleien som egen virksomhet, men omsetningen utgjør kr 30 000 eller mindre, inngår inntekten i skogbruksinntekten men ikke i grunnlaget for gjennomsnittligning.

Inntekten fra langtidsutleie av 1 – 4 hytter som ligger på skogbrukseiendommen, anses normalt som kapitalinntekt. Inntekten inngår ikke i grunnlaget for beregning av personinntekt i skogbruket og heller ikke i grunnlaget for gjennomsnittligning.

Nærmere om når utleie anses som virksomhetsinntekt, se emnet «**Virksomhet – allment**».

Utleie av skogskoier som er driftsmiddel i skogbruket, inngår alltid i skogbruksinntekten.

### 17.15.3 Avskrivning

Regnskapslignet hytte kan avskrives dersom det dreier seg om utleie med stadig skifte av leieboere, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**», pkt. 16.5.7. Hver hytte avskrives på egen saldo i saldogruppe h. Dette gjelder uavhengig av om hytteutleien anses som inntekt av skogbruk eller som egen virksomhet.

## 17.16 Jakt

### 17.16.1 Generelt

Inntekt av jakt, herunder bortleie av jaktrett, anses som skogbruksinntekt og skal være med i gjennomsnittsberegningen uavhengig av omsetningens størrelse, jf. sktl. § 14-81(1) bokstav c. Kostnader til viltpleie for å opprettholde terrengets jaktverdi er fradragberettiget.

I de tilfellene det er på det rene at eieren ikke har utnyttet jaktretten et år, skal han ikke inntektslignes for jakten, se Riksskattestyrets rundskriv nr. 561 avd. I (Utv. 1977/117).

### 17.16.2 Egen utnyttelse

Inntekt av jakt, herunder fordel ved egen utnyttelse av jaktrett i egen skog, er skattepliktig. Dette gjelder også når utnyttelsen foregår ved deltakelse i jaktlag.

Av praktiske grunner foretas beskatning bare dersom skogeieren har så stort areal innen kommunen at det tilsvarende areal for minst én fellingstillatelse etter de arealnormene som er fastsatt for vedkommende kommune, se Riksskattestyrets rundskriv nr. 561/avd I (Utv. 1977/117). Viltneimnda kan gi opplysning om hvilken arealstørrelse som kreves og om de fellingstillatelser som er gitt de enkelte jaktvald.

Når eieren selv utnytter sin jaktrett, er det verdien per felte dyr som skal skattlegges. Det skal ikke gjøres fradrag i skogeierens inntekt for den delen som faller på vederlagsfri deltakelse fra slektninger og venner som har deltatt i jakten når disse ikke er eller har vært ansatt i skogeierens skogbruksnæring, jf. Riksskattestyrets rundskriv nr. 561/avd I (Utv. 1977/117). Inntekten per dyr skal settes overensstemmende med fordelene/bortleieverdien, men etter en nettobetraktning. SKD fastsetter beløpene i takseringsreglene § 3-2-5.

Ved fastsetting av inntektsfordelen på denne måten (dvs. etter en nettobetraktning) skal det ikke gjøres fradrag for kostnader til hundehold, våpen, skyteprøve mv.

I spesielle tilfeller kan reglene om nettoligning fravikes slik at inntekten fastsettes etter regnskap, jf. Riksskattestyrets rundskriv nr. 561/avd I (Utv. 1977/117). Fradragssatser for

kostnader til gevær, ammunisjon, øvelsesskyting, spesielle klær mv., fastsettes i takseringsreglene § 3-3-3.

#### 17.16.3 *Ansattes utnyttelse*

Hvis ansatte og pensjonister som har vært ansatt hos skogeieren får overdratt hele utnyttelsen av elgjakten vederlagsfritt, regnes dette fullt ut som lønn (naturalytelse). De må da skattlegges etter verdien av det kjøttet den enkelte mottar. Fordelsbeskatning unnlates i praksis hvis den kjøttkvoten som faller på hver ansatt som deltar i jaktlaget er av mindre verdi.

#### 17.16.4 *Bortleie*

Hvis jaktretten leies bort, skattlegges leieinntekten som skogbruksinntekt.

Dersom grunneieren etter utleieavtalen skal ha hele eller deler av felte dyr, skal han i tillegg til kontantvederlaget skattlegges for kjøttverdien av mottatt slakt.

#### 17.17 *Jordskiftelgrensegang*

Omkostninger ved jordskifte og grensegang kan fradragføres direkte, se FIN 8. juli 1985 i Utv. 1985/400. Om fradrag for kostnader til juridisk bistand i forbindelse med erverv av fast eiendom eller rettigheter i fast eiendom, se emnet «[Juridisk bistand/prosesskostnader](#)», pkt. 3.5.

#### 17.18 *Juletre- og pyntegrøntproduksjon*

Juletre- og pyntegrøntproduksjon følger reglene om beskatning av skogbruk, jf. sktl. § 8-2. Dette gjelder også der produksjonen foregår på tidligere dyrket mark. Er det særskilt lignet skog på eiendommen, tas resultatet fra produksjonen av juletrær og pyntegrønt med i grunnlaget for gjennomsnittsligning, jf. sktl. § 14-81. Er det ikke særskilt lignet skog på eiendommen, er det valgfritt om man vil benytte reglene om gjennomsnittsligning når vilkårene for øvrig er oppfylt.

#### 17.19 *Kjøreinntekter*

Kjøreinntekter, det vil si arbeid for andre ved bruk av egne maskiner og redskaper, skal tas med som skogbruksinntekt når kjøringen foregår med traktor eller andre maskiner som er driftsmiddel i skogbruket, såfremt disse brukes minst 60 % i egen skog. Slik inntekt inngår imidlertid ikke i grunnlaget for gjennomsnittsligning. (Det er i praksis lagt til grunn at FSFIN § 8-1-11 nr. 1 bokstav i også skal gjelde for skogbruksvirksomhet.)

#### 17.20 *Konsernbidrag*

Mottatt konsernbidrag kan ikke gå inn i gjennomsnittsligningen. Ytet konsernbidrag kommer ikke til fradrag i den årsinntekten som inngår i gjennomsnittsligningen.

#### 17.21 *Kontingenter*

Skogbruksdelen av kontingenten til Norges Bondelag kan føres til fradrag i skogbruksinntekten selv om jordbruket ikke anses som virksomhet. Om begrensning av fradraget, se emnet «[Kontingenter](#)».

#### 17.22 *Kraftverk*

Inntekt fra kraftverk anses ikke som en del av skogbruksinntekten. Se for øvrig emnet «[Kraftforetak](#)».

#### 17.23 *Lønn*

Lønn som påløper i forbindelse med selve driften av skogbruket, reduserer nettoinntekten som skal gjennomsnittslignes. Lønn som knytter seg til bygninger og anlegg som skal aktiveres, tillegges bygningens eller anleggets inngangsverdi, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 16.15.3.

Om lønn til egne barn, se emnet «[Barn og ungdom](#)».

### 17.24 Mobiltelefon sikringsradio

Sikringsradio anses som driftsmiddel til aktivisering/fradragsføring for skattytere som arbeider i noe omfang i skogen. Skattyter kan velge å kreve fradrag for mobiltelefon i stedet for sikringsradio. Om skattereglene vedrørende mobiltelefon som brukes noe i yrket, se emnet «Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)».

### 17.25 Skadeserstatning

Erstatning for skade på skogbestand, f.eks. ved brann eller storm, er i utgangspunktet skattepliktig inntekt. Dette gjelder uavhengig av om skogen/trærne er totalskadet eller bare delvis skadet. Videre gjelder det uavhengig av om erstatningen er fra Statens Naturskadefond, et forsikringsselskap eller fra andre. Erstatninger inngår i skogbruksinntekten det året erstatningsutmålingen er fastsatt og tas med i grunnlaget for gjennomsnittsligning. Om fordeling av inntekt i forbindelse med ekstraordinær hogst ved naturskade, se pkt. 10.5. Erstatning for skade på grunnen skal skrives ned på grunnens inngangsverdi. Dette gjelder selv om inngangsverdien blir negativ. Erstatning som er kompensasjon fordi avvirking foretas før skogen er hogstmoden, skal ikke skattlegges. Dette bygger på lang praksis som følge av HRD i Utv. 1965/220 (Rt. 1965/347). Se også HRD i Utv. 1970/497 (Rt. 1970/975). Til gjengjeld gis ikke fradrag for kostnader ved denne avvirkingen utover eventuelt vederlag for virket.

Se for øvrig emnet «Skadeserstatning».

### 17.26 Skogbruksplaner og takster

Takst, skogbruksplaner, kart mv. behandles etter reglene for immaterielle driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel». I praksis kan nettokostnadene (etter fradrag for eventuelle tilskudd og uttak fra skogfond) fordeles til fradrag over 10 år.

Er nettokostnadene under kr 15 000, kan beløpet føres til fradrag det året de pådras.

### 17.27 Skogfond

#### 17.27.1 Generelt

Kapittel 4 i skogbrukslova inneholder bestemmelser om avsetning til skogfond og bruk av midler fra fondet. I skogfondforskriften er det gitt utfyllende bestemmelser om skogfond.

Avsetning til skogfond behandles som driftskostnad.

#### 17.27.2 Utbetaling

Utbetaling fra skogfond regnes som skattepliktig inntekt, for forskuddspliktige i den kommune hvor skogen ligger, jf. stkl. § 8-2 (2). Godtar kommunen at skogfondsmidler overføres til bruk i skog i annen kommune, tas de til inntekt der.

Som hovedregel skal skogfondsmidler tas til inntekt når midlene er stilt til disposisjon, dvs. når utbetaling er foretatt. FIN har imidlertid uttalt at beløpet kan inntektsføres i det tidligere året kostnadene er påløpt. En forutsetning er at skogeieren innen utløpet av inntektsåret har fått melding om at beløpet er godkjent til utbetaling. Utbetales skogfondsmidler i året før kostnadene påløper, kan skogeieren vente med inntektsføringen, slik at inntekter og kostnader kommer på samme år.

#### 17.27.3 Dødsfall

Utbetaling av skogfondsmidler til arving, gjenlevende ektefelle og/eller dødsbo, anses fullt ut som skattepliktig inntekt hos mottakeren. (Fondsmidlene skal ikke skattlegges hos avdøde.)

#### 17.27.4 Anvendelse med skattefordel

Av § 11 i skogfondforskriften fremkommer hvilke formål skogfondet kan benyttes til. Frigitte skogfondsmidler utbetalt i inntektsåret, og som brukes til

- skogkultur (§ 11 nr. 1)
- bygging og opprustning av skogsveier (§ 11 nr. 2)
- sommervedlikehold av skogsbilvei (§ 11 nr. 3)

- miljøtiltak (§ 11 nr. 4)
  - skogbruksplanlegging med miljøregistrering (§ 11 nr. 5)
  - investeringer i bioenergitiltak i tilknytning til bruket og som bidrar til varmeleveranser basert på eget råstoff eller lokale skogressurser (§ 11 nr. 6)
  - forsikring mot stormskader og brann på skog (§ 11 nr. 7)
  - kompetansehevende tiltak (§ 11 nr. 8), og
  - oppmerking av eiendomsgrenser og nødvendige håndlangerutgifter i forbindelse med jordskifte av skog (§ 11 nr. 9),
- tas til inntekt med 15 %, jf. sktl. § 8-2 (2) bokstav a og FSFIN § 8-2-1. Resterende 85 % av frigitte midler er endelig skattefrie.

Skattepliktig del av fondsutbetaling til skogbruksplan, jf. sktl. § 8-2 (2) bokstav a, kan nedskrives på planen som kostpris, jf. sktl. § 8-2 (2) bokstav b annet punktum.

Særreglene for bruk av skogfondsmidler er knyttet til den enkelte skattyter og gjelder bare særskilt lignet skog.

For skattytere som har skog i flere kommuner, skal den reduserte inntekten fordeles på den enkelte kommune i forhold til skogfondsmidler brukt med skattefordel i vedkommende kommune.

#### 17.27.5 *Anvendelse uten skattefordel*

Skogfond som frigis til investering i avskrivbart driftsmiddel uten skattefordel etter sktl. § 8-2 (2) bokstav a, skal inntektsføres i sin helhet det året investeringen foretas, jf. sktl. § 8-2 (2) bokstav b første punktum.

#### 17.27.6 *Kontrolloppgave/kontoutskrift*

Fylkesmannen skal ved slutten av hvert regnskapsår sende utskrift til ligningsmyndighetene og til den enkelte skogeier over avvirket kvantum, bruttoverdi og beløp satt av til skogfond, jf. § 10 siste ledd i skogfondforskriften.

#### 17.28 *Skogkulturskogplanting*

Det er fradragsrett 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, jf. sktl. § 8-2 (4). Om tilskudd til skogkultur, se [pkt. 17.36](#).

#### 17.29 *Skogreisning i skogfattige strøk*

Skattyter som innen kommunen enten ikke har skog eller ennå ikke har inntektsgivende skog, kan få fradrag for kostnader til skogreisning med inntil 10 % av alminnelig inntekt ved ligningen til samme kommune, jf. sktl. § 8-2 (5). Dette gjelder bare i områder som anses skogløse eller skogfattige. 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.

#### 17.30 *Skogskoier*

Skogskoie som i hovedsak nyttes i skogsdriften, avskrives på egen saldo i saldogruppe h. Det er da en forutsetning at skogskoia faktisk blir brukt av skattyter selv og/eller leid hjelp i betydelig grad i forbindelse med skogsdriften og at den da ikke i vesentlig grad tjener skogeierens ferie- og fritidsformål. Det er bare i unntakstilfeller at nye eller moderniserte hytter kan anses som skogskoier, se LRD 6. april 1987 (Eidsivating) i Utv. 1987/391 og URD 29. november 1974 (Solør herredsrett) i Utv. 1975/19.

For en arbeidende skogeier hvor hjemmet er langt borte fra eiendommen, kan skogskoie/hytte, i den grad denne ikke nyttes som fritidsbolig, ofte ha karakter av å være pendlerbolig på arbeidsstedet. Slik pendlerbolig gir ikke rett til avskrivning, men rett til fradrag for andel av driftskostnader til pendlerbolig, se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)», [pkt. 7.2.2](#). Dersom skogshusværet i hovedsak klassifiseres som fritidsbolig, skal det fritakslignes.



**17.31 Skogsveier**

Samtlige kostnader til bygging/påkostning av skogsveier skal fradragsføres løpende, jf. sktl. § 8-2 (4). Det er ikke adgang til å aktivere kostnader til nye skogsveier og avskrive disse. Bygges det kombinert skogsvei og vei til hyttefelt, utfartsområde o.l., må veikostnadene fordeles slik at bare skogsveidelen kommer til fradrag. Det er en forutsetning for fradrag for skogbruksdelen at hovedbruken gjelder skogbruket. Om tilskudd til veibygging, se [pkt. 17.36](#).

Det gis ikke direkte fradrag for kjøp av andel i en allerede eksisterende skogsbilvei, men kostnadene skal aktiveres som en del av inngangsverdien på skoggrunnen.

Om stiftelse av rettighet til bruk av skogsbilvei, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)», [pkt. 3.1](#).

**17.32 Snøscooter**

Snøscooter som i det vesentligste brukes til transport av skogsvirke, anses som driftsmiddel i virksomhet og aktiveres for avskrivning i saldogruppe d. Dette vil som regel bare gjelde større snøscootere som er hensiktsmessig konstruert for slik transport (ofte med fastmontert vinsj).

Brukes slik snøscooter også privat, må kostnadene vedrørende privat kjøring tilbakeføres. Fordelen ved den private bruken kan i praksis beregnes etter en forholdsmessig fordeling av kostnadene.

Mindre snøscootere som særlig er konstruert for persontransport, 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.

**17.33 Studiereiser og kurs**

Om studiereiser og kurs, se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

**17.34 Sykepenger**

Sykepenger er skattepliktige, men tas ikke med i næringsoppgaven og inngår ikke i den årsinntekten som skal gjennomsnittslignes. Sykepengene skal skattlegges i bostedskommunen selv om de erstatter skogbruksinntekt som skal skattlegges stedbundet. Sykepengene føres direkte i selvangivelsen.

Se for øvrig emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

**17.35 Telefon**

Om kostnader til telefon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

**17.36 Tilskudd til nærings- og miljøtiltak i skogbruket (MIS-tilskudd)**

Forskrift 4. februar 2004 nr. 447 om tilskudd til nærings- og miljøtiltak i skogbruket, har bestemmelser om tilskudd til bl.a.

- skogkultur (§ 4)
- veibygging (§ 5)
- ulike miljøtiltak (§ 6)
- drift med taubane, hest mv (§ 7)
- utdrift av skogsvirke til bioenergi mv. (§ 8)

Felles for tilskuddene etter ovennevnte forskrift er at de skal dekke fradragsberettigede kostnader og/eller kompensere for tapte skattepliktige inntekter. Tilskuddene er skattepliktige i det året de innvilges, og inngår dette året i grunnlaget for eventuell gjennomsnittsligning.

Benyttes tilskuddet til investeringer knyttet til nærings- og miljøtiltak, kan tilskuddet nedskrives på disse investeringene. Foretas ikke investeringene i det året tilskuddet gis, kan skattlegging utsettes til det senere året hvor investeringene skjer og nedskrivning kan foretas, se også emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)», [pkt. 5](#). For at utsettelse med skattlegging skal gis, må skattyter på forespørsel kunne legge fram en framdriftsplan og kostnadsestimat for de investeringer som skal foretas.

**17.37 Tomtesalg**

Gevinst ved salg av tomt fra skoggrunn inngår ikke i grunnlaget for gjennomsnittsligning. Om behandlingen av gevinst ved salg av tomt i forhold til personinntekt, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 4.3.2.

**17.38 Underskudd**

Årets underskudd i skogbruk kan overføres til fradrag i andre inntekter i samme inntektsår, både i skogkommunen og i andre kommuner. 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 i samtlige kommuner 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.

Tidligere års underskudd i skogbruk kan ikke fremføres til fradrag mot inntekt i senere inntektsår, heller ikke mot inntekt i skogbruket, jf. sktl. § 14-6 (4). Underskuddet inngår i grunnlaget for eventuell gjennomsnittsligning. Fremføringsadgangen avskjæres selv om det ikke foretas gjennomsnittsligning.

Ved opphør av virksomhet kan ikke opphørsårets underskudd i skogbruk tilbakeføres til fradrag i tidligere år, jf. sktl. § 14-7 (3).

Underskudd utenom skogbruket kan føres til fradrag i skogbruksinntekt etter eventuell gjennomsnittsberegning. Dette gjelder både ved overføring for samme år, ved fremføring til senere år, og ved tilbakeføring ved opphør av virksomhet, når vilkårene for øvrig er oppfylt. Se for øvrig emnet «Underskudd».

**17.39 Ungskogforsikring**

Ordningen med engangspremie til ungskogforsikring ble opphevet fra 1. juli 2005. Fordeling av resterende fradrag for slik engangsbetalt premie kan videreføres i den utstrekning skogeieren ikke har fradragsført hele premiesummen tidligere år. Det har vært lagt til grunn at slik premie bør fordeles til fradrag over 20 år (kostnadsfordeling). Det er likevel i praksis godtatt at premien fradragsføres over et kortere tidsrom, likevel ikke under fem år.

**17.40 Uttak av virke****17.40.1 Virke til eget bruk**

Tømmer som uttas til eget bruk, verdsettes vanligvis til antatt salgsverdi på skogens vanlige leveringssted. Verdien reduseres med sparte kostnader sammenlignet med om tømmerkvantumet hadde vært solgt (herunder også spart avvirkningsavgift og eventuelt innsparte kostnader til fremdrift). Verdien økes med ekstra kostnader i forbindelse med kjøring til sagbruk eller til gården, slik at regnskapet skal vise det samme nettoresultatet som om tømmeret hadde vært levert for salg.

Uttak av brensel skal settes til den verdien veden har, hjemkjørt og ferdig til bruk. SKD fastsetter i takseringsreglene § 3-2-6 beløpssetter for uttak av brensel fra egen skog i de tilfellene det i hovedsak benyttes ved til oppvarming av egen bolig.

Kostnadene fradragsføres i skogregnskapet på vanlig måte.

**17.40.2 Virke gitt bort som gave eller arveforskudd**

Hvis det gis bort skogvirke, skal verdien av dette inntektslignes hos skogeieren. Verdien av avvirket skogvirke settes til salgsverdien. Er det gitt bort tømmer på rot, settes verdien til rotverdi.

Verdien oppgis også på fastsatt skjema til arveavgiftsmyndighetene.

**17.41 Verktøygodtgjørelse**

Godtgjørelse på kr 27 per time til skogsarbeidere til dekning av kostnader ved hold av motorsag og annen redskap (avskrivning, vedlikehold og driftskostnader) anses ikke å gi overskudd, jf. takseringsreglene § 1-2-10.

## 17.42 Vern av skog

Om skattefritak for erstatning ved skogvern, se sktl. § 9-3 (6), jf. § 9-13 (8), og emnet «Jordbruk – realisasjon», pkt. 8.

# Sluttvederlag

- Sktl. § 5-10 bokstav d og § 5-15 (1) bokstav a.
- Lignl. § 9-12.
- Skd. nr. 10/09.

## 1 Generelt

I utgangspunktet er sluttvederlag og tilleggssluttvederlag skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-10 bokstav d. Det er likevel omfattende unntak fra skatteplikten for tariffestet sluttvederlag og tilleggssluttvederlag, se nedenfor. For sluttvederlag som ikke er tariffestet, men som er av samme art, er det praktisert skattelempling på generelt grunnlag, se pkt. 2.4.2.

## 2 Gjeldende regler

### 2.1 Tariffestet sluttvederlag

#### 2.1.1 Generelt

Det er på visse vilkår gitt skattefritak for sluttvederlag og tilleggssluttvederlag i sktl. § 5-15 (1) bokstav a nr. 1 (sluttvederlag) og nr. 2 (tilleggssluttvederlag). Vilårene knytter seg både til avtalens formelle forankring (hvem som er partene i avtalen) og til avtalens vilkår (både beløp, tjenestetid og alder). Sluttvederlag gis i utgangspunktet bare til arbeidstakere som ufrivillig må slutte i arbeid – helt eller delvis – på grunn av innskrenkning, nedbemanning, avvikling eller konkurs. Arbeidstakere som blir avskjediget eller sagt opp på grunn av «eget forhold» kan ikke få skattefritt sluttvederlag.

Om de nærmere vilårene for å få sluttvederlag og størrelsen på tariffestet sluttvederlag etter overenskomsten mellom LO og NHO, se internettadressen [www.sluttvederlag.no](http://www.sluttvederlag.no)

#### 2.1.2 Engangsvederlag

Sluttvederlag som i samsvar med overenskomst mellom hovedorganisasjonene LO og NHO blir utbetalt i én sum til arbeidstakere ved oppsigelse, regnes ikke som skattepliktig inntekt, se sktl. § 5-15 (1) bokstav a nr. 1 første punktum.

I HRD i Utv. 2004/241 (Rt. 2004/200) åpnes det for at også avtale mellom staten og en hovedorganisasjon kan omfattes av skattefritaket. For å bli ansett som ikke-skattepliktig inntekt må sluttvederlaget i så fall ligge innenfor rammene i LO-NHO-avtalen både i forhold til arbeidstakers alder, tjenestetid og beløp.

I praksis er det også åpnet for at sluttvederlag etter avtaler mellom andre organisasjoner som ikke er hovedorganisasjoner kan anses som skattefrie inntekt, såfremt partenes rettigheter og plikter ligger innenfor rammene av LO-NHO-avtalen, se FIN 20. januar 2004 i Utv. 2004/218.

I følge lovforarbeidene og praksis er det et krav at oppsigelsen er ufrivillig for arbeidstakeren, se HRD i Utv. 2004/241 (Rt. 2004/200). Normalt vil derfor en oppsigelse fra arbeidstakers side føre til at sluttvederlag vil være skattepliktig. Bare i de følgende to tilfeller er det skattefrihet ved arbeidstakers egen oppsigelse:

- Skattyter sier opp mot å gå av med førtidspensjon i en situasjon hvor han ville blitt sagt opp av arbeidsgiver på grunn av innskrenkning, nedbemanning eller lignende. Videre vil avtale om fratreden som inngås i forbindelse med nedbemanning likestilles med arbeidsgivers oppsigelse. Dette følger av avtalen mellom LO og NHO. Sluttvederlag kan ikke utbetales skattefritt ved generell førtidspensjonering.
- Den tilsatte slutter på grunn av varig sykdom eller svakhet. Det stilles i slike tilfeller ikke krav til formell oppsigelse, det er tilstrekkelig at arbeidsgiver og arbeidstaker anser arbeidsforholdet for opphørt uten oppsigelse. Skattyter må likevel kunne dokumentere

at arbeidsforholdet er brakt til opphør og at årsaken til dette er sykdom eller svekket helse. Arbeidstakers uførhet skal dokumenteres ved legeattest eller NAVs vedtak eller innstilling i sak om innvilgelse av uførepensjon.

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av skattefritt sluttvederlag.

Om utbetaling av «fallskjerm», erstatning for tort og svie mv. ved fratreden, se emnet «Skadeserstatning».

### 2.1.3 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, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav a nr. 1. Denne skattefriheten vil bare være aktuell for arbeidstakere fra fylte 64 år til fylte 67 år. Skattefriheten gjelder tilsvarende for arbeidstakere som er født i 1948 eller tidligere, og som etter fylte 62 år mottar avtalefestet pensjon etter vedtekter godkjent av departementet (AD). I offentlig sektor utbetales ikke slikt løpende sluttvederlag.

## 2.2 Tillegssluttvederlag

Utbetales tillegssluttvederlag etter avtale mellom den enkelte arbeidsgiver og arbeidstakerne, regnes som inntekt den delen som overstiger 50 % av det beløpet den enkelte arbeidstaker har krav på etter overenskomst mellom hovedorganisasjonene, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav a nr 2. Forutsetningen for skattefrihet for tillegssluttvederlaget er at sluttvederlaget ligger innenfor de rammene (beløp og vilkår for øvrig) som er avtalt mellom LO og NHO.

### Eksempel

Sluttvederlag i henhold til overenskomst: kr 30 000 (skattefritt). Videre er det utbetalt tillegssluttvederlag på kr 20 000. Beregningen av den skattepliktige delen av tillegssluttvederlaget foretas slik:

Tillegssluttvederlag	20 000
- 50 % av kr 30 000	15 000
= Skattepliktig del	5 000

### 2.3 Sluttvederlag som overstiger beløpsgrensen

Overstiger sluttvederlaget beløpsgrensen for skattefritak, vil hele sluttvederlaget være skattepliktig. Om tillegssluttvederlag, se ovenfor.

## 2.4 Ikke-tariffestet sluttvederlag

### 2.4.1 Generelt

Utbetalt sluttvederlag som ikke følger av overenskomst mellom slike parter som er nevnt i pkt. 2.1.2, regnes som inntekt i sin helhet. Det samme gjelder sluttvederlag der partenes rettigheter og plikter går ut over det som følger av avtalen mellom LO og NHO.

For AFP-pensjonister i offentlig sektor vil eventuelt tillegg til AFP-pensjon være skattepliktig i sin helhet.

Skattepliktig sluttvederlag inngår i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift.

### 2.4.2 Ettergivelse av utlignet skatt

Der det er utbetalt sluttvederlag som ikke faller inn under reglene om skattefrihet ovenfor, men som klart er av samme art, har FIN anbefalt at skatten ettergis etter søknad. Spørsmål om nedsettelse/ettergivelse på slikt grunnlag behandles etter lignl. § 9-12. Søknad om nedsettelse/ettergivelse rettes til skattekontoret som behandler denne og fatter vedtak. Skattekontorets vedtak i slike saker kan ikke påklages. Se for øvrig Skd. nr 10/09.

# Sokkelarbeidere

- Sktl. § 2-3 (1) bokstav h, § 5-11, § 5-12 og § 5-15 (1) bokstav e.
- FSVIN § 5-11-1 og § 5-12-10.
- Petrl. sktl. § 2, jf. § 1.
- Takseringsreglene § 1-3-7.

## 1 Generelt

### 1.1 Personer bosatt i Norge

Personer som anses skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett, skal for inntekt opptjent ved arbeid på kontinentalsokkelen, skattlegges i sin bostedskommune etter skattelovens regler. Om når en person anses bosatt i Norge, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)».

### 1.2 Personer bosatt i utlandet

For personer som ikke anses bosatt i Norge etter norsk intern rett, kan inntekt opptjent ved arbeid på norsk kontinentalsokkel bare skattlegges etter petroleumsskatteloven eller sktl. § 2-3 (1) bokstav h. Skatteplikten kan være begrenset ved skatteavtale. Om når en person anses bosatt i Norge, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)».

Skattleggingen av disse personene foretas av Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Disse skattytere behandles ikke nedenfor.

## 2 Personer bosatt i Norge

### 2.1 Fri kost og losji på plattform og annen sokkelinnretning

Sokkelarbeidere får fri kost og losji på plattformen. Reglene nedenfor gjelder pendleropphold. Opphold på sokkelen som anses som tjenestereise/yrkesopphold, følger de vanlige reglene.

Fritt losji i forbindelse med pendleropphold på plattform og annen sokkelinnretning er ikke skattepliktig inntekt for sokkelarbeidere, se sktl. § 5-15 (1) bokstav e nr. 1. Dette gjelder selv om de får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen.

Fri kost på plattform og annen sokkelinnretning er skattepliktig bare hvis skattyteren har en samlet årlig personinntekt som overstiger kr 600 000. Dette innebærer at sokkelarbeidere med samlet personinntekt som ikke overstiger kr 600 000 heller ikke skal skattlegges for kostbesparelse.

Det er den samlede årlige personinntekten som er avgjørende ved vurderingen, og ikke bare inntekt fra arbeid på sokkelen. Verdien av fri kost på sokkelen skal også regnes med i vurderingen. Overstiges beløpsgrensen, er all kostgodtgjørelse skattepliktig, se Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) pkt. 6.3.1.

Om arbeidsgiveravgift for fri kost på sokkelinnretning, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», pkt. 3.9.5.

### 2.2 Småutgifter

Sokkelarbeidere har normalt fri telefon på plattformen. Arbeidstakere på faste installasjoner i Nordsjøen har derfor ikke uten videre krav på fradrag for småutgifter etter takseringsreglene.

Arbeidstakere som må betale for bruk av telefon om bord gis fradrag for småutgifter ved å bo utenfor hjemmet med

- faktisk beløp etter dokumentasjon, eller
- skjønnsmessig fastsatt beløp som normalt ikke bør overstige takseringsreglenes satser (§ 1-3-7) for småutgifter på kr 75 per døgn.

Se FIN 6. februar 1986 i Utv. 1986/213.

Arbeidstaker som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen, kan ikke i tillegg få fradrag for småutgifter.

## 2.3 Reise mellom hjem og plattform

### 2.3.1 Generelt

Arbeidsperiode er som hovedregel delt opp slik: 14 dager arbeid og 28 dager fri. Ansatte ledere og ansatte hos innleide kontraktører kan ha andre ordninger. Inndeling i arbeidsperioder fører til en betydelig pendling av arbeidstakere fra hele landet og utlandet til plattformen via helikopterbasene bl.a. på Flesland i Bergen og Sola utenfor Stavanger. Av hensyn til behandlingen må en dele opp slike reiser i to deler, nemlig en reise mellom hjem og helikopterbase og en reise mellom helikopterbasen og plattform.

### 2.3.2 Reisen mellom helikopterbasen og plattform

Reisen mellom helikopterbasene og plattformen besørges av arbeidsgiver. Denne del av reisen regnes alltid som yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav g. Verdien av fri reise på denne strekningen kommer derfor ikke til inntekt og medfører heller ikke noe fradrag for arbeidstakeren. Dette gjelder uavhengig av om man overnatter på plattformen eller reiser frem og tilbake til plattform samme dag. Dette gjelder også for arbeidstakere som får 10 % standardfradrag ved ligningen. Videre gjelder det for arbeidstakere som pendler videre til et hjem utenfor EØS-området.

### 2.3.3 Reisen mellom hjem og helikopterbasen

Reisen mellom hjem og helikopterbase vil være en besøksreise der sokkelarbeidere er ansatt og overnatter på plattformen, og derfor anses å være pendlere. Reisen vil være en besøksreise også for visse personer som pendler til bolig i annen EØS-stat, se emnet «**Merkostnader – EØS-pendlere**». Om fradragsretten i forbindelse med reise til et hjem utenfor EØS-området, se emnet «**Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt**».

Selv om en arbeidstaker er pendler, vil den første og siste reisen være en yrkesreise. Vedkommende kan likevel velge å behandle disse reisene som en besøksreise.

Om fradrag for kostnader til besøksreise, behandling av godtgjørelse til dekning av reisekostnadene eller behandling av fri reise for personer som pendler til hjem i Norge, se emnet «**Merkostnader – besøksreiser til hjemmet**».

Om fradrag for kostnader til besøksreise, behandling av godtgjørelse til dekning av reisekostnadene eller behandling av fri reise for personer som pendler til bolig i utlandet, se emnet «**Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt**».

I noen tilfeller vil reise mellom hjem og helikopterbase og oppholdet på plattformen karakteriseres som yrkesreise/yrkesopphold for sokkelarbeideren. Dette vil være tilfelle der skattyter ikke arbeider fast på plattformen, men utfører oppdrag av kortere varighet. I så fall er kostnadene fradragsberettiget etter reglene for kostnader i yrket. Utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnadene behandles da etter nettometoden.

Reisekostnadene mellom hjem og helikopterbasen dekkes som regel helt eller delvis av arbeidsgiver – herunder også kost og losji under reisen.

Fri kost og losji under tjenestereise/yrkesopphold er alltid skattefri. Dette vil gjelde også for personer som får 10 % standardfradrag ved ligningen. Om skille mellom person på yrkesreise og pendler, se emnet «**Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser**».

Om fradrag for kostutgifter og om behandling av godtgjørelse for kost på besøksreisen, se emnet «**Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting**», pkt. 2.4 og pkt. 3.3.7. Reisetiden på besøksreisen regnes mellom plattform og hjemmet. Eventuelt fradrag for merkostnader til kost under besøksreisen inngår ikke i minstefradraget.

### 2.3.4 Spesielt om ekstrakostnader ved utsettelse/avlysning av reisen fra helikopterbase til plattform

Lar ikke reisen fra helikopterbasen til plattformen seg gjennomføre til planlagt tid, f.eks. fordi været er for dårlig, må skattyter vente, og hvis ventetiden blir for lang, enten ta inn på hotell eller snu og reise hjem. Ekstrakostnader til kost, losji og/eller reise som oppstår i slike tilfeller, skal anses å være knyttet til en yrkesreise.

Det er fradragsrett for slike ekstrakostnader, også for personer som får 10 % standardfradrag. Fradraget inngår i utgangspunktet ikke i minstefradraget, men vil inngå for personer som snur og reiser hjem uten å overnatte utenfor hjemmet på turen.

Dekker arbeidsgiver ekstrakostnadene eller yter arbeidsgiver fri kost og/eller losji i forbindelse med utsatt/avlyst reise, skal det ikke skattlegges noen fordel hos arbeidstakeren. Dette gjelder også for personer som får 10 % standardfradrag.

## 2.4 Arbeid utført på britisk sokkel

### 2.4.1 Generelt

Personer som er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett er skattpliktige for lønn ved arbeid utført på britisk sokkel. Inntekten kan også skattlegges i Storbritannia. Skattyter kan kreve kreditfradrag for skatt betalt i Storbritannia i norsk skatt på samme inntekt. Se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», pkt. 4. Se skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia (St.prp. nr. 9 (2000-2001)). Om trygdeavgift, se nedenfor.

Storbritannia har regler som medfører at skattyter kan få refundert en del av den skatten som trekkes og innbetales til britiske skattemyndigheter under løpende arbeidsforhold. Det skal bare gis kreditfradrag for den delen av britisk skatt som skattyter ikke kan få refundert.

Lønnsinntekter opptjent om bord på skip eller luftfartøyer som brukes til transport av forsyninger eller lignende virksomhet, skal beskattes i den stat hvor den som opererer fartøyet er hjemmehørende. Kan inntekten beskattes i Storbritannia, skal dobbeltbeskatning unngås ved anvendelse av kreditmetoden.

Arbeidstakere som er bosatt i Norge og som er engasjert i forbindelse med rørledningstransport av olje og gass fra Norge, skattlegges bare i Norge, selv om arbeidsstedet er på britisk sokkel.

Om anvendelsen av de norske reglene om forskuddstrekk og kreditfradrag for personer bosatt i Norge som arbeider på britisk sokkel, se FIN 26. april 2002 i Utv. 2002/890 og FIN 7. mai 2002 i Utv. 2002/899.

Om behandling av skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge, men som anses bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)», pkt. 2.7.

### 2.4.2 Trygdeavgift

Den som pendler mellom bosted i Norge og arbeidssted på britisk kontinentalsokkel, og får lønn utbetalt fra arbeidsgiver i Norge, er trygdet i Norge, jf. ftrl. § 2-1. Inntekt opptjent på britisk sokkel skal inngå i grunnlaget for beregning av trygdeavgift.

### 2.4.3 Arbeidsgiveravgift

Norske arbeidsgivere skal også svare arbeidsgiveravgift av lønn til arbeidstakere bosatt i Norge for arbeid utført på britisk sokkel.

## 2.5 Arbeid utført på andre lands sokler

Om skatteplikt for lønn opptjent ved arbeid på andre lands sokler, se Skd. nr. 4/2007 i Utv. 2007/687 pkt. 42.16 og Skd nr. 8/2008 i Utv. 2008/775 pkt. 32.5.

## 2.6 Særskilt fradrag for sjøfolk

Om hvem som har krav på særskilt fradrag for sjøfolk, se emnet «[Sjøfolk](#)».

# Stipend

– Sktl. § 5-10 bokstav a, § 5-15 (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, jf. sktl. § 5-42 bokstav a.
- Om fradrag for kostnader, se nedenfor.

## 2 Forskningsstipend

Forskningsstipend utbetalt i arbeidsforhold, er skattepliktig.

Forskningsstipend utbetalt utenfor arbeidsforhold som skal erstatte arbeidsinntekt, er også skattepliktig, se sktl. § 5-1, jf. § 5-10 bokstav a. Ved vurderingen av om stipendet erstatter arbeidsinntekt, legges det bl.a. vekt på om stipendet er stort nok til å bidra vesentlig til dekning av mottakers vanlige leveomkostninger. Skatteplikten gjelder selv om mottakeren ikke har noen rettslig forpliktelse til bestemte prestasjoner overfor stipendytteren. Skatteplikten gjelder enten stipendet utbetales med et bestemt beløp per mnd. eller med engangsbetaling. Se FIN 25. mars 1999 i Utv. 1999/992 og URD 4. april 1991 (Trondheim byrett) i Utv. 1991/615.

## 3 Idrettsstipend

Stortinget bevilger idrettsstipend til toppidrettsutøvere. Dette statsstipendet blir samordnet med stipend gitt av Norges Idrettsforbund og Norges Olympiske komité i tre typer stipend. A-stipend og B-stipend på henholdsvis kr 120 000 og kr 70 000 som resultat av prestasjon. I tillegg gis det et utviklingsstipend på kr 60 000 beregnet på morgendagens toppidrettsutøvere. For å kunne motta fullt stipend må idrettsutøveren ikke ha en inntekt som overstiger kr 500 000. Ved høyere inntekt avkortes stipendiet forholdsmessig. Stipendene er i utgangspunktet skattepliktige. I den grad skattyter har kostnader til idrettsutøvelse som er fradragberettiget etter de vanlige regler, kan nettometoden anvendes. Dette innebærer at bare eventuelt overskudd, herunder dekning av tapt arbeidsfortjeneste, er skattepliktig inntekt, se [pkt. 8](#).

## 4 Kunstnere

Kunstnerlønn bevilget av Stortinget, samt æres- og kulturpriser utdelt av staten, fylkeskommune eller kommune regnes ikke som inntekt, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav j.

Kulturdepartementet deler ut en rekke kunstnerstipend:

- Arbeidsstipend og arbeidsstipend for yngre-/nyetablerte kunstnere er skattepliktig.
- Stipend for eldre, fortjente kunstnere utbetales som regelmessig personlig understøttelse og er skattepliktig, se sktl. § 5-42 bokstav a.
- Stipend basert på gjennomført kunstutdanning er skattefritt.

Andre stipend er skattepliktig inntekt dersom de har tilstrekkelig tilknytning til den kunstneriske aktiviteten. Nettometoden benyttes for ikke-næringsdrivende, se emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

## 5 Reisestipend

Overskudd på reisestipend i arbeidsforhold er skattepliktig inntekt. Skatteplikt for eventuelt overskudd på reisestipend utenfor arbeidsforhold, må vurderes konkret i forhold til sktl. § 5-1.

Reisestipend utbetalt fra Statens lånekasse for utdanning er skattefritt.

## 6 Utdanningsstipend

### 6.1 Utdanningsstipend i arbeidsforhold

Om utdanningsstipend, lønn under studietid mv., se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)».

### 6.2 Utdanningsstipend utenfor arbeidsforhold

Utdanningsstipend utenfor arbeidsforhold fra for eksempel legater eller fond er ikke skattepliktig når det utbetales for å gå på skoler, høyskoler og universiteter frem til avsluttende eksamen. Det arbeidet som utføres ved å gjennomføre selve studiet, gir ikke stipendiet



karakter av å være i arbeidsforhold. Skattefriheten vil også gjelde lommepenger, fri kost og losji på skolen. Utdanningsstipend utenfor arbeidsforhold etter avsluttende eksamen er i alminnelighet skattepliktig inntekt når det er egnet til å bidra vesentlig til mottakers leveomkostninger i perioden, for eksempel ved stipendiater, jf. sktl. § 5-1 og § 5-10 bokstav c. Det er ikke en forutsetning for skatteplikten at mottaker har rettslig forpliktelse til å yte bestemte prestasjoner overfor utbetaleren, f.eks. en utredning, en rapport eller arbeide en viss tid for utbetaleren etterpå. Se for øvrig Ot.prp. nr. 18 (1968-1969) side 46.

### 6.3 *Grensen mellom stipend i og utenfor arbeidsforhold*

Om eksempel på skattepliktig stipend, se URD 3. november 1997 (Solør herredsrett) i Utv. 1998/63.

### 7 *Avskrivning/ettergivelse av utdanningslån*

Om avskrivning/ettergivelse av utdanningslån, se emnet «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

### 8 *Fradrag for kostnader*

Når skattyter mottar stipend til dekning av kostnader i forbindelse med utdanning/kurs, se emnet «Utgiftsgodtgjørelse». Om fradrag for kostnader i arbeidsforhold, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader». Når skattyteren har hatt kostnader som ikke er dekket av stipendet, må fradragretten for underskudd vurderes etter vanlige regler, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader». Om når eventuelt overskudd på stipend er skattepliktig, se ovenfor.

### 9 *Minstefradrag*

Skattepliktig overskudd på stipend går inn i grunnlaget for beregning av minstefradrag. Underskudd på stipend inngår i minstefradraget bortsett fra den del av underskuddet som skyldes merkostnader til kost og losji ved opphold borte fra hjemmet.

### 10 *Tidfesting av inntekt og fradrag*

Om tidfesting ved skatleggingen av stipend, se emnene 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 skatlegges i tidfestingsåret, men tas med ved ligningen for det påfølgende år.

### 11 *Skattested*

Stipend skatlegges i bostedskommunen.

## Storingsrepresentanter mv.

- Sktl. § 3-1 (7), § 6-1 og § 6-13.
- FSFIN § 3-1-7.
- Takseringsreglene § 1-3-2 og § 1-3-6.

### 1 *Skattestedet*

Medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor skal etter sktl. § 3-1 (7) anses skattemessig bosatt i den kommune der de hadde sitt bosted før de tiltrådte. Dette gjelder bare så lenge representanten disponerer bolig til privat bruk under opphold i denne kommunen. Om når en representants foreldrehjem kan anses som registreringsmessig bosted, se FIN 25. september 1997 i Utv. 1997/1295. Representantens ektefelle og barn i felles husstand

anses bosatt samme sted med mindre de har særlig svak tilknytning til denne boligen og ikke lignes under ett med representanten.

## 2 Adgang til å frasi seg skattefordeler

Medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor kan frasi seg de skattemessige fordeler ved å anses som bosatt i Finnmark og Nord-Troms, se FSFIN § 3-1-7. Dette gjelder fordelene av et særskilt fradrag i alminnelig inntekt, jf. sktl. § 15-5, lavere skattesats på alminnelig inntekt og lavere toppskattesats, se for øvrig emnet «Finnmark og Nord-Troms (den særskilte tiltakssonen)». Melding om å frasi seg skattemessige fordeler ved å anses bosatt i Finnmark eller Nord-Troms gis til skattekontoret for ett år av gangen. Slik melding endrer ikke skattyterens skattemessige bosted.

## 3 Inntekten

Storingsrepresentantenes godtgjørelse regnes som lønn.

I tillegg til dette mottar representantene andre godtgjørelser som skal innberettes og behandles på vanlig måte etter gjeldende regler.

Om behandling av fri bolig for storingsrepresentanter, se emnet «Bolig – fri bolig».

## 4 Fradrag

### 4.1 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.

Nærmere om flyttekostnader, se emnet «Flyttekostnader».

### 4.2 Merkostnader ved opphold utenfor hjemmet

#### 4.2.1 Generelt

Storingsrepresentanter gis fradrag for eventuelle merkostnader til bolig og kost etter de vanlige regler, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet». Utgangspunktet er at det faktiske antall døgn skattyter oppholder seg utenfor det skattemessige bosted legges til grunn. Fradrag for merkostnader til kost gis ikke for tidsrom hvor skattyteren til tross for sitt opphold utenfor det skattemessige bosted likevel har felles husholdning med sin ektefelle og barn. Fradrag kan heller ikke gis for de dagene representanten ikke må oppholde seg utenfor hjemmet av hensyn til verv som storingsrepresentant. Stortinget hadde i 2012 møtevirksomhet i periodene 9. januar til 15. juni og 1. oktober til 19. desember.

#### 4.2.2 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 190 per dag, jf. takseringsreglene § 1-3-2, mens de som har sitt hjem (faste bopel) i Oslo eller inntil 40 kilometer fra Stortinget, får kr 82 per dag, jf. takseringsreglene § 1-3-6. 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 statlig regulativ for reise i inn- eller utland.

Representanter som reiser hjem etter endt arbeidsdag, anses ikke å ha merutgifter til kost. Dagpengene skal da skattlegges som lønn. Godtgjørelsen til kost med kr 82 anses imidlertid ikke å gi overskudd i de tilfeller representanten har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, og må antas å ha kostnader til mat, jf. takseringsreglene § 1-3-6.

Representanter som anses som pendlere, skal beskattes for eventuelt netto overskudd etter de vanlige regler, se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)».

#### **4.3 Reisekostnader i forbindelse med utøvelsen av vervet**

På de fleste offentlige transportmidler innenlands betaler ikke stortingsrepresentantene noen del av reisekostnadene selv. For kostnader representanten dekker selv gjelder de vanlige regler. Om kostnader til valgkamp, se [pkt. 4.9.2](#).

#### **4.4 Kostnader til besøksreise**

Stortinget dekker alle reisekostnader mellom Stortinget (eller tjenesteleiligheten) og representantens hjemsted inntil en gang per uke for representanter som har leilighet/bolig i tillegg til egen bolig på hjemstedet og som bor mer enn 40 km fra Stortinget. Om fradrag for besøksreiser, se emnet «[Merkostnader – besøksreiser til hjemmet](#)».

#### **4.5 Kostnader til aviser**

Om kostnader til aviser, se emnet «[Avis mv.](#)».

#### **4.6 Elektronisk kommunikasjon**

Om elektronisk kommunikasjon, se emnet «[Elektronisk kommunikasjon \(telefon mv.\)](#)».

#### **4.7 Gruppekontingent**

Om fradragsrett for «gruppekontingent», «partiskatt» og lignende, se emnet «[Partiskatt](#)».

#### **4.8 Kostnader til fjernsynsapparat**

For representanter som anses bosatt utenfor hjemmet, kan fjernsynsapparat som er anskaffet til bruk under opphold i Oslo-området anses som driftsmiddel i yrket. Om aktivering/direkte fradragsføring, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)». Kostnadene inngår i eventuelt minstefradrag.

#### **4.9 Andre kostnader**

##### **4.9.1 Generelt**

Kostnader til for eksempel

- andel i godtgjørelse til gruppesekretær
  - skrivehjelp, PC, porto o.l.
  - tidsskrifter og bøker som er aktuelle i forbindelse med stortingsvervet
- inngår i minstefradraget når dette benyttes.

##### **4.9.2 Kostnader til valgkamp mv.**

Representanter som selv må dekke kostnadene til valgkamp har ikke krav på fradrag for disse kostnadene. Derimot har stortingsrepresentanten normalt krav på fradrag for udekede kostnader som står i sammenheng med politisk virksomhet utenfor Stortinget i valgperioden. Kostnadene inngår i minstefradraget.

## Studiereise/kongressdeltagelse mv.

– Sktl. § 5-1 og § 6-1.

### **1 Fradragsrett for egne reiser**

#### **1.1 Hovedregel**

Kostnader til studiereiser, kongressdeltakelse, årsmøter, seminar, kurs, messer mv. er fradragsberettigede bare når studiereisen mv. tar sikte på å

- vedlikeholde skattyterens yrkesmessige kunnskaper, og/eller
  - holde skattyteren à jour med utviklingen i yrket.
- Fradragsretten er knyttet til studiereiser mv. med faglig innhold som er relevant for skattyterens inntektsgivende aktivitet. Derimot er det ikke fradragsrett for kostnader til reiser som gjelder emner av mer indirekte interesse for yrket som f.eks. samfunnspolitikk, lønnspolitikk eller forenings saker. Fradragsretten skal bedømmes etter de samme regler enten skattyteren er næringsdrivende eller lønsmottaker.

Se HRD i Utv. 1992/15 (Rt. 1991/1182) (Brenden) (Lærer ved ungdomsskolen hadde krav på fradrag for kostnader ved studietur til Egypt). Se også HRD i Utv. 1962/483 (Rt. 1962/614) (Tronier) (Adjunkts fradrag for utgifter ved deltakelse i språkkurs i utlandet).

## 1.2 Videreutdanning mv.

Om fradrag i forbindelse med videreutdanning, se emnet «Utdanning – tilskudd og kostnader».

## 1.3 Kombinasjon av faglige og andre aktiviteter

### 1.3.1 Generelt

Dersom studiereiser mv. omfatter fagformål, som gir rett til kostnadsfradrag, og andre aktiviteter som ikke gir fradragsrett, f.eks. videreutdanning eller ferie, vil det normalt være spørsmål om å gi fradrag for enten

- alle kostnader med unntak av kostnader som utelukkende gjelder ikke-fradragsberettigede formål, eller
- ingen av kostnadene med unntak av kostnader som utelukkende gjelder fradragsberettigede formål.

Ved denne vurderingen skal det legges vekt på hva som er hovedformålet med reisen. Dersom skattyteren f.eks. etter at fagdelen er avsluttet, enten på eget initiativ eller i forbindelse med kurset mv. tar en rundtur/ferieopphold, må det gjøres en samlet vurdering, der antall dager for eksempel i forbindelse med forlenget opphold pga. ferie ikke alene er avgjørende.

At skattyteren har fått impulser av betydning for yrket er ikke tilstrekkelig til å gi fradragsrett for kostnadene til en reise som hovedsakelig har privat karakter, jf. LRD 26. september 1986 (Frostating) i Utv. 1987/83. For studiereiser bør det legges vekt på om skattyteren har fulgt et organisert undervisningsopplegg. I tvilstilfelle kan det legges vekt på om den informasjon som søkes oppnådd, kunne vært ervervet på annen måte, og om kostnadene står i rimelig forhold til utbyttet.

### 1.3.2 Kostnader som utelukkende gjelder ikke-fradragsberettigede formål

Hvor hovedformålet med reisen er studieformål mv., og kostnadene derfor i utgangspunktet er fradragsberettigede, vil kostnader som utelukkende gjelder ikke fradragsberettigede formål aldri være fradragsberettigede. Selv om merkostnader til kost og losji er fradragsberettigede, vil f.eks. kostnader til nattklubbesøk, forlenget ferieopphold eller barregning ikke være fradragsberettigede. 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 emnet «Foreldrefradrag».

Arbeider begge ektefeller i bedriften, må det vurderes om det ut fra forretningsmessige hensyn er naturlig at begge deltar på studiereisen. Ved denne vurdering må det tas hensyn til bedriftens størrelse, ektefellenes kompetanse mv.

Ved tilbakeføring av kostnader vedrørende ektefellen, skal en bare tilbakeføre de merkostnader ektefellens deltakelse har medført, jf. URD 18. oktober 1983 (Asker og Bærum herredsrett) i Utv. 1983/636.

#### 1.3.4 *Kostnader som utelukkende gjelder fradragsberettigede formål*

Kostnader som utelukkende dekker fradragsberettigede formål er alltid fradragsberettigede selv om hovedformålet med reisen ikke er studiereise mv. Dette vil f.eks. gjelde kostnader til entré på ren fagmesse og eventuelt ekstrakostnader til reise dit. Videre vil det gjelde den del av seminar/kurskontingent som ikke går til dekning av reise og opphold.

### 2 **Kostnadsfradragets størrelse**

Kostnadsfradraget fastsettes etter de vanlige regler, herunder eventuelt fradrag for de fradragsberettigede kostnader ved å bo utenfor hjemmet hvis betingelsene ovenfor er oppfylt. Bokføringspliktige skattytere, se emnet «**Regnskap – foretak med bokføringsplikt**», skal føre kostnadene i regnskapet. Kostnadene skal være dokumentert med originalbilag. Dersom skattyteren ikke oppfyller disse krav, må det etter forholdene tas standpunkt til om skattyter kan gis et skjønnsmessig fradrag. Bokføringspliktig skattyter har ikke krav på fradrag etter satsene i statlig regulativ (særavtale).

### 3 **Forholdet til minstefradraget**

For 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 tjenestereise, skal nettometoden benyttes. Se emnet «**Utgiftsgodtgjørelse**».

Om de tilfeller hvor skattyter har både lønns- og virksomhetsinntekt, se emnet «**Minstefradrag**».

### 4 **Opplysninger**

For å kunne vurdere fradragsretten i tvilstilfellene kan ligningsmyndighetene kreve nærmere opplysninger for kongresser, møter, seminarer, kurs mv. om

- hvem som har organisert kongressen mv.
- hvilke emner som er behandlet
- tidsangivelse for hvert emne
- hva som er særlig viktig i relasjon til skattyters yrke/virksomhet
- hva skattyteren faktisk har deltatt på
- eventuelt trykket program

For studiereiser kan det kreves opplysninger om

- reisens formål
- skattyter har fulgt et organisert opplegg, og i tilfelle, hvem som har organisert reisen
- hvordan reisen er foretatt
- hvilke steder som er besøkt med tidsangivelse
- hva som er studert på hvert sted
- andre personer i samme bransje/virksomhet/yrke har deltatt

### 5 **Kostnadene dekket av arbeidsgiver**

#### 5.1 **Skatteplikt hos arbeidstaker**

##### 5.1.1 *Generelt*

Har arbeidsgiveren dekket kostnadene til en studiereise mv. som er tjenestereise, skal arbeidstakeren ikke skattlegges, heller ikke for fritt opphold (kost og losji). Har arbeidsgiveren også dekket kostnader av rent privat karakter (f.eks. ektefelles deltakelse eller forlenget ferieopphold), skal kostnadene til dette tillegges arbeidstakerens inntekt og behandles som lønn. I tilfelle hvor arbeidsgiver dekker utvidet opphold uten at kostnadene økes, se emnet «**Naturalytelser i arbeidsforhold**», pkt. 4.35.7. Har lønsmottaker mottatt en særskilt godtgjørelse for å dekke kostnadene til turen, og reisen er tjenestereise, skal nettometoden benyttes. Se emnet «**Utgiftsgodtgjørelse**». Om behandling av skattytere som

får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

Dersom reisen ikke er tjenestereise for vedkommende arbeidstaker, vil fordel ved fri reise og opphold være skattepliktig, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

#### 5.1.2 *Arbeidsgiverfinansiert utdanning*

Om skattefritak for arbeidsgiverfinansiert utdanning, se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)».

### 5.2 *Fradrag hos arbeidsgiver*

Arbeidsgiver har krav på fradrag for dekning av kostnader til ansattes reiser mv. Dette gjelder også kostnader til reiser av rent privat karakter hvor arbeidstakeren skal fordelsbeskattes. Kostnadene til reiser mv. av privat karakter skal behandles som en lønnskostnad.

## 6 **Kostnader dekket av leverandør mv.**

### 6.1 *Fradrag for yter*

Importører og produsenter av kapitalvarer gir ofte sine forhandlere eller deres ansatte reiser mv. som belønning for salgsinnsats. Kostnadene til slik belønning er som regel fradragsberettigede for yteren. Gjelder kostnadene ikke betaling for en slik motytelse, vil ytelsen normalt måtte anses som en representasjon. Fradragsretten vil da som utgangspunkt være avskåret for yteren. Om begrenset fradragsrett for demonstrasjoner mv., se emnet «[Representasjon](#)», pkt. 6.4.

### 6.2 *Mottakers forhold*

For den som mottar en reise finansiert av egen eller arbeidsgivers forretningsforbindelse, behandles reisen etter samme regler som ovenfor. Dersom reisen er en ren fag- eller studiereise, anses bare dekning av kostnader til ikke-fradragsberettigede formål som inntekt. Har reisen hovedsakelig feriemessig preg, vil verdien være skattepliktig inntekt, eventuelt med unntak for de kostnadene som utelukkende relaterer seg til fradragsberettigede formål.

Se f.eks. LRD 26. september 1986 (Frostating) i Utv. 1987/83 og LRD 31. januar 1994 (Agder) i Utv. 1994/212.

# Svalbard

- Sktl. § 2-35 (2).
- Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svbsktl.).
- Forskrift 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard (svbsktl.).
- Forskrift 4. februar 1994 nr. 111 om register over befolkningen på Svalbard § 2 og § 4.
- Forskrift 4. desember 2007 nr. 1354 om ligningsmyndigheter for Svalbard (svbsktl.).
- Stortingsvedtak 13. desember 2011 nr. 1241 om formues- og inntektsskatt til Svalbard for inntektsåret 2012 (svalbardskattevedtaket).
- Forskrift 9. november 2007 nr. 1268 om folkeregistrering (folkeregisterforskriften) § 4-4 og § 5-9.
- SKD melding nr. 4/2012.

## 1 **Generelt**

### 1.1 *Hva behandles i dette emnet*

I dette emnet behandles skattereglene for personer og selskaper med skattemessig tilknytning til Svalbard. Både reglene om skattlegging på Svalbard og de reglene som får betydning for ligningen på fastlandet behandles.

Om skattlegging av personer som oppholder seg på Jan Mayen, se emnet «[Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis](#)».

## 1.2 Ligningsmyndigheter

Svalbard er eget beskatningsområde med egen skattelov og egen kontorenhet, Skatt nord – Svalbard skattekontor. Det er en særskilt skatteklagenemnd for Svalbard. Henvendelser om skatt, ligning og klagebehandling på Svalbard rettes til Skatt nord – Svalbard skattekontor, Postboks 413, 9171 Longyearbyen, tlf. 79 02 36 70.

## 1.3 Folkeregister

Det er ikke et ordinært folkeregister på Svalbard. Skatt nord – Svalbard skattekontor fører et eget befolkningsregister for Svalbard.

Personer som tar opphold på Svalbard og har til hensikt å oppholde seg der i minst 6 måneder, skal innen 8 dager etter oppholdets begynnelse melde innflytting til Svalbard skattekontor. Ved fraflytting skal melding til skattekontoret sendes senest ved avreise. Det er utarbeidet egen melding for flytting til og fra Svalbard. Det vises til forskrift av 04.02.1994 nr. 111 om register over befolkningen på Svalbard § 2 og § 4.

Person som oppholder seg på Svalbard og som ved utreisen dit var registrert i folke-registeret på fastlandet, skal fortsatt regnes som bosatt i Norge i forhold til folkeregisteret. Dette gjelder bare hvis personen ikke skal regnes som utflyttet etter folkeregisterforskriften § 4-7.

Skattytere som oppholder seg på Svalbard skal stå med spesifisert registreringstype i folkeregisteret («type 3 Svalbard»), jf. folkeregisterforskriften § 2-1.

## 1.4 Virkeområde for svalbardskatteloven

Svalbard omfatter de områdene som er nevnt i lov om Svalbard 17. juli 1925 nr. 11 § 1 og havområdene omkring inntil tolv nautiske mil. Mannskap og fartøyer som opererer utenfor tolvmilsgrensen omfattes ikke av Svalbardskatteloven, selv om de tidvis oppholder seg innenfor denne grensen, for eksempel for å fiske eller bunkre.

## 1.5 Kategorier skattytere med skatteplikt til Svalbard

### 1.5.1 Fysiske personer

Fysiske personer med skatteplikt til Svalbard kan inndeles i følgende kategorier

- personer skattepliktig som bosatt på Svalbard etter svbsktl. § 2-1. Disse omfatter
  - personer som har tatt varig opphold på Svalbard og samtidig er skattepliktig som bosatt på fastlandet
  - personer som har tatt varig opphold på Svalbard og hvor skatteplikten som bosatt til fastlandet er falt bort
  - personer som før bosettelsen på Svalbard ikke har vært skattemessig bosatt i Norge, jf. svbsktl. § 2-1 (2)
- personer med begrenset skatteplikt til Svalbard. Disse omfatter:
  - personer bosatt på fastlandet som midlertidig oppholder seg på Svalbard, jf. svbsktl. § 2-2 (1) og (2). Nærmere om disse, se [pkt. 3](#)
  - personer bosatt på fastlandet som er skattepliktig til Svalbard for formue i og inntekt av fast eiendom og anlegg som ligger på Svalbard, jf. svbsktl. § 2-2 (3).
  - personer bosatt i utlandet som er skattepliktig til Svalbard for formue i og inntekt av fast eiendom og anlegg som ligger på Svalbard, jf. svbsktl. § 2-2 (3).
  - personer bosatt i utlandet med midlertidig opphold på Svalbard, jf. svbsktl. § 2-2 (1) og (2)

Om begrenset skatteplikt for personer som før oppholdet på Svalbard ikke har vært skattemessig bosatt i Norge (herunder Svalbard) i løpet av de siste ti årene, se [pkt. 2.4](#).

Personer som før bosettelsen på Svalbard ikke var skattemessig bosatt i Norge, får ingen skattemessig tilknytning til fastlandet som følge av at de bosetter seg på Svalbard. Tilsvarende gjelder for personer som ikke er skattemessig bosatt i Norge og som har midlertidig opphold på Svalbard eller som har stedbunden beskatning til Svalbard. Skattemessig tilknytning til Norge vil først kunne oppstå hvis de oppholder seg midlertidig på fastlandet, bosetter seg på fastlandet eller får stedbunden skatteplikt til fastlandet.

### 1.5.2 Aksjeselskaper mv.

Aksjeselskaper og likestilte selskaper med skatteplikt til Svalbard omfatter

- aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på Svalbard, jf. svbsktl. § 2-3. Nærmere om disse, se [pkt. 5](#)
- aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på fastlandet, men med stedbunden skatteplikt til Svalbard etter svbsktl. § 2-4, jf. sktl. § 2-35 (2) bokstav c. Nærmere om disse, se [pkt. 6](#)
- aksjeselskaper og likestilte selskaper som er egne skattesubjekter hjemmehørende i utlandet, men som har stedbunden skatteplikt til Svalbard etter svbsktl. § 2-4

### 1.5.3 Deltakerlignet selskap mv.

Etter norsk internrett regnes hver enkelt deltaker i et deltakerlignet selskap som eget skattesubjekt. Det har derfor ikke betydning for skatteplikten å fastslå hvor selskapet som sådant er hjemmehørende. Ved beskatning av den enkelte deltaker gjelder de vanlige reglene for beskatning av andel av inntekt fra deltakerlignet selskap og beskatning ved utdeling. Særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats beskattes som virksomhetsinntekt. Om hvor den enkelte deltaker anses bosatt/hjemmehørende, se nedenfor.

## 2 Fysiske personer skattepliktig som bosatt på Svalbard etter svbsktl. § 2-1

### 2.1 Bosettelse ved innflytting

#### 2.1.1 Generelt

Fysisk person anses skattemessig bosatt på Svalbard etter svbsktl. § 2-1 når vedkommende har tatt varig opphold der. Er oppholdet av minst 12 måneders varighet, anses personen som bosatt allerede fra oppholdets begynnelse. Kortere fravær fra Svalbard, så som ferieopphold, medfører ikke at oppholdet anses avbrutt. Sktl. § 2-1 (2) om vilkår for skatteplikt til Norge ved innflytting får ikke anvendelse ved vurderingen av om en person skal anses skattemessig bosatt på Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd.

#### 2.1.2 Ektefellers bostedsforhold

Ektefellers bostedsforhold må vurderes hver for seg i forhold til spørsmålet om bosettelse på Svalbard.

### 2.2 Forholdet mellom skatteplikt til Svalbard og skatteplikt til fastlandet

Personer som er skattemessig bosatt på Svalbard etter svbsktl. § 2-1, skal i forhold til skatteloven som hovedregel likestilles med person bosatt i utlandet, jf. sktl. § 2-35 (2). En person som tar fast opphold på Svalbard faller inn under reglene om opphør av skatteplikt ved utflytting i sktl. § 2-1 (3). Oppholdet på Svalbard skal anses som fast opphold i utlandet i forhold til disse reglene. Dette kan få betydning hvis vedkommende etter oppholdet på Svalbard flytter til en tredje stat, og øvrige vilkår i sktl. § 2-1 (3) for opphør av skatteplikt til fastlandet er oppfylt i den perioden vedkommende var bosatt på Svalbard.

#### Eksempel

*Et ektepar og deres to barn har bodd i Oslo hele sitt liv, før de i år 1 tar fast opphold på Svalbard. Samtidig selger de deres faste bolig i Oslo. De disponerer ikke annen bolig på fastlandet. 1. januar i år 6 flytter familien fra Svalbard og bosetter seg i Sverige. De påberoper seg da at de er utflyttet fra Norge. De kan under hele oppholdet på Svalbard godtgjøre at de hvert år ikke har oppholdt seg mer enn 61 dager på fastlandet. Vilkårene i sktl. § 2-1 (3) bokstav b om utflytting fra Norge vil da være oppfylt. De opprettholder imidlertid bostedstilknytningen til fastlandet så lenge de er bosatt på Svalbard og ikke har påberopt seg at bostedstilknytningen til fastlandet er opphørt.*

Om opphør av skatteplikt ved utflytting, se emnet «Utland – allment om bosatt/hjemmehørende», [pkt. 2.3](#).



### 2.3 Generelt om skatteplikten til Svalbard

Personer som er bosatt på Svalbard skal som utgangspunkt svare skatt til Svalbard av hele sin formue og inntekt, jf. svbsktl § 2-1 første ledd første punktum. Beskatningen skjer etter reglene i skatteloven, men det gjelder betydelige unntak.

Lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført utenfor Svalbard er unntatt fra skatteplikt til Svalbard, hvis det godtgjøres at inntekten er skattepliktig til fastlandet eller i fremmed stat, jf. svbsktl. § 2-1 fjerde ledd. Det samme gjelder for inntekt av næringsvirksomhet som er utøvet utenfor Svalbard, jf. svbsktl. § 2-1 femte ledd.

Det skal ikke svares skatt til Svalbard av formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg med tilbehør som ligger utenfor Svalbard, jf. svbsktl. § 2-1 sjette ledd.

### 2.4 Personer som før oppholdet på Svalbard ikke var bosatt på fastlandet

Personer som før oppholdet på Svalbard ikke har vært skattemessig bosatt i Norge (herunder Svalbard) i løpet av de siste 10 årene, har de første fem årene begrenset skattepliktig til Svalbard, jf. svbsktl. § 2-1 annet ledd. De første fem årene vedkommende anses bosatt på Svalbard, skal vedkommende beskattes etter svbsktl. § 2-2, på samme måte som personer bosatt på fastlandet, men som har midlertidig opphold på Svalbard, se [pkt. 3](#).

Fører begrensningen i skatteplikt til at et beløp som overstiger 12 ganger folketrygdens grunnbeløp unntas fra beskatning til Svalbard i et inntektsår, kan skattekontoret på Svalbard velge å sette begrensningen til side for det aktuelle året, jf. svbsktl. § 2-1 annet ledd bokstav b.

### 2.5 Omfanget av skatteplikten til fastlandet

#### 2.5.1 Generelt

Personer skattepliktig som bosatt på Svalbard kan bli skattepliktige til fastlandet for visse formuesposter og inntekter. Ved skattleggingen på fastlandet skal de som utgangspunkt likestilles med personer bosatt i utlandet, se [pkt. 2.2](#). Skatteplikten til fastlandet vil f.eks. gjelde

- formue i og inntekt fra fast eiendom på fastlandet
- lønn og annen godtgjørelse for arbeid opptjent under midlertidig opphold på fastlandet
- inntekt av virksomhet på fastlandet

For lønn og annen godtgjørelse er det ikke noe vilkår at lønnen mv. kommer fra arbeidsgiver på fastlandet.

Det gis fradrag på fastlandet for kostnader knyttet til inntekt som skattlegges på fastlandet.

#### 2.5.2 Formue og inntekt skattlagt til Svalbard - unngåelse av dobbeltbeskatning

Personer som anses bosatt på fastlandet kan ikke beskattes for formue og inntekt som er skattlagt til Svalbard, jf. sktl. § 2-35 (2) bokstav c.

#### 2.5.3 Ektefeller

Formue/gjeld og inntekt/kostnader tilordnes hver av ektefellene etter de vanlige reglene. Om fordeling av kostnader mellom ektefeller, se emnet «[Renter av gjeld](#)» og emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)». Lignes ektefellene atskilt på fastlandet, gjelder reglene for enslige.

Om klassefastsetting ved ligningen på fastlandet, se [pkt. 2.5.5](#) og emnet «[Klassefastsetting](#)».

#### 2.5.4 Feriepenger

Feriepenger av lønn som er skattlagt på Svalbard, er skattepliktig til Svalbard. Dette gjelder uavhengig av om mottakeren var skattepliktig som bosatt på Svalbard i det tidsrommet feriepengergrunnlaget ble opptjent.

#### 2.5.5 Personfradrag

Person bosatt på Svalbard, men som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, gis fullt personfradrag i inntekt som skattlegges på fastlandet, jf. sktl. § 15-4 (7) og emnet

«Klassefastsetting». Person som ikke er skattepliktig som bosatt på fastlandet, gis tolvtedels personfradrag som for utenlandsk arbeidstaker ved midlertidig arbeidsopphold på fastlandet, jf. sktl. § 15-4 (8).

#### 2.5.6 Skatteplikt på latent aksjegevinst mv. ved utflytting til Svalbard

Bestemmelsen i sktl. § 10-70 om skattlegging av latent gevinst på aksjer mv. ved utflytting fra Norge, gjelder også for person som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der, jf. sktl. § 2-35 (2) bokstav b. Svalbard likestilles i denne sammenhengen med stat innenfor EØS. Nærmere om reglene for beskatning av latent aksjegevinst mv. ved utflytting, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

#### 2.5.7 Kildeskatt på utbytte

Reglene om kildeskatt på utbytte fra norske selskaper gjelder ikke for personer som er bosatt på Svalbard, se sktl. § 2-35 (2) bokstav a annet punktum, jf. § 10-13.

#### 2.5.8 Kildeskatt på pensjoner

Reglene om kildeskatt på pensjoner som utbetales fra Norge gjelder ikke for personer bosatt på Svalbard, se sktl. § 2-35 (2) bokstav a annet punktum, jf. sktl. § 2-3 (4). Pensjoner som utbetales fra Norge til personer bosatt på Svalbard, skattes på Svalbard etter lønnstrekkordningen. Se for øvrig Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 11.11.

#### 2.5.9 Gjeld/gjeldsrenter

Reglene om fradrag for gjeld og gjeldsrenter på fastlandet for personer skattepliktig som bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet, gjelder tilsvarende for personer bosatt på Svalbard, jf. sktl. § 2-35 (2) bokstav a. Dette gjelder selv om personen fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet. Om disse reglene, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet», pkt. 18.

#### 2.5.10 Fradrag for gaver etter sktl. § 6-50

Person bosatt på Svalbard, men som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, har krav på fradrag for gaver til frivillige organisasjoner etter sktl. § 6-50 i inntekt som er skattepliktig til fastlandet. Det er ikke noe krav om at skattyter må ha positiv alminnelig inntekt i året. Fradrag for slike gaver kan således etablere eller øke et underskudd til fremføring på fastlandet.

#### 2.5.11 Fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring

Person bosatt på Svalbard, men som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, har krav på fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring etter sktl. § 6-42 i inntekt som er skattepliktig til fastlandet. Det er ikke noe krav om at skattyter må ha positiv alminnelig inntekt i året. Fradrag for slike tilskudd kan således etablere eller øke et underskudd til fremføring på fastlandet.

#### 2.5.12 Fradrag for Individuell pensjonssparing (IPS)

Person bosatt på Svalbard, men som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, har krav på fradrag for innbetaling til individuell pensjonsspareavtale og individuell pensjonsforsikringsavtale etter sktl. § 6-47 (1) bokstav c i inntekt som er skattepliktig til fastlandet. Det er ikke noe krav om at skattyter må ha positiv alminnelig inntekt i året. Fradrag for slik innbetaling kan således etablere eller øke et underskudd til fremføring på fastlandet.

#### 2.5.13 Standardfradrag for utenlandske arbeidstakere

Skattyter skattepliktig som bosatt på Svalbard og som ikke samtidig er skattepliktig som bosatt på fastlandet, kan kreve 10 % standardfradrag i arbeidsinntekt opptjent på fastlandet, jf. sktl. § 6-70. Skattyteren kan i stedet velge å kreve fradrag for faktiske kostnader. Nærmere om dette, se emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge». Dette vil normalt

bare gjelde personer som før oppholdet på Svalbard ikke har vært skattemessig bosatt i Norge.

#### 2.5.14 *Minstefradrag*

For personer som har bodd i riket bare en del av året, skal øvre og nedre grense for minstefradraget avkortes etter antall hele eller påbegynte måneder vedkommende har vært bosatt i Norge, se sktl. § 6-31 (4) og emnet «[Minstefradrag](#)», pkt. 2.5. Begrensningen gjelder ikke skattyter som fortsatt anses skattemessig bosatt i Norge.

#### 2.5.15 *Boligsparing for ungdom, skattefradrag*

Person som fortsatt er skattepliktig som bosatt på fastlandet, har krav på skattefradrag for sparebeløp i boligspareordningen for ungdom (BSU) etter sktl. § 16-10 i utlignet skatt på fastlandet. Dette gjelder selv om vedkommende samtidig er skattepliktig som bosatt på Svalbard. Person som ikke er skattepliktig som bosatt på fastlandet, har ikke krav på slikt fradrag ved midlertidig arbeidsopphold på fastlandet.

#### 2.5.16 *Lønn fra den norske stat*

Personer som er skattemessig bosatt på Svalbard er ikke skattepliktig til fastlandet for lønn fra den norske stat når arbeidet er utført på Svalbard.

Personer som er bosatt på Svalbard, men ikke på fastlandet og som reiser direkte fra Svalbard til tjeneste for den norske stat utenfor norsk territorium, skal betale toppskatt, trygdeavgift og fellesskatt til staten på lønn fra den norske stat opptjent utenfor Svalbard. Ligningen skal i disse tilfellene foretas av Skatt øst, se emnet «[Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet](#)», pkt. 8. For personer også bosatt på fastlandet, se emnet «[Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet](#)», pkt. 3.

#### 2.5.17 *Underskudd og underbalanse*

Underskudd i alminnelig inntekt på Svalbard kan ikke kreves fradrett i alminnelig inntekt på fastlandet. Se også URD 9. desember 2010 (Oslo tingrett) i Utv. 2011/79 (Avinor AS). Tilsvarende gjelder for underbalanse på formue. Se Innst. O. nr. 2 (1996-97) pkt. 5.3.3 og 8.2, samt Besl. O. nr. 29 (1997-98).

## 2.6 *Utflytting fra Svalbard*

### 2.6.1 *Generelt*

Skatteplikten som bosatt på Svalbard faller bort fra og med det inntektsåret en person har oppholdt seg utenfor Svalbard mer enn 183 dager i en tolv månedersperiode, jf. svbsktl. § 2-1 (3). Dette gjelder uavhengig av om vedkommende var skattemessig bosatt på fastlandet samtidig som han var bosatt på Svalbard.

I tilfeller hvor nødvendig medisinsk behandling eller lignende tungtveiende grunner gjør at en person må oppholde seg utenfor Svalbard mer enn 183 dager, kan Svalbard skattekontor etter en helhetsvurdering av bostedsmessig tilknytning vedta at personen likevel skal anses bosatt på Svalbard, se § 8 i forskrift 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard.

### 2.6.2 *Personer som samtidig har vært skattemessig bosatt på fastlandet*

Hvis en person bosatt på Svalbard flytter tilbake til fastlandet før skatteplikten til fastlandet har opphørt, jf. sktl. § 2-35 (2), vil den skattemessige tilknytningen til fastlandet fortsette som om vedkommende ikke hadde oppholdt seg på Svalbard.

### 2.6.3 *Personer som ikke samtidig har vært skattemessig bosatt på fastlandet*

For person som ikke var skattemessig bosatt på fastlandet under oppholdet på Svalbard, gjelder skattelovens regler om innflytting. Dette innebærer at en person som oppholder seg på fastlandet i mer enn 183 dager i en 12-månedersperiode, vil bli skattepliktig som bosatt på fastlandet. Regelen i sktl. § 2-1 (2) bokstav b, om innflytting til Norge når

vedkommende har oppholdt seg på fastlandet i mer enn 270 dager i løpet av enhver 36-månedersperiode, gjelder ikke for personer som anses bosatt på Svalbard, jf. sktl. § 2-1 (2) siste punktum.

## 2.7 *Beskatning i utflyttings- og tilbakeflyttingsåret*

Om hva som er skattepliktig til fastlandet og om fradragene i år hvor skatteplikten som bosatt på fastlandet opphører eller inntreer, se emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)».

## 3 **Personer med midlertidig opphold på Svalbard**

### 3.1 *Generelt*

Personer som tar midlertidig opphold på Svalbard som sammenhengende varer i minst 30 dager og utfører arbeid eller utøver næringsvirksomhet der, skal svare skatt til Svalbard av inntekt vunnet ved slikt arbeid eller virksomhet, jf. svbsktl. § 2-2 første ledd.

Personer med midlertidig opphold på Svalbard er i tillegg skattepliktig til Svalbard for følgende ytelser som de mottar under oppholdet, jf. svbsktl. § 2-2 annet ledd, jf. sktl. § 5-10 bokstav c:

- dagpenger under arbeidsløshet etter ftrl. kap. 4
- sykepenger etter ftrl. kap. 8 og stønad etter kap. 9
- foreldrepenger etter ftrl. kap. 14
- dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring som overstiger kr. 20 pr. dag

Skatteplikten etter svbsktl. § 2-2 annet ledd er betinget av at oppholdet varer sammenhengende i minst 30 dager og at vedkommende var i aktivt arbeid på Svalbard da retten til utbetaling oppstod.

De ovennevnte inntektene inngår verken i alminnelig inntekt eller personinntekt på fastlandet, selv om vedkommende er skattemessig bosatt på fastlandet. Forutsetningen er at inntekten faktisk er skattlagt på Svalbard. Det skal ikke gis fradrag på fastlandet for kostnader som knytter seg til inntekt som skattes på Svalbard.

### 3.2 *Pensjon, føderåd eller livrente*

Person som oppholder seg midlertidig på Svalbard, er ikke skattepliktig til Svalbard for pensjon, føderåd og livrente. Dette gjelder selv om pensjonen mv. er knyttet til tidligere arbeidsforhold på Svalbard. Slik inntekt er skattepliktig til fastlandet hvis vedkommende også er bosatt der.

### 3.3 *Feriepenger*

Om feriepenger, se [pkt. 2.5.4](#).

### 3.4 *Nærmere om 30-dagersregelen*

#### 3.4.1 *Sammenhengende opphold på Svalbard i minst 30 dager*

Skattyter må oppholde seg sammenhengende minst 30 dager på Svalbard for at skatteplikt til Svalbard skal inntre, jf. svbsktl. § 2-2 (1). Det er imidlertid ikke satt krav til antall dager vedkommende arbeider under oppholdet. Regelen om 30 dager sammenhengende opphold på Svalbard skal praktiseres slik at ethvert brudd i oppholdet på Svalbard avbryter perioden. Oppholder f.eks. en person seg først 14 dager på Svalbard, så en helg utenfor Svalbard og deretter 20 dager på Svalbard, foreligger to oppholdsperioder hver på under 30 dager.

Ved beregning av 30-dagersperioden regnes ikke reisedager til og fra Svalbard som opphold på Svalbard.

Et sammenhengende opphold på minst 30-dager som går over et årsskifte, oppfyller vilkåret selv om oppholdet i ett eller begge inntektsårene er under 30 dager.

#### 3.4.2 *Spesielt praktisering av 30-dagersregelen – avvikling av unntak og overgangsordning*

Det har fram til og med inntektsåret 2010 vært praktisert unntak fra 30-dagersregelen i spesielle tilfeller for personer som arbeider i turnusordninger på Svalbard når kravet til arbeidstid og sikkerhet gjør at 30-dagerskravet ikke kan oppfylles. Det har imidlertid vært

en forutsetning at første periode utgjør minst 30 dager, og at vedkommende har hele sitt arbeidsforhold på Svalbard. Den særskilte praktiseringen av 30-dagersregelen er avviklet fra og med inntektsåret 2011, se ny § 6-4 i Svalbardskatteloven. Den særskilte praksisen skal imidlertid videreføres ut inntektsåret 2014. Dette gjelder også for personer som ansettes i en slik turnusordning etter utgangen av inntektsåret 2010. Se for øvrig Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 11.5.

### **3.5 Underskudd og underbalanse**

Om underskudd og underbalanse i formue/inntekt på Svalbard, se [pkt. 2.5.17](#).

## **4 Person bosatt på fastlandet eller i utlandet med skatteplikt til Svalbard for formue og inntekt av fast eiendom på Svalbard**

Person bosatt på fastlandet eller i utlandet er skattepliktig til Svalbard for formue i og inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard, jf. svbsktl. § 2-2 (3). Gjeld og renter av slik gjeld er fradragsberettiget i formuen og inntekten på Svalbard. Slik formue og inntekt er ikke skattepliktig til fastlandet, og det er ikke fradragsrett på fastlandet for gjeld og renter av gjeld knyttet til formue og inntekt av fast eiendom mv. på Svalbard.

De skatteavtaler som Norge har inngått med andre stater, gjelder ikke for Svalbard.

## **5 Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på Svalbard**

### **5.1 Vilkår for å anses som hjemmehørende på Svalbard**

Aksjeselskap mv. anses som hjemmehørende på Svalbard dersom det har kontor på Svalbard og selskapet faktisk ledes derfra. Det er ikke tilstrekkelig at generalforsamling eller styremøter i aksjeselskapet avholdes på Svalbard. Det er heller ikke tilstrekkelig at et aksjeselskap mv. er registrert med forretningsadresse på Svalbard, se FIN 31. oktober 1989 i Utv. 1989/883, jf. Ot.prp. nr. 32 (1995-96) pkt. 5.3.4.1.

Det er Svalbard skattekontor som i første omgang tar stilling til om et selskap er hjemmehørende på Svalbard.

### **5.2 Omfanget av skatteplikten til Svalbard**

Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på Svalbard skal i utgangspunktet svare skatt av hele sin inntekt til Svalbard, jf. svbsktl. § 2-3(1). Ved skattleggingen på fastlandet skal de som utgangspunkt likestilles med selskap hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 2-35 (2), se [pkt. 3.5](#) og emnet «[Utland – bosettelse i Norge en del av året](#)».

### **5.3 Utbytte fra selskaper hjemmehørende på Svalbard**

Utbytte fra og gevinst/tap ved realisasjon av aksjer mv. i aksjeselskap mv. hjemmehørende på Svalbard som tilfaller aksjeselskap mv. på fastlandet, omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 2-38, jf. § 2-35 (2) bokstav a.

### **5.4 Gjeldgjeldsrenter – fast eiendom utenfor Svalbard**

Reglene om begrensnng av fradrag for gjeld og gjeldsrenter, gjelder også for selskaper hjemmehørende på Svalbard som har fast eiendom utenfor Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd siste punktum. Om disse reglene, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», [pkt. 18](#). Unntak fra skattlegging på Svalbard etter svbsktl. likestilles med unntak fra skattlegging i Norge etter overenskomst med fremmed stat etter sktl. § 4-31 og § 6-91.

### **5.5 Underskudd og underbalanse**

Om underskudd og underbalanse i formue/inntekt på Svalbard, se [pkt. 2.5.17](#).

## 6 Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på fastlandet eller i utlandet, men med begrenset skatteplikt til Svalbard

### 6.1 Generelt

Aksjeselskaper og likestilte selskaper hjemmehørende på fastlandet eller i utlandet, kan ha begrenset skatteplikt til Svalbard for inntekt, jf. svbsktl. § 2-4.

Følgende inntekter er skattepliktige til Svalbard

- inntekt av virksomhet utøvet på Svalbard såfremt virksomheten varer sammenhengende i minst 30 dager
- inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard.

For selskaper hjemmehørende på fastlandet inngår de ovennevnte inntektene ikke i alminnelig inntekt på fastlandet. Forutsetningen er at inntekten faktisk er skattlagt på Svalbard, jf. sktl. § 2-35 (2) bokstav c.

Det skal ikke gis fradrag på fastlandet for kostnader som knytter seg til inntekt som skattlegges på Svalbard.

For norske selskaper som har fast eiendom og anlegg med tilbehør på Svalbard, skal det ikke gis fradrag ved ligningen på fastlandet for gjeld knyttet til erverv av slik formue og renter av denne gjelden, sml. emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», pkt. 18.1. Reglene om forholdsmessig fordeling av gjeld og gjeldsrenter mellom Norge og utlandet kommer ikke til anvendelse.

### 6.2 Konsernbidrag

Selskap hjemmehørende på fastlandet får ikke fradrag for konsernbidrag til selskap hjemmehørende på Svalbard.

### 6.3 Underskudd og underbalanse

Om underskudd og underbalanse i formue/inntekt på Svalbard, se [pkt. 2.5.17](#).

## 7 Beskatningen på Svalbard

### 7.1 Generelt

For lønn, pensjon og annen ytelse som nevnt i sktl. § 12-2 bokstavene a, b og c, gjennomføres beskatningen på Svalbard etter en lønnstrekkordning. Dette innebærer at skatten betales ved at det trekkes skatt av ytelsens bruttoverdi, jf. svbsktl. § 3-2. Det gis ingen fradrag i skattegrunnlaget.

For formue og inntekt som ikke faller inn under lønnstrekkordningen, foretas beskatningen av formue og inntekt på Svalbard ved ligning etter skattelovens alminnelige regler, med de unntak som er fastsatt, jf. svbsktl. § 3-1.

For inntekt fra enkeltpersonforetak er det særregler i svbsktl. § 3-1 fjerde ledd.

### 7.2 Formue

Formue som er skattepliktig til Svalbard fastsettes etter sktl. kap. 4, se emnet «[Formue](#)». Sktl. § 4-10 (2) om verdsetting av fast eiendom gjelder ikke på Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1. Fast eiendom verdsettes til omsetningsverdien, jf. sktl. § 4-1. Reglene om begrensnings av formuesverdien, herunder for bolig- og fritidseiendom i sktl. § 4-10 (1) gjelder også for Svalbard. Se nærmere emnet «[Bolig – formue](#)», pkt. 8.

### 7.3 Fradragposter

Som utgangspunkt gjelder skattelovens regler om fradrag ved ligningen i skattepliktig inntekt til Svalbard, men det er gjort en del unntak, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd. Det gis ikke fradrag i inntekt som er skattepliktig etter lønnstrekkordningen. Følgende regler om fradrag gjelder ikke ved fastsettingen av inntekt som lignes på Svalbard:

- minstefradrag etter sktl. § 6-30 til § 6-32
- faktiske kostnader som knytter seg til inntekt som inngår i lønnstrekkordningen
- merkostnader ved å bo utenfor hjemmet etter sktl. § 6-13 (1)
- kontingent til arbeidsgiverforening etter sktl. § 6-19 (1)
- kontingent til landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon etter sktl. § 6-19 (2)
- fagforeningskontingent etter sktl. § 6-20

- tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring etter sktl. § 6-42
- kostnader ved fremlegging av trykt vitenskapelig arbeid som godkjennes til å forsvares for doktor- eller lisensiatgrad etter sktl. § 6-43
- kostnader til reise mellom hjem- og arbeidssted etter sktl. § 6-44
- tilskudd til tjenestepensjonsordninger etter sktl. § 6-47 (1) bokstav a
- arbeidstakers tilskudd til foretakspensjons- og innskuddspensjonsordning etter sktl. § 6-47 (1) bokstav b
- tilskudd mv. til individuell pensjonsordning etter sktl. § 6-47 (1) bokstav c
- premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring etter sktl. § 6-47 (1) bokstav d
- premie til frivillig trygd som nevnt i ftrl. § 8-36, 8-39 og 13-13, jf. sktl. § 6-47 (1) bokstav e
- tvungne innskudd i vikarkasse etter sktl. § 6-47 (1) bokstav f
- tap på sparedelen ved utbetaling fra en individuell livrente og livsforsikring (kapitalforsikring) i selskap hjemmehørende innenfor EØS etter sktl. § 6-47 (2)
- foreldrefradrag etter sktl. § 6-48
- særskilt fradrag i barns inntekt etter sktl. § 6-49
- særskilt fradrag for sjøfolk etter sktl. § 6-61

#### **7.4 Boligsparing for ungdom**

Reglene om skattefradrag for boligsparing for ungdom (BSU) gjelder ikke for skatt fastsatt etter svalbardskatteloven, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd. Om fradrag i skatt på fastlandet for personer bosatt der, se [pkt. 2.5.15](#).

#### **7.5 Fradrag for gaver etter sktl. § 6-50**

Reglene om fradrag for gaver etter sktl. § 6-50 gjelder også på Svalbard. Fradrag kan ikke gis både på fastlandet og Svalbard for den samme gaven.

#### **7.6 Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt og liten skatteevne**

Reglene om skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt eller lite skatteevne, gjelder ikke for skatt fastsatt etter Svalbardskatteloven jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd.

#### **7.7 Skattefradrag for pensjonsinntekt**

Skattefradrag for pensjonsinntekt gjelder ikke for Svalbard.

#### **7.8 Avskrivninger**

Skattelovens regler om grunnlaget for avskrivninger og avskrivningssatser gjelder også på Svalbard. I følge forskrift 15.12.1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard § 4 gjelder det følgende særregler:

- saldo for forretningsbygg på Svalbard kan avskrives med inntil 4 prosent
- saldo for bygg med kort levetid kan avskrives med inntil 10 prosent. Som bygg med kort levetid regnes bygg med så enkel konstruksjon at det må anses å ha en brukstid som ikke overstiger 20 år fra oppføringen.

#### **7.9 Generelt om lønnstrekkordningen**

Skatten ved lønnstrekk beregnes etter en skattesats på 8 % for inntekt opp til 12 G, og 22 % for inntekt over 12 G, jf. svbsktl. § 3-2 og Stortingets skattevedtak for Svalbard § 2 bokstav a. Det er det sist fastsatte grunnbeløp for inntektsåret som skal benyttes. Inntekt av enkeltpersonforetak skattepliktig til Svalbard skal inngå i det samlede inntektsgrunnlaget ved beregningen av skatten på lønnsinntekten m.v., jf. svbsktl. § 3-2 (1) tredje punktum.

#### **7.10 Lønnstrekkordningen - fradragsposter**

Kostnader som knytter seg til inntekt som inngår i lønnstrekkordningen, herunder minstepfradrag, er ikke fradragberettiget, jf. svbsktl. § 3-1. For utgiftsgodtgjørelser kan nettometoden benyttes, på samme måte som på fastlandet, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)».

Om andre fradragposter, se [pkt. 7.3](#).

## 7.11 Lønnstrekkordningen – fordel vunnet ved arbeid

### 7.11.1 Lønn mv.

Lønnstrekkordningen gjelder for lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i eller utenfor tjenesteforhold, jf. svbsktl. § 3-2, jf. ftrl. § 12-2 bokstav a, jf. sktl. § 5-10 (1) bokstav a. Lønnstrekkordningen gjelder som utgangspunkt ikke hvis arbeidet eller oppdraget er utført som ledd i virksomhet. Om avgrensningen mot virksomhetsinntekt, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

Lønnstrekkordningen gjelder lønn mv. som er opptjent under opphold på Svalbard som varer mer enn 30 dager. Dette gjelder også utbetalinger som skjer etter at vedkommende er flyttet fra Svalbard, for eksempel feriepenger.

Videre gjelder lønnstrekkordningen bl.a. følgende ytelser:

- Utgiftsgodtgjørelser i den grad disse er skattepliktige, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)»
  - Skattepliktige naturalytelser, jf. sktl. § 5-12 til § 5-14, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)»
  - Godtgjørelse fra forlegger til forfatter og oversetter i de tilfellene vederlaget ikke beregnes etter salg («royalty»), jf. FSSKD § 12-2-2. Slik godtgjørelse må avgrenses mot salg av opphavsretten, se emnet «[Opphavsretter](#)»
  - Godtgjørelse som utbetales en arbeidstaker for at denne skal avstå fra å ta stilling i en konkurrerende bedrift eller fra selv å etablere konkurrerende virksomhet i et bestemt tidsrom (karens godtgjørelse), jf. FSSKD § 12-2-3. Dette gjelder selv om godtgjørelsen utbetales etter at arbeidsforholdet er opphørt
  - Godtgjørelse for idrettsutøvelse som utbetales fra fond for idrettsutøvere godkjent av FIN, se FSSKD § 12-2-5 og emnet «[Idrett](#)»
  - Godtgjørelse som en dagmamma mottar ved pass av barn som ikke har fylt 12 år før utgangen av inntektsåret eller barn som har særlig behov for omsorg og pleie, når barnepasset skjer i barnepassers hjem, jf. FSSKD § 12-2-6. Utgiftsgodtgjørelse gitt etter SKDs takseringsregler for barnepass, anses som medgått i sin helhet og inngår dermed ikke i lønnstrekkordningen. Om hva som anses som arbeidsvederlag og hva som anses som utgiftsgodtgjørelse, se emnet «[Barnepass](#)».
  - Skattepliktig erstatning for tapt arbeidsfortjeneste utenom virksomhet. Om skatteplikten, se emnet «[Skadeserstatning](#)»
  - Visse skattepliktige stipender, se Utv. 1974/277 og emnet «[Stipend](#)»
- Om hva som regnes som lønnsinntekt ved erverv av aksjer til underpris i arbeidsforhold, om størrelsen og om tidfestingen, se emnet «[Aksjer – aksjebytte](#)».

Om hva som regnes som lønnsinntekt i forbindelse med opsjoner i arbeidsforhold og tidspunkt for skattlegging, se emnet «[Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold](#)».

### 7.11.2 Styregodtgjørelse mv.

Lønnstrekkordningen gjelder for godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende, jf. svbsktl. § 3-2 jf. sktl. § 12-2 bokstav a jf. § 5-10 bokstav b. Lønnstrekkordningen gjelder uavhengig av om mottakeren er næringsdrivende eller lønns-taker.

### 7.11.3 Ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt

Visse ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt inngår i lønnstrekkordningen, jf. svbsktl. § 3-2, jf. sktl. § 12-2 bokstav a jf. § 5-10 bokstav c. Dette gjelder følgende ytelser:

- dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kap. 4
- sykepenger etter folketrygdloven kap. 8 og stønad etter kap. 9
- foreldrepenger etter folketrygdloven kap. 14
- dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring som overstiger kr 20 per dag, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav j nr. 4



#### 7.11.4 Ytelser i forbindelse med opphør av arbeidsforhold

Vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold ved avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver inngår i lønnstrekkingen, jf. svbsktl. § 3-2, jf. sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav d. Også skattepliktig del av erstatningsutbetaling ved fratreden inngår i lønnstrekkingen. Om skatteplikten, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.7. Om unntak fra skatteplikt, se emnet «Sluttvederlag».

#### 7.11.5 Erstatning for ikke-økonomisk skade ved oppsigelse/avskjed

Erstatning for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse eller urettmessig avskjed, jf. lov 17. juni 2005 nr. 62 (arbeidsmiljøloven) § 15-12 og § 15-14, inngår i lønnstrekkingen, jf. svbsktl. § 3-2, jf. sktl. § 12-2 bokstav a, jf. § 5-10 bokstav e. Dette gjelder så langt erstatningen overstiger 1 1/2 ganger folketrygdens grunnbeløp (1 1/2 G var fra 1. januar til 30. april 2012 kr 118 824, og fra 1. mai 2012 kr 123 183).

### 7.12 Lønnstrekkingen - pensjon, livrente og føderåd

#### 7.12.1 Generelt

Pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold inngår i lønnstrekkingen, jf. svbsktl. § 3-2, jf. sktl. § 12-2 bokstav a, forutsatt at skattyter er bosatt på Svalbard, jf. svbsktl. § 2-1. Dette omfatter bl.a.

- alders- og uførepensjon
- skattepliktig ektefelle tillegg til pensjon etter ftrl.
- foreløpig uførepensjon etter ftrl. § 12-16
- overgangsstonad etter ftrl. § 15-6, § 16-7 og § 17-6
- ytelser fra kollektiv pensjonsordning
- ytelser fra egen pensjonsordning, herunder IPA (og EPES) og IPS
- utbetaling under en kollektiv livrente i arbeidsforhold, men bare hvor den er opprettet før 1. januar 2007, se emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstonad og visse trygdeytelser», pkt. 5.2
- løpende pensjonsytelser utbetalt til barn og etterlatte
- avtalt pensjon ved overdragelse av virksomhet og fast eiendom mv., herunder eget aksjeselskap. Om hva som er pensjon ved overdragelse av virksomhet, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.5.

#### 7.12.2 Unntak

Følgende pensjoner mv. faller utenfor lønnstrekkingen, jf. svbsktl. § 3-2, jf. sktl. § 12-2 bokstav b annet og tredje punktum:

- Barnepensjon til barn som ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret
- Etterlønn og etterpensjon som nevnt i sktl. § 5-40 første ledd
- Utbetaling fra kollektiv livrente i arbeidsforhold opprettet etter inntektsåret 2006, der premien er tatt til inntekt etter § 5-12 sjette ledd og § 12-2 første ledd bokstav a.

#### 7.12.3 Avløsning av rett til pensjon med engangsbeløp

Engangsbeløp, avløsningsbeløp og andre kapitalytelser for pensjon mv. som nevnt i emnet «Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstonad og visse trygdeytelser», pkt. 4, inngår i lønnstrekkingen, jf. svbsktl. § 3-2 jf. sktl. § 12-2 bokstav b, forutsatt at skattyter er bosatt på Svalbard. Engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale (IPA), engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven og engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning (IPS) faller imidlertid utenfor lønnstrekkingen.

### 7.13 Lønnstrekkingen - arbeidsavklaringspenger og overgangsstonad

Arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap. 11 og overgangsstonad etter ftrl. § 15-7, § 16-7 og § 17-6 faller inn under lønnstrekkingen, jf. svbsktl. § 3-2, jf. sktl. § 12-2 bokstav c, forutsatt at skattyter er bosatt på Svalbard.

## 7.14 Lønnstrekkordningen – gjennomføringen av beskatningen

### 7.14.1 Generelt

Arbeidsgiver skal foreta lønnstrekk med lav sats inntil brutto godtgjørelser i inntektsåret utgjør 12 G. For inntekt som overstiger 12 G, skal det foretas lønnstrekk med høy sats, jf. svbsktl. § 5-2.

### 7.14.2 Flere arbeidsgivere

Skattytere som har flere arbeidsgivere og som sannsynliggjør at samlet inntekt vil overstige 12 G, kan kreve at det fastsettes forskuddsskatt etter reglene i sktbl., se svbsktl. § 5-2 annet ledd.

### 7.14.3 Naturalytelser

Mottar skattyter naturalytelser, foretas lønnstrekket i kontante ytelser, så langt disse rekker. Resterende skattebeløp skal innbetales fra den ansatte til arbeidsgiveren når ytelsen mottas, jf. svbsktl. § 5-2 tredje ledd. Sktbl. § 5-12 får anvendelse ved verdsetting av naturalytelser, jf. svbsktl. § 5-2 fjerde ledd. For visse naturalytelser fastsettes det egne satser, jf. forskrift av 12. desember 2011 nr. 1269 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2012 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt i Svalbard.

### 7.14.4 Terminvise oppgaver

Arbeidsgiver skal levere terminvis oppgave over foretatt lønnstrekk til skatteoppkreveren for Svalbard, senest en måned etter utløpet av hver termin, som starter hhv. 1. januar og 1. juli, jf. svbsktl. § 5-2 femte ledd. Slik oppgave skal også leveres når arbeidsgiveren opphører med virksomhet på Svalbard eller aktiviteten på annen måte opphører.

### 7.14.5 Avregning

Er lønnstrekket for lavt, skal arbeidsgiver innbetale differansen, jf. svbsktl. § 5-2 femte ledd. Arbeidsgiver kan motregne regresskravet i lønn og annen godtgjørelse til den ansatte. Den ansatte kan holdes ansvarlig for beløpet når kravet overfor arbeidsgiver er uerholdelig. Er lønnstrekket for høyt, skal differansen tilbakebetales den ansatte.

Når samlet lønn og andre ytelser overstiger 12 G, skjer avregning og innkreving etter reglene i sktbl., med de unntak som følger av sktbl. § 5-1, se svbsktl. § 5-2 syvende ledd.

### 7.14.6 Endring av ligning

Lignl. kap. 9 om endring av ligning gjelder tilsvarende ved endring av skatt og trygdeavgift fastsatt ved lønnstrekk, jf. svbsktl. § 4-7. Se emnet «Endringssak – endring uten klage» og emnet «Endringssak – klage».

## 7.15 Inntekt fra enkeltpersonforetak

### 7.15.1 Generelt

Alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetak fastsettes etter de alminnelige reglene i sktl., men med de unntakene som fremgår av svbsktl. § 3-1 annet ledd og tredje ledd, jf. pkt. 7.3 og pkt. 7.8. Det skal ikke foretas beregning av personinntekt, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd første punktum.

### 7.15.2 Fradrag for gjeldsrenter

Ved fastsetting av inntekt fra enkeltpersonforetak er retten til fradrag for gjeldsrenter begrenset etter svbsktl. § 3-1 fjerde ledd bokstav a.

Det gis fradrag for renter av gjeld til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev. Om hva som er mengdegjeldsbrev, se emnet «Verdipapirer» pkt. 1. Fradrag gis i den utstrekning gjelden ikke overstiger verdien av eiendelene i virksomheten. Verdien av eiendelene fastsettes etter de reglene som gjelder ved fastsettingen av skjermingsfradraget i sktl. § 12-12 (2), se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», pkt. 6. Sktl. § 12-12 (2) bokstav c om at det ved fastsettingen

skal gjøres fradrag for gjeld som knytter seg til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev får ikke anvendelse.

### 7.15.3 Beregning av skatten

Alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetak inngår ikke ved fastsettingen av ordinær alminnelig inntekt. Skatt på inntekt fra enkeltpersonforetak fastsettes særskilt, jf. svbsktl. § 3-1 fjerde ledd bokstav b. Skatten beregnes etter samme prosentsetninger som gjelder for lønnsinntekt, jf. svbsktl. § 3-2 og [pkt. 9.2.1](#).

Særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i deltakerlignet selskap, jf. selskapsloven § 2-26, beregnes på samme måte, jf. svbsktl. § 3-1 fjerde ledd bokstav b siste punktum.

### 7.15.4 Underskudd

Underskudd fra enkeltpersonforetak kan fremføres til fradrag i senere års inntekt fra enkeltpersonforetak på Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1 fjerde ledd bokstav c.

Når det ved opphør av enkeltpersonforetak er udekket underskudd, kan slikt underskudd kreves avregnet mot alminnelig inntekt ved bruk av en avregningsfaktor på 0,5, jf. svbsktl. § 3-1 fjerde ledd bokstav c annet punktum.

### 7.15.5 Ektefeller

Reglene om sambeskatning av ektefeller, herunder reglene om felles bedrift, gjelder ikke for inntekt skattepliktig til Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1. Ektefeller beskattes som to selvstendige skattytere. Virksomhet som drives for ektefellers felles regning og risiko beskattes etter reglene om deltakerlignet selskap.

## 7.16 Selskapsinntekt

### 7.16.1 Generelt

De ordinære reglene i skatteloven gjelder for fastsetting av inntekt fra aksjeselskap og andre selskaper og innretninger som er selvstendige skattytere, jf. svbsktl. 3-1 første ledd. Om unntak, se [pkt. 7.3](#) og [pkt. 7.8](#).

### 7.16.2 Kontingenter

Ved inntektsfastsettingen gis det ikke fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening eller landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon etter sktl. § 6-19, se svbsktl. § 3-1 annet ledd.

### 7.16.3 Skipsaksjeselskaper og skipsallmennaksjeselskaper

Reglene i sktl. § 8-10 til § 8-19 om skipsaksjeselskaper og skipsallmennaksjeselskaper gjelder ikke for selskaper skattepliktig til Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd.

### 7.16.4 Fritak for skatteplikt

Sktl. § 2-30 til § 2-32 fjerde ledd om skattefritak for visse personer og institusjoner gjelder som utgangspunkt ikke på Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd. Visse institusjoner er imidlertid unntatt fra formues- og inntektsskatt til Svalbard etter svbsktl. § 1-4. Dette gjelder:

- Staten, herunder statlig institusjon, innretning og fond, jf. sktl. § 2-30 (1) bokstav b. Den norske stat er imidlertid skattepliktig for formue og inntekt knyttet til statens bergverksdrift på Svalbard
- Universitetene og offentlige skoler, jf. sktl. § 2-30 (1) bokstav d
- Mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning som ikke har erverv til formål, jf. sktl. § 2-32 (1) og emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)». For institusjoner som faller inn under denne bestemmelsen gjelder skattefritaket også for inntekt av økonomisk virksomhet som disse måtte drive.
- Selveiende institusjon som eier privat skole og som mottar privat tilskudd, jf. sktl. § 2-32 (4). Om rekkevidden av skattefritaket, se emnet «[Skattefrie institusjoner mv.](#)», [pkt. 1.3](#) og [pkt. 4.5](#).

Sktl. § 2-32 femte ledd om formuesbeskatning av familietiftelser og andre formuesmasser gjelder på Svalbard.

### 7.17 Aksjeutbytte og aksjegevinster

Reglene om skatteplikt for aksjeutbytte og aksjegevinster gjelder for skattytere skattepliktig til Svalbard. Se nærmere emnet «**Aksjer – realisasjon**» og emnet «**Aksjer – utbytte**». Reglene om skjerming får imidlertid ikke anvendelse på Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd. Fritaksmetoden får anvendelse på Svalbard, se emnet «**Fritaksmetoden**».

### 7.18 Deltakerlignet selskap

#### 7.18.1 Generelt

Et deltakerlignet selskap anses ikke som eget skattesubjekt. Spørsmålet om skatteplikt til Svalbard avgjøres på grunnlag av deltakerens forhold. Er deltakeren skattepliktig til Svalbard, fastsettes deltakerens andel av selskapets overskudd etter reglene i sktl. § 10-41, men med de unntak som er nevnt i [pkt. 7.3](#) og [pkt. 7.8](#).

#### 7.18.2 Kontingenter

Ved inntektsfastsettingen gis det ikke fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening eller landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon etter sktl. § 6-19, se svbsktl. § 3-1 annet ledd.

#### 7.18.3 Utdeling fra deltakerlignet selskap

Utdeling fra deltakerlignet selskap er skattepliktig for personlig deltaker som er skattepliktig til Svalbard. Tillegget i alminnelig inntekt beregnes etter sktl. § 10-42 (1) til (4), se emnet «**Deltakerlignet selskap – utdeling**». Sktl. § 10-42 (5) til (10) om fradrag for skjerming får ikke anvendelse, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd annet punktum.

#### 7.18.4 Særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats

Særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats beregnes med en prosentvis andel av denne inntekten, på samme måte som for inntekt fra enkeltpersonforetak, jf. svbsktl. § 3-1 fjerde ledd bokstav b annet punktum og [pkt. 7.15](#).

#### 7.18.5 Gevinst/tap ved realisasjon av andel

Gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap er skattepliktig til Svalbard, jf. svbsktl. § 3-1 annet ledd. Tilsvarende tap er fradragsberettiget. Se emnet «**Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel**». Gevinst/tap beregnes etter sktl. § 10-44, men det gis ikke fradrag for ubenyttet skjerming etter § 10-44 (2) annet punktum.

## 8 Forenklet fellesoppgjør

### 8.1 Forskere mv.

Med hjemmel i svbsktl. § 4-9 jf. svalbardskatteforskriften § 7, kan Svalbard skattekontor samtykke i at forskergrupper og andre prosjektgrupper med utenlandsk arbeidsgiver, leverer skattemessig fellesoppgjør for ansattes lønn (forenklet fellesoppgjør). De nærmere vilkårene fremgår av svalbardskatteforskriften § 7.

### 8.2 Bosettingen i Barentsburg

Bosettingen i Barentsburg skattlegges etter et forenklet sjablongsystem. Det gjennomføres et fellesoppgjør for arbeidsgiverselskapet for ansattes skatt. Ordningen skal avvikles fra den tid Kongen bestemmer, men tidligst fra inntektsåret 2015, jf. svbsktl. § 6-3. Avviklingen av denne ordningen har ikke betydning for ordningen med forenklet fellesoppgjør for forskere mv.

## **9 Skattesatser**

### **9.1 Formue**

For formueskatt gjelder samme skattesatser og fribeløp som gjelder for formuesskatten til staten og kommunene på fastlandet (maksimumssats), jf. svalbardskattevedtaket § 2. Om skattesatsene, se tabeller bak i boken.

### **9.2 Skatt på inntekt**

#### **9.2.1 Personlige skattytere**

Inntekt som skattlegges ved lønnstrekk, skattlegges etter følgende satser, se svalbardskattevedtaket for inntektsåret 2012:

- lav sats: 8 %.
- høy sats: 22 %.

Annen inntekt skattlegges med 16 %. Personlige skattytere skal ha et fradrag i slik inntekt på kr. 20 000.

#### **9.2.2 Trygdeavgift**

Det skal svare trygdeavgift for personer som er medlem av folketrygden. Personer som er medlem av trygden og bosetter seg eller tar opphold på Svalbard, beholder sitt medlemskap i trygden, jf. ftrl. § 2-3 første ledd. En person som ikke er medlem av trygden, blir medlem hvis vedkommende tar arbeid for en norsk arbeidsgiver som driver virksomhet på Svalbard, jf. ftrl. § 2-3 annet ledd.

#### **9.2.3 Kildeskatt på utbytte**

I utbytte utbetalt fra selskap hjemmehørende på Svalbard til aksjonær hjemmehørende i utlandet, jf. sktl. § 10-13, trekkes det kildeskatt med 20 %, jf. svalbardskattevedtaket § 6. Ingen av skatteavtalene som Norge har inngått gjelder for Svalbard.

#### **9.2.4 Selskaper**

Det betales en selskapsskatt på 15 % for den del av selskapsoverskuddet som overstiger kr. 15 mill. og som overstiger summen av:

- 10 ganger kostnadene til lønn som blir skattlagt ved lønnstrekk
- 0,20 ganger skattemessig verdi av anlegg, fast eiendom og annen realkapital som er på Svalbard ved utgangen av inntektsåret.

Se svalbardskattevedtaket § 3 bokstav b.

### **9.3 Forenklet fellesoppgjør**

For inntekt fastsatt ved forenklet fellesoppgjør etter svbsktl. § 6-3 skal satsen være 4 % for 2012, jf. svalbardskattevedtaket § 7.

## **10 Selvangivelse**

### **10.1 Personer og selskaper bosatt/hjemmehørende på Svalbard**

Personer og selskaper som er skattepliktig som bosatt/hjemmehørende på Svalbard, har plikt til å levere selvangivelse til Svalbard skattekontor, jf. svbsktl. § 4-4. Selvangivelsesplikten gjelder uavhengig av om de har skattepliktig formue eller inntekt.

Personer som før oppholdet på Svalbard var bosatt i utlandet og som har begrenset skatteplikt til Svalbard etter svbsktl. § 2-1 annet ledd, har bare plikt til å levere selvangivelse hvis de har formue eller inntekt som ikke faller inn under lønnstrekkordningen, jf. svbsktl. § 4-4 første ledd.

### **10.2 Personer med midlertidig opphold på Svalbard**

Personer med midlertidig opphold som har skattepliktig formue eller inntekt som ikke faller inn under lønnstrekkordningen, har plikt til å levere selvangivelse, jf. svbsktl. § 4-4 første ledd annet punktum.

### 10.3 Personer og selskaper med stedbunden formue eller inntekt på Svalbard

Personer og selskaper som er skattepliktig til Svalbard for stedbunden formue eller inntekt, har plikt til å levere selvangivelse, jf svbsktl. § 4-4 første ledd annet punktum.

### 10.4 Selvangivelsesfrist

Selvangivelse med vedlegg må leveres til Skattekontoret for Svalbard, postboks 413, 9171 Longyearbyen innen utgangen av april i året etter inntektsåret, jf. svbsktl. § 4-4 annet ledd.

### 10.5 Vedlegg til selvangivelsen

#### 10.5.1 Arv og gave

Skattytere som har mottatt arv eller gave som til sammen utgjør en verdi av kr. 100 000 eller mer, plikter å gi opplysninger om dette i selvangivelsen eller på eget ark, jf. svalbardskatteforskriften § 1 (1) bokstav a.

#### 10.5.2 Tilfeldige gevinster

Skattytere som har mottatt visse skattefrie gevinster på kr. 100 000 eller mer, plikter å legge ved selvangivelsen bevitnelse fra den som har utlevert gevinsten. Dette gjelder gevinst mottatt fra:

- Norsk Tipping AS
- Totalisatorspill som omfattes av lov 1. juli 1927 nr. 3
- Utlodninger som omfattes av lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv.
- Pengespill og lotterier i en EØS-stat som godtgjøres å tilsvare de spill eller lotterier som lovlig kan tilbys i Norge og som er underlagt offentlig tilsyn og kontroll i hjemstaten eller tiltak arrangert av massemedia og som er offentlig tilgjengelig.

#### 10.5.3 Utleie av fast eiendom

For skattyter som driver utleie av fast eiendom gjelder forskrift 4. desember 1984 nr. 2280 om fritak for plikt til å sende årsoppgjør som vedlegg til selvangivelsen, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 2.3.

#### 10.5.4 Deltakere i utenlandske selskaper

For deltakere i utenlandsk ansvarlig selskap, kommandittselskap mv. og deltakere i norsk kontrollert selskap i lavskattelend, gjelder reglene om oppgaveplikt i forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskattelend (lignl.). Det er fastsatt egne skjema for NOKUS-selskap (RF-1245) og deltakere i NOKUS-selskap (RF-1246).

#### 10.5.5 Kontohaver i utenlandsk bank

For kontohavere i utenlandske banker gjelder reglene i forskrift 4. desember 1993 nr. 199, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 6.2.

## 11 Lønnsoppgaveplikt

Den som selv eller gjennom andre har utbetalt eller ytet lønn eller annen godtgjørelse for arbeid, skal ukrevet levere oppgave over alt som i siste inntektsår er ytet til den enkelte mottaker, se nærmere svalbardskatteforskriften § 2. Lønnsoppgave skal leveres innen utgangen av januar i året etter inntektsåret, jf. svbsktl. § 4-5. Se nærmere SKD-melding 4/2012 i Utv. 2012/527.

## 12 Arbeidsgiveravgift

Om arbeidsgiveravgift for foretak hjemmehørende på Svalbard og for godtgjørelse som skattlegges etter svbsktl., se emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser», pkt. 2.3.

# Særfradrag – enslig forsørger

– Sktl. § 6-80 (i kraft fra og med inntektsåret 2013)

## Nytt for 2013

### 1 Ny bestemmelse i sktl. § 6-80 om særfradrag for enslige forsørgere

Med virkning fra og med inntektsåret 2013 er ordningen med skatteklasser 2 for enslige forsørgere avviklet. Denne er erstattet med et særfradrag for enslige forsørgere for barn som ikke er fylt 18 år. Det nye særfradraget er hjemlet i sktl. § 6-80 som trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2013.

### 2 Hvem som har krav på fradraget

#### 2.1 Generelt

Særfradraget gis til forsørger som mottar utvidet barnetrygd etter barnetrygdloven § 9. Det er et vilkår for rett til utvidet barnetrygd at mottakeren er enslig. Det er NAV som tar stilling til om vilkårene for rett til utvidet barnetrygd er oppfylt.

Forsørger som mottar halv utvidet barnetrygd fordi barnet bor fast hos begge foreldrene, jf. barnetrygdloven § 2 tredje ledd og § 12 tredje ledd, skal ha et halvt særfradrag, jf. sktl. § 6-80 annet punktum. Hvis bare den ene av foreldrene har rett til halv utvidet barnetrygd, er det bare denne som skal ha det halve særfradraget.

#### 2.2 Arbeidstaker fra annet EØS-land

Arbeidstaker fra annet EØS-land som har rett til utvidet barnetrygd, vil ha rett til særfradrag for enslig forsørger dersom vedkommende skattlegges for hele eller tilnærmet hele sin inntekt i Norge, jf. sktl. § 6-71.

### 3 Tidsrom for rett til særfradraget

Særfradraget gis for hver påbegynt måned forsørgeren har rett til utvidet barnetrygd.

### 4 Fradragets størrelse

Fradragets størrelse fastsettes årlig i Stortingets skattevedtak, jf. sktl. § 6-80 siste punktum. Særfradraget gis i alminnelig inntekt, og fullt særfradrag utgjør for inntektsåret 2013 kr 3 930 per påbegynt måned. Halvt særfradrag utgjør kr 1 965 per måned. Se SSV § 6-6.

### 5 Innberetning fra NAV

NAV skal for hvert inntektsår gi opplysninger til skattemyndighetene

- om hvem som har fått utvidet barnetrygd i løpet av inntektsåret,
- for hvor mange måneder vedkommende har fått utvidet barnetrygd, og
- om den utvidede barnetrygden er delt mellom foreldrene.

# Særfradrag – sykdom eller svakhet

- Lov 9. desember 2011 nr 52 om endringer i skatteloven, avsnitt V
- Helsedirektoratets forskrift 14. april 1988 nr. 295 om vilkår for særfradrag på grunn av store sykdomsutgifter ved behandling mv. i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen (sktl.).
- Forskrift 5. februar 1988 nr. 121 om ligningsbehandlingen ved særfradrag etter skatteloven § 6-82 og § 6-83 (lignl.).
- Forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen (lignl.).
- Forskrift 30. mars 2012 nr. 270 om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter

## 1 Generelt om oppheving av bestemmelsen om særfradrag for store sykdomskostnader

Bestemmelsen i sktl. § 6-83 om særfradrag for sykdomskostnader er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2012. Det er ved lov 9. desember 2011 nr. 52 gitt overgangsregel om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter. Etter overgangsregelen skal skattyter som har fått særfradrag for store sykdomsutgifter etter skatteloven § 6-83 både for inntektsåret 2010 og 2011, gis særfradrag på tilsvarende vilkår for inntektsårene 2012, 2013 og 2014. Finansdepartementet har 30. mars 2012 gitt nærmere regler i forskrift.

Fra og med inntektsåret 2015 faller ordningen med særfradrag for store sykdomskostnader helt bort.

## 2 Begrensning av fradragsformål fra og med inntektsåret 2012

Etter § 2 i forskrift 30. mars 2012 nr. 270 skal det ikke gis særfradrag knyttet til kostnader pådratt i 2012 eller senere dersom utgiften knytter seg til

- tannlege- og tannpleierhjelp
- påbygging, ombygging og tilpasning av bolig og uteområde, herunder fritidsbolig, garasje mv., og anskaffelse og montering av spesialtilpasset innredning i bolig mv.
- transport, herunder anskaffelse av kjøretøy og spesialutstyr i kjøretøy, drift og merbruk av kjøretøy.

Dette gjelder selv om det er gitt særfradrag for slike kostnader i 2010 og 2011. Kostnader oppført i inntektsåret 2011 eller tidligere, men som skattyter i samsvar med praksis er gitt anledning til å fordele til fradrag over flere år, kan fradragsføres til og med 2014, jf. forskriften § 2 bokstav c annet punktum. Slikt fradrag skal heller ikke begrenses i 2013 og 2014, se pkt. 3. Er opprinnelig fordeling ment fradragsført ut over inntektsåret 2014, må fradragsføringen framskyndes slik at skattyter kan få fradragsført resterende beløp senest for inntektsåret 2014.

## 3 Nedtrapping av særfradraget for inntektsårene 2013 og 2014.

Etter § 3 i forskrift 30. mars 2012 nr. 270 skal særfradrag for inntektsårene 2013 og 2014 bare gis med henholdsvis 67 % og 33 % av de fradragsberettigede kostnadene. Denne bestemmelsen gjelder imidlertid ikke for kostnader pådratt i 2011 eller tidligere år, men som skattyter likevel har valgt å fordele over flere år, jf. forskriften § 2 siste punktum, se ovenfor. For inntektsåret 2012 gjelder ingen regler om prosentvis nedtrapping.

## 4 Fradrag etter overgangsregelen for kostnader som ikke omfattes av § 2 i forskrift 30. mars nr 270, generelt 2012

Etter overgangsregel gitt i lov 9. desember 2011 nr. 52 kan skattyter som har fått særfradrag for store sykdomsutgifter etter skatteloven § 6-83 for inntektsårene 2010 og 2011, fortsatt kreve særfradrag for usedvanlig store sykdomskostnader pådratt i 2012. Om hvilke sykdomskostnader som er unntatt fra denne fradragsretten, se pkt. 2. Følgende hovedvilkår må være oppfylt for rett til særfradrag etter overgangsregelen

- det må foreligge varig sykdom eller svakhet



- sykdommen eller svakheten må foreligge hos skattyter selv eller noen han eller hun forsørger
  - skattyter må ha blitt påført usedvanlig store kostnader, og
  - det må foreligge årsakssammenheng mellom sykdommen/svakheten og kostnadene.
- Når skattyteren har krav på særfradrag, skal særfradraget settes til de faktiske merkostnadene på grunn av sykdommen/svakheten. Om minimumsbeløp, se [pkt. 6.1](#).

Det er ingen begrensning oppad for særfradragets størrelse.

Særfradrag kan ikke kreves i tillegg til 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

Fradragsretten omfatter alle typer kostnader med unntak av de som er nevnt i [pkt. 2](#), jf. § 2 i forskrift 30. mars 2012, nr 270. For kostnader ved behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, gjelder særlige tilleggsvilkår, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 (2). Nærmere om disse vilkårene, se [pkt. 15](#).

## 5 Varig sykdom eller annen varig svakhet

### 5.1 *Betegnelsen varig sykdom eller svakhet*

Varig sykdom er en medisinsk betegnelse som refererer til alt som vårt helsevesen skal ta seg av. Varig svakhet er et juridisk begrep som omfatter både fysiske og psykiske tilstander. Ved avgjørelsen av om varig svakhet foreligger, må det foretas en konkret vurdering hvor en bl.a. legger vekt på hvor stort avvik det foreligger fra det «normale». Varig svakhet vil f.eks. foreligge ved dysleksi, høygradig synshemming og høygradig hørselshemming.

Det er normalt en forutsetning at sykdommen og/eller svakheten varig hemmer skattyteren direkte i den daglige livsutfoldelsen, se FIN 19. februar 1998 i Utv. 1998/459, eller at det trengs løpende varig behandling for å holde tilstanden i sjakk. Høy alder i seg selv gir ikke grunnlag for særfradrag etter disse reglene.

### 5.2 *Nærmere om kravet til varighet*

Sykdom eller annen svakhet anses normalt som varig dersom tilstanden har vart i minst to år eller må antas å vare i minst to år. Dette gjelder selv om skattyter ble eller ville blitt frisk tidligere dersom han hadde fått behandling, eller om han dør før to år er gått.

For å oppfylle varighetskravet er det ikke tilstrekkelig at skattyter har en latent svakhet, dersom denne ikke gir seg utslag i konkrete plager. Har f.eks. Skattyter en latent svakhet i ryggen, men er symptomfri i lengre perioder, kan kravet til varighet i utgangspunktet ikke anses oppfylt. Dette til tross for at problemene kommer tilbake med jevne mellomrom. Imidlertid må det tas med i totalvurderingen hvor alvorlige de akutte problemene er og hvor lang tid det går mellom hver gang de oppstår.

### 5.3 *Legeattest*

Skattyter må, dersom han krever særfradrag for store sykdomskostnader, kunne fremlegge legeattest som konkluderer med varig sykdom eller svakhet.

### 5.4 *Hvem sykdomskostnadene må knytte seg til*

#### 5.4.1 *Generelt*

Pådratte kostnader må knytte seg til egen sykdom/svakhet eller sykdom/svakhet hos noen som skattyter forsørger, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 (1).

#### 5.4.2 *Forsørgerbegrepet*

For at det skal anses å foreligge forsørgelse etter reglene om særfradrag, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83, må skattyter ha dekket en ikke ubetydelig del av personens ordinære levekostnader. Sykdomskostnader skal ikke regnes med ved vurderingen av om det foreligger forsørgelse. Det er ikke avgjørende om skattyter anses som forsørger etter reglene om klassefastsetting.

## 6 Kostnadens størrelse som vilkår for fradrag

### 6.1 Generelt

Et vilkår for særfradrag er at sykdomskostnadene i løpet av inntektsåret utgjør minst kr 9 180, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 (1). Det gis ikke særfradrag i år hvor samlede kostnader er under beløpsgrensen. Dette gjelder selv om skattyteren f.eks. bare har vært syk en del av året, vedkommende dør i løpet av året, eller vedkommende har slike lavere kostnader i flere år etter hverandre. Minimumsgrensen gjelder også i året hvor sykdommen oppstår og kostnadene begynner å påløpe, eventuelt opphører.

Det er summen av sykdomskostnadene knyttet til skattyter selv, eventuelt forsørget ektefelle og/eller andre han forsørger som minst må utgjøre kr 9 180.

Om fastsetting av kostnadens størrelse, se pkt. 10.

### 6.2 Unntak fra nedre beløpsgrense; Tilsynskostnader pga. forsørget barn

Kravet til minste kostnads- og fradragnivå gjelder ikke tilsynskostnader på grunn av forsørget barns sykdom eller annen varig svakhet. Skattyter har rett til særfradrag fra første krone for dokumenterte merkostnader til tilsyn som skyldes barnets helsetilstand, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 (1) siste punktum.

Ovennevnte innebærer at skattyter har rett til fradrag for andre sykdomskostnader under minstegrensen dersom disse sammen med merkostnader til tilsyn overstiger minstebeløpet for særfradraget. Dersom kostnadene ikke overstiger minstebeløpet, vil den som forsørger likevel få særfradrag for merkostnadene til tilsyn. Begrepet tilsynskostnader omfatter de samme utgiftstyper som foreldrefradraget omfatter, men særfradrag skal bare gis for de ekstra tilsynskostnadene som skyldes barnets helsetilstand. Dokumentasjonskravet omfatter både tilsynsbehovet og kostnadsstørrelsen, se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 11.4 side 115.

## 7 Kostnadenes art – kravet til årsakssammenheng

### 7.1 Generelt

For at særfradrag skal kunne gis, må det være en årsakssammenheng mellom sykdommen/svakheten og kostnadene.

Ved vurderingen skal en i utgangspunktet ta hensyn til alle kostnader som er påført skattyteren på grunn av sykdommen eller svakheten. I kravet til årsakssammenheng ligger imidlertid også et krav om tilstrekkelig nærhet mellom sykdommen/svakheten og kostnaden. Fradragretten er avgrenset mot kostnader som også andre skattytere normalt pådrar seg uten å ha tilsvarende sykdom eller svakhet. Kostnader av en art som det må antas at skattyter ville hatt om han hadde vært frisk, inngår bare i grunnlaget for særfradrag i den utstrekning sykdommen mv. fører til at kostnaden blir større enn den ellers ville ha vært. Det tas således bare hensyn til merkostnader som skyldes sykdommen mv.

### 7.2 Sannsynliggjøring/dokumentasjon av kostnadene

Det er ikke gitt særskilte regler om krav til sannsynliggjøring av kostnadene i forhold til reglene om særfradrag. De alminnelige prinsippene om dokumentasjon/sannsynliggjøring som gjelder generelt under ligningsbehandlingen legges til grunn, jf. lignl. § 8-1. Se f.eks. LRD 9. september 1998 (Gulating) i Utv. 1998/1299.

Fradrag skal gis hvis det er overveiende sannsynlig at skattyter har hatt den aktuelle merkostnaden. Dette gjelder selv om kostnaden ikke kan dokumenteres med kvittering. Kravet til sannsynliggjøring må vurderes blant annet ut fra hva kostnaden gjelder, størrelsen av kostnadene, hvor lett kostnadene lar seg dokumentere, hvilken forutsetning skattyter har hatt for å ta vare på dokumentasjon og hvilke oppfordringer skattyter har hatt til dette. Se URD 27. juni 2000 (Bergen byrett) i Utv. 2000/1226.

Utfylt skjema som er utarbeidet av interesseorganisasjon, er ikke uten videre tilstrekkelig som dokumentasjon/sannsynliggjøring av merkostnadene ved sykdom. Slikt skjema kan imidlertid gi en viss veiledning i forhold til kostnad som direkte eller indirekte kan knyttes til sykdommen.

For tilbakevendende merkostnader ved sykdommen som vanskelig lar seg dokumentere, kan sannsynliggjøring av merkostnadene for en sammenhengende, representativ periode i løpet av inntektsåret (minst en måned) være tilstrekkelig sannsynliggjøring av sykdomsutgiftene for hele inntektsåret.

### **7.3 Eksempler på kostnader som gir rett til fradrag**

#### **7.3.1 Generelt**

Sykdomskostnader omfatter blant annet kostnader til egenandeler i det offentlige helsevesenet (hos leger som har avtale med det offentlige), kostnader til medisin og kostnader til egnede medisinske hjelpemidler. Videre omfatter sykdomskostnader andre typer merkostnader på grunn av sykdommen, f.eks. egenandeler og eventuelle merkostnader ved å holde en bestemt diett.

#### **7.3.2 Forhøyet forsikringspremie**

Forhøyet forsikringspremie pga. varig sykdom eller svakhet kan være fradragsberettiget dersom de øvrige vilkårene for rett til særfradrag etter tidligere sktl. § 6-83 er oppfylt, jf. lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel).

#### **7.3.3 Hjelp i hjemmet**

Som sykdomskostnader anses kostnader til nødvendig hjelp i hjemmet med tilsyn og omsorg av den syke når hjelpen ikke omfatter helsefaglige oppgaver utført av privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helsevesen.

#### **7.3.4 Telefonalarm**

Kjøp og drift av telefonalarmsystem, kan være sykdomskostnad mv. for personer som bor hjemme. Fradrag gis også til personer over 70 år forutsatt at kostnadene til alarmsystem skyldes sykdom og/eller svakhet.

#### **7.3.5 Økt forbruk**

Kostnader til å skifte ut sengetøy mv. på grunn av allergiske reaksjoner kan etter omstendighetene helt eller delvis være en merkostnad på grunn av sykdommen. Det samme gjelder merkostnader ved særlig høyt forbruk av klær, f.eks. på grunn av særlig stor slitasje, når dette er en følge av sykdommen. Økte kostnader til oppvarming som følge av sykdommen kan gi rett til fradrag dersom vilkårene er oppfylt. Det kan legges til grunn at normaltemperatur i en bolig ligger på 22 grader. Det kan som et utgangspunkt legges til grunn at oppvarmingskostnadene øker med 5 % for hver grad innetemperaturen økes.

#### **7.3.6 Spesialtilpasning på reise**

Økte kostnader til feriereiser/helsereiser som følge av sykdommen, kan etter omstendighetene anses som merkostnader i denne sammenheng. Dette kan for eksempel gjelde prisdifferanse mellom hotellrom med og uten toalett for funksjonshemmede eller sykelugar/lugar for funksjonshemmede mot vanlig lugar, se URD 27. juni 2000 (Bergen byrett) i Utv. 2000/1226. Det kan også være aktuelt med ekstrakostnader til ledsager. Se pkt. 17.1. Det gis imidlertid ikke fradrag for økte kostnader til transport.

### **7.4 Eksempler på kostnader som ikke gir rett til fradrag**

#### **7.4.1 Kostnader dekket av andre fradrag**

Det tas ikke hensyn til kostnader som skattyteren med annen hjemmel har krav på fradrag for i inntekten, f.eks. kostnader som det gis fradrag for gjennom foreldrefradraget. Dersom slike kostnader overstiger grensen for det som kan gis som foreldrefradrag, og vilkårene for øvrig er oppfylt, skal de regnes med i særfradraget.

Det skal ikke tas hensyn til yrkeskostnader som skattyter får fradrag for direkte eller gjennom minstefradraget.

#### 7.4.2 Forebygging

Kostnader til å avverge en mulig fremtidig sykdom, f.eks. kostnader til kosttilskudd og trening, gir ikke rett til særfradrag.

#### 7.4.3 Årsavgift

Årsavgift til privat medisinsk senter skal normalt ikke regnes som sykdomskostnad, se FIN 17. juni 1986 i Utv. 1986/314. Det samme gjelder årsavgift til luftambulansse.

#### 7.4.4 Tapt arbeidsfortjeneste

Tapt arbeidsfortjeneste er ikke en kostnad som gir rett til fradrag.

#### 7.4.5 Tannbehandling

Kostnader til tannlege- og tannpleierhjelp gir fra og med inntektsåret 2012 ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader, jf. forskrift 30. mars 2012 nr. 270 § 2 bokstav a.

#### 7.4.6 Tilpasning av bolig

Kostnader til ombygging og tilpasning av bolig som følge av sykdom eller svakhet gir fra og med inntektsåret 2012 ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader.

#### 7.4.7 Transportkostnader – bil

Merkostnader til transport, herunder anskaffelse av kjøretøy, gir fra og med inntektsåret 2012 ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader.

### 8 Forholdet til andre særfradrag

Særfradrag på grunn av uvanlig store sykdomskostnader kan gis sammen med særfradrag på grunn av uførhet, jf. sktl. § 6-81 (1) og (2). Særfradrag på grunn av uvanlig store sykdomskostnader, kan ikke gis sammen med særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne etter sktl. § 6-82.

### 9 Utland

Har skattyteren vært skattemessig bosatt i riket bare en del av året, gis særfradrag på grunn av store sykdomskostnader på grunnlag av kostnadene i det tidsrommet skattyteren bodde i Norge. Minimumsbeløpet på kr 9 180 som vilkår for å få særfradrag skal ikke reduseres.

Personer som får 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere kan ikke samtidig gis særfradrag.

### 10 Fastsetting av særfradragets størrelse

#### 10.1 Generelt

Det er bare merkostnader som følge av sykdommen eller svakheten som kan inngå i særfradraget. Det er ingen begrensning oppad for særfradragets størrelse. Det gis imidlertid ikke særfradrag dersom samlede kostnader i året er lavere enn det lovfestede minimumsbeløpet på kr 9 180.

#### 10.2 Anskaffelser som har bruksverdi utover inntektsåret

Om fordeling over flere år av fradrag for kostnader oppført i inntektsåret 2011 eller tidligere, se pkt. 2. Fordeling av fradrag over flere år av kostnader som i sin helhet er oppført i inntektsåret, har i hovedsak vært aktuelt for kostnader til ombygging/tilpasning av bolig mv. Da det ikke er fradragsrett for slike kostnader pådratt i 2012, vil tidligere praksis med fordeling av kostnader over flere år, derfor ikke være aktuelt for sykdomskostnader pådratt i 2012.

Kostnader til anskaffelser som kan påregnes å ha markedsverdi ved omsetning, anses ikke oppført i anskaffelsesåret. Hvis det anskaffede f.eks. er løsøre som verdiforringes, kan inngangsverdien bare fradras som sykdomskostnad i takt med verdiforringelsen på det aktuelle objektet. Bestemmelsen om nedtrapping for inntektsårene 2013 og 2014, jf. § 3 i forskrift 30. mars 2012 nr. 270, vil gjelde for verdiforringelsen i disse årene.

### 10.3 Dekning av kostnadene

#### 10.3.1 Generelt

Kostnadene må være dekket av skattyteren selv ved egne midler, f.eks. skattepliktige inntekter, lån eller gaver, se også emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)».

#### 10.3.2 Offentlige tilskudd – skattepliktige

Skattepliktige ytelser fra det offentlige, skal ikke redusere kostnadene som gir rett til særfradrag. Det vil for eksempel gjelde arbeidsavklaringspenger etter ftrl. kap. 11. Om hvilke trygdeytelser som er skattepliktige, se emnet «[Trygdeytelser mv.](#)».

#### 10.3.3 Offentlige tilskudd – skattefrie

Offentlige skattefrie tilskudd/stønader som går til dekning av sykdomskostnadene, skal som hovedregel redusere beløpet som gir rett til særfradrag. Om hvilke trygdeytelser som er skattefrie, se emnet «[Trygdeytelser mv.](#)». Unntak gjelder ytelser etter lov 13. desember 1991 nr. 81 om sosiale tjenester mv. Disse er skattefrie, men skal likevel ikke redusere kostnadene til særfradrag selv om ytelsen også dekker sykdomskostnader.

Skattefrie tilskudd eller stønader skal ikke redusere andre kostnader enn de kostnadene de er ment å skulle dekke, jf. FIN 16. oktober 1998 i Utv. 1998/1400. For eksempel er grunnstønad eller hjelpestønad etter ftrl. kap. 6. skattefri og skal redusere kostnadene av den art stønadene skal dekke vedrørende den aktuelle sykdommen eller svakheten. Rett til grunnstønad vil normalt foreligge når skattyter har gjennomgått hensiktsmessig behandling, men fortsatt har varig sykdom, skade eller svakhet som medfører ekstrakostnader av betydning. Rett til hjelpestønad vil normalt foreligge hvis vedkommende på grunn av sykdom, skade eller svakhet må ha særskilt tilsyn og pleie. Grunnstønad og hjelpestønad ytes etter satser som fastsettes av Stortinget og kan gis samtidig eller hver for seg.

Stønad til bedring av funksjonsevnen etter ftrl. § 10-5 og § 10-6, jf. § 10-7, og tilleggsstønader etter ftrl. § 11-12, er skattefri og skal også redusere kostnadene som gir rett til særfradrag. Slik stønad gis trygdede som på grunn av sykdom, skade eller lyte har fått sin evne til å utføre inntektsgivende arbeid varig nedsatt, eller har fått sine muligheter til å velge yrke eller arbeidsplass vesentlig innskrenket. Ytelser gis i forbindelse med tiltak som er nødvendige og hensiktsmessige for at den trygdede skal bli i stand til å skaffe seg eller beholde høvelig arbeid, eller når trygdede har fått sin funksjonsevne i dagliglivet vesentlig og varig nedsatt på grunn av sykdom, skade eller lyte. Stønaden ytes da i forbindelse med tiltak som er nødvendige og hensiktsmessige for å bedre den trygdedes funksjonsevne i dagliglivet eller for at vedkommende skal kunne bli pleid i hjemmet.

Stønad til bedring av funksjonsevnen kan blant annet ytes i form av hjelpemidler, høreapparat, ombygging av maskiner eller annet teknisk utstyr på arbeidsplassen, tilskott til opplæringstiltak, stønad til førerhund, lese- og sekretærhjelp for blinde og svaksynte under utdanning eller i arbeid, tolkehjelp for hørselshemmede, tolke- og ledsagerhjelp for døvblinde, anskaffelse, vedlikehold og fornyelse av nødvendige og hensiktsmessige ortopediske hjelpemidler mv. Tilleggsstønader etter ftrl. § 11-12 kan blant annet ytes i form av tilskudd til bøker, undervisningsmaterieil, daglige reiser, hjemreiser under opphold utenfor hjemmet, flytting, kostnader til barnetilsyn og til merkostnader ved å bo utenfor hjemmet.

#### Eksempel:

*Skattyter har hatt diverse sykdomskostnader som gir rett til særfradrag på kr 21 000, inkludert kr 12 000 i pleiekostnader. Han har mottatt ordinær hjelpestønad på kr 11 460, til dekning av kostnader til tilsyn og pleie. Hjelpestønaden skal da redusere kostnadene som grunnlag for særfradraget. Netto sykdomskostnader utgjør kr 9 540 som også utgjør faktisk fradrag.*

#### 10.3.4 Arbeidsgivers tilskudd

Arbeidsgivers tilskudd til dekning av kostnader vedrørende sykdom eller svakhet er i utgangspunktet skattepliktig inntekt. I slike tilfeller skal skattyters kostnader ikke reduseres med tilskuddet.

### 10.3.5 Erstatning fra forsikringsselskap, skadevolder mv.

Personskader som f.eks. innebærer varig invaliditet, vil ofte føre til store erstatningsutbetalinger fra forsikringsselskap, skadevolder mv. Erstatningsutbetalinger vil ofte innebære dekning av fremtidige kostnader til pleie mv. som ikke kan påregnes dekket av ordinære trygdeordninger. I den utstrekning slike kostnader er dekket av erstatningsutbetaling, skal de ikke komme i betraktning ved fastsetting av kostnad som gir rett til særfradrag.

## 11 Hvem som skal ha særfradraget

### 11.1 Generelt

Det er skattyteren selv som skal ha fradraget, dersom det er han som har dekket kostnadene. Har forsørgeren dekket kostnadene, skal fradraget tilordnes forsørgeren.

Når en forsørgt syk eller svekket person lignes selvstendig eller særskilt for egen inntekt og selv har dekket sykdomskostnadene, skal den forsørgede selv ha særfradraget.

### 11.2 Fordeling mellom ektefeller/meldepliktige samboere

Ektefeller/meldepliktige samboere kan velge hvem av dem som krever fradraget. Hvis den ektefellen som krever særfradrag ikke har stor nok inntekt til å dekke fradraget, blir det overskytende beløp overført maskinelt til den andre ektefellen.

## 12 Tidfesting av fradraget

Særfradrag gis i det året sykdomskostnadene er påløpt. Det er ikke noe krav om at kostnadene er betalt i løpet av året, så lenge skattyteren er forpliktet til å betale dem.

Om fordeling av særfradrag over flere år, se [pkt. 10.2](#).

## 13 Underskudd

Særfradraget gis etter alle andre fradrag, herunder fremførbart underskudd. Underskudd som følge av særfradrag kan ikke fremføres.

## 14 Flere kommuner

Ved skatteplikt til flere kommuner fordeles særfradraget forholdsmessig etter inntektene i hver kommune etter de samme reglene som for fordelingsfradrag, se emnet «[Fordelingsfradrag](#)».

## 15 Begrensning av fradrag ved behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen

### 15.1 Generelt

Kostnader til behandling, pleie og/eller opphold mv.

- i institusjon utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, og/eller
- hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, se [pkt. 15.4](#), gir bare rett til særfradrag dersom
  - det ikke foreligger tilsvarende tilbud fra offentlig norsk helse- og sosialvesen, og
  - det oppsøkte helsetilbudet anses faglig forsvarlig.

Om hvilke kostnader dette gjelder, se [pkt. 15.3](#).

### 15.2 Avgjørelsesmyndighet

#### 15.2.1 Generelt

Krav om særfradrag fremsettes normalt i selvangivelsen. I utgangspunktet er det ligningsmyndighetene som tar standpunkt til om betingelsene for å gi særfradrag foreligger. Under visse forutsetninger kan skattyter kreve at fylkesmannen avgjør spørsmålet, se [pkt. 15.2.2](#). Ligningsmyndighetene kan også forelegge disse spørsmålene for fylkesmannen av eget tiltak. Se forskrift 5. februar 1988 nr. 121 om ligningsbehandlingen ved særfradrag etter sktl. § 6-82 og § 6-83.

I saker som oversendes fylkesmannen skal det redegjøres for hvordan skattekontoret har vurdert spørsmålet om særfradrag. Dette gjelder også de forholdene som ikke skal avgjøres av fylkesmannen. I saker som f.eks. også gjelder avgrensningen mellom helsereise

og behandlingsreise, skal det for eksempel fremgå hvordan skattekontoret har vurdert dette.

### 15.2.2 Skattyters klageadgang

Skattyter kan kreve at fylkesmannen avgjør spørsmålet om

- behandlingen mv. har skjedd innenfor/utenfor norsk offentlig helsevesen
- norsk offentlige helsevesen har et tilsvarende tilbud, herunder at ventetiden ikke er urimelig lang, og
- det oppsøkte tilbudet kan anses faglig forsvarlig.

Se forskrift 14. april 1988 nr. 295 om vilkår for særfradrag på grunn av store sykdomskostnader ved behandling m.v. i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen § 2.

Forutsetningen for at skattyter kan kreve at fylkesmannen avgjør spørsmålet er at

- ligningsmyndighetene har sendt varsel om at særfradrag ikke vil bli innrømmet eller at særfradrag ikke er innrømmet ved ligningen
- saken ikke tidligere har vært fremlagt for helsemyndighetene/fylkesmannen, og
- ligningsmyndighetenes begrunnelse for å nekte særfradrag er at vilkårene ikke er oppfylt, se lov 9. desember 2012 nr 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 (2).

Se forskrift 5. februar 1988 nr. 121 § 2.

Klageinstans for fylkesmannens vedtak er Helsedirektoratet, se Helsedirektoratets forskrift 14. april 1988 nr. 295. Klagen sendes til fylkesmannen. Fremkommer det nye opplysninger, skal fylkesmannen ha mulighet til å endre sitt vedtak. Endrer ikke fylkesmannen sitt vedtak, videresendes klagen til Helsedirektoratet.

Helsemyndighetenes/fylkesmannens avgjørelse er bindende for ligningsmyndighetene, se Ot.prp. nr. 27 (1986-87) pkt. 1.4.4 og Riksskattenemndas vedtak delvis inntatt i Utv. 2001/210. Har helsemyndighetene/fylkesmannen uttalt at norsk offentlig helsevesen har tilsvarende tilbud, er dette bindende.

Avslår ligningsmyndighetene særfradrag uten at saken har vært forelagt for fylkesmannen, skal skattekontoret gi skattyteren opplysning om klageadgangen og rett til å kreve saken fremlagt for fylkesmannen, se forskrift 5. februar 1988 nr. 121 § 2 og § 5.

Krav om at saken skal forelegges fylkesmannen skal sendes skattekontoret som oversender saken for avgjørelse (behandling som førsteinstans og i klagesaker). Skattekontoret skal gjøre skattyter oppmerksom på at fylkesmannen har behov for følgende opplysninger:

- dokumentasjon på diagnose og behandling (legeerklæring/journalkopi),
- hvem som utførte behandlingen (helseprofesjon),
- hvem som anbefalte/henviste til den aktuelle behandlingsinstansen,
- en beskrivelse av søkerens sykdomsforløp, samt av den kontakten og det tilbudet vedkommende har mottatt fra det offentlige helsevesenet i forbindelse med sykdommen,
- eventuelle andre opplysninger som antas å kunne ha betydning for saken.

Dersom ligningsmyndighetene har avslått særfradrag og skattyter fremsetter krav om fremleggelse for fylkesmannen, skal dette regnes som klage etter lignl. § 9-2. De vanlige reglene om klage gjelder for ligningsmyndighetenes avgjørelse, se emnet «[Endringssak – klage](#)». Er ligningen allerede påklaget uten krav om fremleggelse for fylkesmannen, må krav om at fylkesmannen skal avgjøre spørsmålet senest fremsettes før det er fattet vedtak i klagesaken.

Har skattekontoret av eget tiltak oversendt saken til fylkesmannen, og fylkesmannens avgjørelse medfører et annet resultat enn det som er lagt til grunn ved ligningen, skal skattekontoret ta ligningen opp som endringssak etter lignl. § 9-5 dersom fylkesmannens avgjørelse først foreligger etter at ligningen er avsluttet.

### 15.3 Hvilke kostnader som omfattes av begrensingsregelen

Begrensingsregelen i tidligere sktl. § 6-83 (2) for kostnader utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, gjaldt bare kostnader ved behandling, pleie eller opphold i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell. Det er kun spørsmål vedrørende slike helserelaterede kostnader som eventuelt oversendes fylkesmannen. Fradragsretten for kostnader som er pådratt på annen måte enn ved behandling, pleie eller opphold i institusjon eller

hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, avgjøres på grunnlag av vilkårene i tidligere sktl. § 6-83 (1), jf. lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel). Kostnader til privat hushjelp som hjelper en syk person med mat og vask vil etter omstendighetene kunne gi rett til særfradrag etter lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 (1), se LRD 26. mai 1995 (Frostating) i Utv. 1995/952.

Hvis kostnader til behandling, pleie og/eller opphold utenfor offentlig norsk helsevesen ikke gir rett til særfradrag etter reglene ovenfor, vil heller ikke andre kostnader som pådras i tilknytning til selve behandlingen og/eller oppholdet gi rett til særfradrag. Dette kan f.eks. være kostnader til

- reise til og fra behandlingsstedet mv. for pasienten og/eller dennes ektefelle
- opphold under behandling mv.
- pass av mindreårige barn, og
- medisin, spesialdietter i tilknytning til behandling, pleie og/eller opphold mv.

Inntreffer behandlingsbehovet ved opphold i utlandet, og det er uforvarlig å returnere til Norge, vil begrensning tilsvarende tidligere sktl. § 6-83 (2) ikke få anvendelse, ettersom skattyter ikke har mulighet til å velge behandling innenfor norsk helsevesen. I slike tilfeller kan det være aktuelt med særfradrag på tilsvarende vilkår som nevnt i den generelle bestemmelsen i tidligere sktl. § 6-83 (1) dersom vilkårene er oppfylt.

## 15.4 Hva er offentlig norsk helsevesen

### 15.4.1 Behandling i Norge

Hva som er innenfor norsk offentlig helsevesen, er regulert i Helsedirektoratets forskrift 14. april 1988 nr. 295 § 3. Institusjoner i Norge er innenfor offentlig norsk helsevesen dersom de er eid og/eller drevet av norske offentlige myndigheter og/eller er finansiert av regionalt helseforetak eller av kommunene. Utenfor faller privattrevne institusjoner, f.eks. private medisinske røntgeninstitutter og laboratorier som ikke har avtale med regionalt helseforetak eller kommune.

Privatpraktiserende helsepersonell i Norge, herunder lege, fysioterapeut og psykolog, er innenfor norsk offentlig helsevesen bare dersom vedkommende har

- fastlegeavtale med kommune i Norge, jf. forskrift 14. april 2000 nr. 328 om fastlegeordning i kommunene (lov 19. november 1982 nr. 66 om helsetjenesten i kommunene § 1-3 og lov 2. juli 1999 nr. 64 om helsepersonell mv.)
- avtale om driftstilskudd med kommune i Norge, jf. lov 19. november 1982 nr. 66 om helsetjenesten i kommunene § 5-1
- avtale om driftstilskudd med regionalt helseforetak, jf. lov 2. juli 1999 nr. 61 om spesialisthelsetjenesten m.m. § 2-1 a (3).

Kostnader til behandling hos fysioterapeut som er innenfor offentlig norsk helsevesen gir rett til særfradrag selv om behandlingen er forordnet av en lege utenfor offentlig norsk helsevesen. Kostnader til behandling hos fysioterapeut som er utenfor offentlig norsk helsevesen, gir ikke rett til særfradrag selv om behandlingen er forordnet av lege som er innenfor offentlig norsk helsevesen.

Helsepersonell som bare får refusjon etter fastsatte takster fra NAV regnes ikke å være innenfor offentlig norsk helsevesen. Dette gjelder f.eks. kiropraktor, logoped, audiopedagog, osteopat og lignende. Behandling på rekonvalesenstjenestehjem og lignende helseinstitusjoner som ikke står i offentlig helseplan, faller utenfor offentlig norsk helsevesen med mindre det er ytet bidrag til oppholdet etter ftrl. § 5-22 eller direkte fra kommune eller stat.

### 15.4.2 Behandling i utlandet

Behandling gitt i utlandet på institusjon eller av privatpraktiserende helsepersonell er i utgangspunktet utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen.

Behandling er definert som innenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen dersom det offentlige har gitt bidrag etter folketrygdloven § 5-22, jf. forskrift 14. april 1988 nr. 295 § 3 og Ot.prp. nr. 27 (1986-87). Se også rundskriv R05-P05-22 (nav.no). Slik behandling forutsetter forhåndsgodkjenning hos NAV.



#### 15.4.3 *Behandling i utlandet i regi av offentlig norsk helse- og sosialvesen*

Alle helseregioner har kontor for godkjenning av utenlandsbehandling i de tilfellene der det er kompetansemangel i Norge, jf. pasientrettighetsloven § 2-1 (5). Behandling i utlandet pga. kompetansemangel skal fortrinnsvis godkjennes på forhånd. Alle utgifter i forbindelse med slik behandling, inkludert opphold, dekkes av det offentlige. For mer informasjon, se rikshospitalet.no/helsepersonell/utenlandsbehandling.

#### 15.4.4 *Behandlingsreiser i utlandet i regi av offentlig norsk helse- og sosialvesen*

Staten har etablert behandlingstilbud i utlandet for gitte diagnoser. Disse benevnes som Statens behandlingsreiser. Slike behandlingsreiser krever forhåndsgodkjenning av Statens behandlingsreiser. Utover egenandel dekker Statens behandlingsreiser kostnader til reise (fra Oslo), opphold og behandling. Reise til Oslo dekkes av helseforetak. Det vil derfor sjelden være spørsmål om særfradrag i forbindelse med slike behandlingsreiser fordi Statens behandlingsreiser også dekker reise- og oppholdskostnader. Se Ot.prp. nr. 27 (1986-87) pkt. 1.4.6, annet avsnitt. For mer informasjon, se rikshospitalet.no.

Det er ingen andre former for behandlingsreiser utover det som benevnes som Statens behandlingsreiser.

### 15.5 *Når foreligger tilbud fra offentlig norsk helsevesen*

Spørsmål om det foreligger tilbud fra offentlig norsk helsevesen, kan og skal i visse tilfeller forelegges fylkesmannen for avgjørelse, se [pkt. 15.2.2](#).

Det anses å foreligge tilbud fra offentlig norsk helsevesen, når skattyteren kan bli behandlet av offentlig norsk helsevesen, selv om metoden for behandling her er forskjellig fra den metoden skattyter oppsøkte utenfor offentlig norsk helsevesen. Det anses videre å foreligge tilbud, selv om skattyteren etter en faglig vurdering ikke blir behandlet, f.eks. fordi behandling ikke vil hjelpe. Selv om det offentlige på lang sikt kunne gitt tilsvarende tilbud kan skattyter likevel få særfradrag dersom

- ventetiden har vært urimelig lang vurdert i forhold til hvor alvorlig sykdommen er, og
- dette har eller kunne ha påført skattyter store lidelser eller betydelig forverring i ventetiden.

### 15.6 *Krav til faglig forsvarlig behandling*

Særfradrag for behandlingskostnader utenfor norsk offentlig helsevesen er begrenset til tilfeller hvor den aktuelle behandlingen kan anses å være fullt forsvarlig etter en helsefaglig vurdering. Skattyter kan kreve at fylkesmannen tar stilling til om det oppsøkte behandlingstilbudet likevel kan anses som faglig forsvarlig, se [pkt. 15.2.2](#).

## 16 *Kostnader til opphold i alders- eller sykehjem*

Kostnader til opphold ved alders- eller sykehjem gir som hovedregel ikke rett til særfradrag, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 (4). Dette gjelder også når hjemmet er organisert som et bofellesskap.

Har beboere på slike hjem andre sykdomskostnader, må det vurderes om særfradrag skal gis på grunnlag av disse kostnadene.

Egenbetaling ved avlastningsopphold på institusjon anses som sykdomskostnad når skattyter normalt bor i sitt hjem utenfor institusjonen.

## 17 *Kostnader til helsereiser*

### 17.1 *Generelt om helsereiser*

Helsereise er en reise som foretas på grunn av sykdom eller svakhet, men normalt uten at det foregår medisinsk behandling eller pleie i vanlig forstand. Eksempler kan være reiser til Syden av hensyn til sol/varme o.l., reise til helsebringende kilder, gytjebad, reise til kursteder der maten og/eller de rolige omgivelsene e.l. er helsebringende, jf. Ot.prp. nr. 27 (1986-87) pkt. 1.4.6.

Kostnader i forbindelse med helsereiser gir ikke rett til særfradrag, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 (4).

Selv om det ikke foreligger fradragsrett for kostnader til helsereise/feriereise, kan det foreligge fradragsrett for merkostnader etter første ledd dersom ferieturer blir dyrere som følge av sykdommen, se [pkt. 7.3.6](#).

### **17.2 Helsereise, hvor det i tillegg tilbys behandling dekket av folketrygden**

Det kan ytes bidrag fra folketrygden etter ftrl. § 5-22 til fysikalsk behandling i utlandet for personer som deltar på organiserte helsereiser i norsk regi. Bidraget ytes bare til dekningen av selve behandlingen, se [pkt. 15.4.2](#).

Selv om skattyteren kombinerer de positive effektene av et annet klima m.v. (helsereise) med et medisinsk behandlingsopplegg (for eksempel fysikalsk behandling), er det likevel en helsereise i skattelovens forstand. Det gis derfor ikke fradrag for kostnader til opphold mv. (Transportkostnader er fra og med 2012 uansett ikke fradragsberettigede.) Eventuelle egenbetalinger som skattyteren har til den medisinske behandlingen, utover det som dekkes av folketrygden etter ftrl. § 5-22, vil likevel kunne gå inn i særfradraget, dersom de alminnelige vilkårene er oppfylt, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 (1). Den behandlingen som det gis bidrag til etter ftrl. § 5-22, anses å være gjort innenfor offentlig norsk helsevesen.

### **17.3 Avgjørelsesmyndighet**

Ligningsmyndighetene tar stilling til om det fremsatte kravet gjelder en helsereise eller behandlingsreise. Dette spørsmålet skal ikke forelegges fylkesmannen, men i de sakene som av andre grunner oversendes til fylkesmannen, skal f.eks. skattekontorets vurdering av om det foreligger en helsereise eller behandlingsreise fremgå, se [pkt. 15.2.1](#).

## **18 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)**

### **18.1 ADHD**

Kostnader som følge av diagnostisert ADHD kan gi rett til særfradrag dersom vilkårene er oppfylt.

### **18.2 Akupunkturbehandling**

Akupunkturbehandling er tilgjengelig innenfor offentlig norsk helsevesen som et supplement til annen behandling. Kostnader til slik behandling innenfor offentlig norsk helsevesen kan derfor medregnes dersom vilkårene for særfradrag for øvrig er oppfylt.

### **18.3 Barnløshet (infertilitet)**

Helsemyndighetene har uttalt at ufrivillig barnløshet (infertilitet), ikke i seg selv kan regnes som en sykdom eller svakhet som gir grunnlag for særfradrag. Se for øvrig Ot.prp. nr. 1 (1998-99) pkt. 22 og FIN 19. februar 1998 i Utv. 1998/459. Se også Riksskattenemnda i Utv. 2000/260.

### **18.4 Bil**

Merkostnader til transport, herunder anskaffelse av kjøretøy og spesialutstyr i kjøretøy, drift og merbruk av kjøretøy som følge av sykdom eller varig svakhet gir fra og med inntektsåret 2012 ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader.

### **18.5 Bolig**

Kostnader til ombygging og tilpasning av bolig som følge av sykdom eller svakhet gir fra og med inntektsåret 2012 ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader.

### **18.6 Bulimi**

Ekstraordinære kostnader til mat som følge av sykdommen bulimi gir ikke rett til særfradrag i medhold av lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83. Dersom skattyter har hatt usedvanlig store utlegg til behandling av sykdommen, kan særfradrag tilstås når vilkårene for øvrig er oppfylt.

### 18.7 Diabetes (sukkersyke)

Aktuelle merkostnader knyttet til diabetes, kan for eksempel være merkostnader til

- hjelpemidler og utstyr til behandling, herunder spesialsko og -sokker
- medisiner
- kost, herunder utgifter til følingsmat
- ekstra slitasje på klær og sengetøy
- fysioterapi
- fotbehandling
- forhøyet forsikringspremie mv.

Kravene til dokumentasjon/sannsynliggjøring av merkostnader knyttet til diabetes, er de samme som for andre skattytere som krever særfradrag for store sykdomskostnader, se [pkt. 7.2](#). Dette innebærer at merkostnader som lett lar seg dokumentere med kvittering, må kunne framlegges på forespørsel fra skattekontoret. Eksempel på slike kostnader er kostnader til egenandeler, hjelpemidler og utstyr.

Sosial- og helsedirektoratet har i brev 6. november 2007 uttalt at «personer som følger de offisielle kostholdsanbefalingene vil sannsynligvis ha et noe dyrere kosthold. Kostregulering av diabetikere er behandling av sykdom, men kostanbefalinger til den generelle befolkning er av forebyggende karakter som det er opp til den enkelte å følge.»

Kreves særfradrag for merutgifter til kost, må dette på forespørsel kunne dokumenteres med legeattest hvor det fremgår at sykdommen er kostholdsregulert. Ved fastsettingen av merutgiftene til kost, tas det utgangspunkt i SIFOs (Statens institutt for forbruksforskning) standardbudsjett 2012 for forbruksutgifter til matvarer og alkoholfrie drikkevarer. Dette standardbudsjettet differensierer utgiftene til mat og drikke mellom ulike aldersgrupper og mellom kjønn, og det tas hensyn til stordriftsfordeler ved at flere personer deler husholdning. Det er tilstrekkelig at skattyters kvitteringer over utgiftene knyttet til innkjøp av mat (men ikke sjokolade, chips og lignende) og alkoholfrie drikkevarer i en sammenhengende periode på minst en måned i løpet av inntektsåret, kan legges fram. Sjokolade eller lignende som benyttes som følingsmat skal likevel inngå.

#### Eksempel på beregningsmåte

<i>Sum matutgifter for én måned</i>
÷ <i>SIFOs standardbudsjett (reduisert med eventuell stordriftsfordel)</i>
= <i>Sum merkostnad for en måned x 12 = Merkostnaden til kost i løpet av inntektsåret</i>

Det er kun fradragrett for nødvendige merutgifter til kost. I dette ligger at skattyter ikke kan få fradrag for merutgifter til urimelig dyrt kosthold. Inngår diabetikerens kost i en større husholdning, er det bare fradragrett for den aktuelle diabetikers merutgifter.

Dersom merkostnaden etter denne beregningen blir betydelig større enn det som med rimelighet kan anses å være nødvendig merkostnad for den aktuelle diabetikeren, må det foretas en konkret og skjønnsmessig vurdering med grunnlag i skattyters kvitteringer.

Hvis skattyter ikke kan sannsynliggjøre størrelsen på de faktiske merutgiftene til kost, kan merutgiftene sjablongmessig settes til kr 4 000 for hele inntektsåret. Beløpet omfatter også utgifter til følingsmat.

### 18.8 EDTA-behandling

Statens Helsetilsyn har uttalt at EDTA-behandling ikke er faglig anerkjent i Norge for behandling av pasienter med aterosklerotiske sykdommer. Kostnader til slik behandling gir derfor ikke rett til særfradrag.

### 18.9 Familiær hyperkolesterolemi

Hvorvidt det foreligger merutgifter til kost som følge av familiær hyperkolesterolemi må vurderes på samme måte som for diabetikere, se [pkt. 18.7](#).

**18.10 Fedme**

Skattytere som lider av fedme og som får hjelp til slanking innenfor offentlig norsk helsevesen, kan få særfradrag for kostnader til slik behandling og øvrige merkostnader som følge av sykdommen, dersom vilkårene for særfradrag for øvrig er oppfylt. Det må på forespørsel kunne fremlegges legeattest. For å beregne eventuelle merkostnader til klær i forbindelse med vektreduksjon, kan det tas utgangspunkt i dokumenterte utgifter, fratrukket SIFOs standardbudsjett for kleshold, se sifo.no

**18.11 Fibromyalgi**

Behandling av fibromyalgi med solarium og økt temperatur i bolig er ikke en behandlingsform som er anerkjent av norske helsemyndigheter, og gir ikke rett til særfradrag. Merutgifter som følge av sykdommen må dokumenteres på vanlig måte.

**18.12 Hørselshemmede**

Skattytere med total døvhet eller høygradig tunghørhet som ikke kan avhjelpes med høreapparat, anses å ha sykdom eller svakhet som gir rett til særfradrag for store sykdomskostnader. Skattyter må kunne dokumentere sine kostnader på vanlig måte.

**18.13 Kiropraktor**

Kiropraktor anses som helsepersonell utenfor offentlig norsk helsevesen. Dette gjelder selv om kiropraktoren får refusjon fra NAV etter fastsatte takster. Hvis kiropraktoren også er fysioterapeut med driftstilskudd/basistilskudd fra kommunen, vil behandling utført i egenskap av fysioterapeut være innenfor offentlig norsk helsevesen.

**18.14 Matallergi**

Matallergi, herunder cøliaki, er en varig sykdom som kan gi merkostnader til diett. Merkostnadene må vurderes konkret. I mange tilfeller får skattyteren grunnstønad til dekning av merkostnadene.

**18.15 Naturpreparater, naturmedisin****18.15.1 Kostnader til å forebygge sykdom**

Kostnader til bruk av preparater fra helsekostforretninger (naturmedisin, kosttilskudd mv.) i den hensikt å unngå at vedkommende får en sykdom eller svakhet, vil aldri gi rett til særfradrag.

**18.15.2 Kostnader til preparater ved behandling av allerede oppstått varig sykdom eller svakhet**

Kostnader til kjøp av preparater fra helsekostforretninger (naturmedisin, kosttilskudd mv.), som ikke inngår i et behandlingsopplegg, og som er pådratt på grunn av en allerede oppstått varig sykdom eller annen varig svakhet, kan i enkelte tilfeller gi rett til særfradrag etter lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. 6-83 (1). Er det ikke sannsynliggjort at bruken er egnet til å ha virkning på skattyters sykdom eller svakhet, er kostnaden ikke å anse som sykdomskostnad.

Blir preparater i helsekostforretninger (naturmedisin, kosttilskudd mv.) forordnet av personale innenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, og dette må anses som en del av behandlingen av den aktuelle sykdommen, kan dette gi rett til særfradrag etter lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 (1). Er det ikke sannsynliggjort at bruken er egnet til å ha virkning på skattyters sykdom eller svakhet, er kostnaden ikke å anse som sykdomskostnad.

Blir preparater i helsekostforretninger (naturmedisin, kosttilskudd mv.) forordnet av personale utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, og dette må anses som en del av behandlingen av den aktuelle sykdommen, bør dette forelegges fylkesmannen til avgjørelse, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 (2). Før saken eventuelt oversendes, skal skattekontoret ha tatt stilling til om vilkårene i tidligere sktl. § 6-83 (1) er oppfylt. Er det ikke sannsynliggjort/dokumentert at bruken er egnet til

å ha virkning på skattyters sykdom eller svakhet, vil normalt fylkesmannen etter en medisinsk faglig vurdering komme til at det oppsøkte helsetilbudet ikke kan anses som faglig forsvarlig, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 (2).

### **18.16 Ordblindhet (dyslektikere)**

Ordblinde og forsørgere av ordblinde kan i visse tilfeller ha rett til særfradrag ved kjøp av datautstyr. Det er en forutsetning at

- den enkelte ordblinde fremlegger attest fra lege/logoped som dokumenterer sykdommen/den varige svakheten
- datautstyret ikke hovedsakelig er anskaffet til yrkesmessig bruk (i slike tilfeller vil det ikke være aktuelt med særfradrag), og
- datautstyret har relevans for den enkelte ordblinde, f.eks. inneholder en ordrettingsfunksjon.

Hvert enkelt tilfelle må vurderes konkret med tanke på at det gjelder en omfangsmessig/beløpssmessig begrensning.

Om fordeling av slike kostnader over flere år, se pkt. 10.2.

### **18.17 Psykiske lidelser**

Særfradrag for kostnader knyttet til psykisk lidelse, må i hvert enkelt tilfelle vurderes konkret.

### **18.18 Rusmisbrukere**

Ved behandling av rusmisbrukere bør ligningsmyndighetene som hovedregel innhente fylkesmannens vurdering av om vilkårene er oppfylt, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. 6-83 (2).

Behandling etter den såkalte Minnesotamodellen for alkoholmisbrukere anses som faglig forsvarlig. Dette spørsmålet trenger derfor ikke fylkesmannens avgjørelse. Det må imidlertid likevel vurderes om de øvrige vilkårene er oppfylt, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. 6-83 (2). Dette innebærer at ligningsmyndighetene fremdeles kan oversende krav om særfradrag til fylkesmannen for avgjørelse av om behandlingen mv. er foretatt utenfor det offentlige helsevesenet og om det offentlige har et tilsvarende tilbud som det oppsøkte.

### **18.19 Synshemming**

#### **18.19.1 Generelt**

Synshemming som kan avhjelpes med kontaktlinser eller briller anses i utgangspunktet ikke som sykdom eller varig svakhet som gir rett til særfradrag for store sykdomskostnader. Kan skattyter ikke bruke kontaktlinser eller briller som følge av enten medisinske eller yrkesmessige grunner, vil vedkommende ha rett til særfradrag når skattyteren har store kostnader. Skattyter må kunne sannsynliggjøre kostnadene på vanlig måte.

(Om skattefritak på visse vilkår for briller dekket av arbeidsgiver, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.13.)

#### **18.19.2 Særlig om operasjon for synshemming**

Kostnader til operasjon for synshemming som av medisinske eller yrkesmessige grunner ikke kan avhjelpes med linser eller briller, anses som sykdomskostnader som gir rett til særfradrag. Dette gjelder i den utstrekning kostnadene går utover det som er dekket av det offentlige, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. 6-83 (1).

Det foreligger felleskriterier for inntak av pasienter for refraktiv kirurgi -øyeoperasjon med offentlig finansiering. Det må foreligge henvisning fra spesialist i øyesykdommer som har vurdert pasienten i forhold til gjeldende kriterier. De gjeldende kriteriene for at dette skal dekkes av det offentlige er i dag følgende:

- Hornhinnesykdommer som egner seg for excimerlaserbehandling.
- Brytningsfeil etter skade eller kirurgiske inngrep (kataraktoperasjoner/transplantasjoner/refraktiv kirurgi) hvis briller eller linser av medisinske eller yrkesmessige grunner ikke kan benyttes.

- Brytningsfeil som umuliggjør utøvelse av yrke, der bruk av briller eller linser ikke er mulig eller tillatt. Operasjoner for å kvalifisere seg for skoler o.l. dekkes ikke av det offentlige.
- Brytningsfeil hos personer som av andre medisinske grunner ikke kan bære briller/linser f.eks. CP, epilepsi, ansikts- eller skjellett abnormaliteter og «brilleskrek» i reell psykiatrisk forstand (det må her foreligge uttalelse fra psykiatrisk institusjon, psykiater).

Dersom skattyter har fått støtte til operasjon etter de ovennevnte kriterier, anses dette å være innenfor offentlig norsk helsevesen.

Brytningsfeil i seg selv, uten ovennevnte tilleggskriterier, skal ikke gi grunnlag for operasjon dekket av det offentlige.

Yrkesmessige grunner forutsetter at skattyter allerede er i et yrke der synshemmingen ikke kan avhjelpes med linser eller briller.

Vilkårene i tidligere sktl. § 6-83 (2) vil komme inn i vurderingen dersom operasjonen er utført utenfor offentlig norsk helsevesen, jf. lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel). Dette innebærer at ligningsmyndighetene bør oversende krav om særfradrag til fylkesmannen for avgjørelse av om behandlingen mv. er foretatt utenfor det offentlige helsevesenet, om det offentlige har et tilsvarende tilbud og om det oppsøkte tilbudet kan anses som faglig forsvarlig.

### 18.20 Tannbehandling

Kostnader til tannbehandling som følge av sykdom eller varig svakhet gir fra og med inntektsåret 2012 ikke rett til særfradrag for sykdomskostnader. Nærmere om dette, se [pkt. 2](#).

### 18.21 Treningskostnader

Kostnader til fysisk trening er i utgangspunktet ikke en sykdomskostnad. Det kan likevel gis fradrag for merkostnader begrenset til særskilt tilrettelagt treningsopplegg som følge av sykdommen eller svakheten, hvis dette foreskrives av lege, se lov 9. desember 2011 nr. 52 (overgangsregel), jf. tidligere sktl. § 6-83 (1).

## Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne

- Sktl. § 6-3 (4), § 6-81, § 6-82, § 6-85 og § 16-1.

### 1 Hva som behandles i dette emnet

I dette emnet behandles

- særfradrag etter sktl. § 6-81 (1) for skattyter som mottar uførepensjon fordi ervervsevnen er nedsatt med minst 2/3, se [pkt. 3](#)
- særfradrag etter sktl. § 6-81 (2) for skattyter som mottar uførepensjon fra folketrygden eller uførepensjon etter andre lover uten at ervervsevnen er nedsatt med 2/3, se [pkt. 4](#)
- særfradrag etter sktl. § 6-82 for skattyter som har varig lettere nedsatt ervervsevne, se [pkt. 5](#)

### 2 Nøkkeltall

Satsene for særfradrag for mottakere av uførepensjon mv. er for inntektsåret 2012:

	per måned:	per år:
Helt særfradrag	Kr 2 667	kr 32 004
Halvt særfradrag	Kr 1 334	kr 16 008

### 3 Særfradrag på grunn av sterkt nedsatt ervervsevne (uførhet)

#### 3.1 Generelt

Fra og med den måneden skattyter har mottatt uførepensjon fordi ervervsevnen er varig nedsatt med minst 2/3, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt med kr 2 667 per påbegynt måned, jf, sktl. § 6-81 (1) første punktum. Særfradraget utgjør kr 32 004 for et helt år.

Særfradrag gis til og med den måneden skattyter fyller 67 år, jf. sktl. § 6-81 (3). Dette gjelder selv om skattyter for eksempel mottar uførepensjon fra Statens pensjonskasse etter fylte 67 år. Dør skattyter i løpet av inntektsåret, skal særfradrag gis til og med døds måneden.

Særfradrag etter sktl. § 6-81 (1) skal gis enten uførepensjonen blir utbetalt fra folketrygden, offentlige pensjonsordninger eller fra private pensjonsordninger, forsikringsselskap mv. Skattekontoret kan i tilfeller hvor skattyter mottar uførepensjon fra private pensjonsordninger, forsikringsselskap mv. eventuelt ta kontakt med vedkommende selskap mv. for å avklare om vedkommende etter deres vurdering anses å ha en varig nedsatt ervervsevne på minst 2/3.

Skattyter skal ikke ha særfradrag etter sktl. § 6-81 (1) for tidsrom hvor han mottar arbeidsavklaringspenger fra folketrygden, jf. sktl. § 6-81 (1) annet punktum.

#### 3.2 Fordeling mellom ektefeller

Når ektefeller ligned særskilt eller under ett med fordeling av skatten, skal den uføre ha særfradraget i sin inntekt. Er vedkommendes inntekt ikke stor nok til at særfradraget kan nyttes fullt ut, overføres det overskytende til den andre ektefellen maskinelt.

#### 3.3 Uførepensjon tilstås med tilbakevirkende kraft

Utbetales uførepensjon/tidsbegrenset uførestønad med tilbakevirkende kraft, skal særfradraget for de tidligere årene vurderes på nytt etter reglene ovenfor for den perioden etterberegningen gjelder. (Ordningen med tidsbegrenset uførestønad opphørte 1. mars 2010.)

(Personer som har satt frem krav om uførepensjon vil ikke få etterbetalt uførepensjon fra NAV for tidsrom hvor det er utbetalt rehabiliteringspenger, attføringspenger eller tidsbegrenset uførestønad. Det samme gjaldt ved utbetaling av tidsbegrenset uførestønad for perioder hvor skattyter hadde mottatt rehabiliteringspenger eller attføringspenger.)

Skattyter har ikke krav på særfradrag for tidsrom hvor uførepensjon er avregnet mot utbetalte sykepenger etter ftrl. § 22-12 (2).

Om tilfeller der skattyter er tilstått uførepensjon med tilbakevirkende kraft for inntektsåret 2010 eller tidligere år, og hvor ektefellen har mottatt alderspensjon for det tidsrommet etterbetalingen gjelder, se Lignings-ABC 2010/11 under emnet «Særfradrag – alder, uførhet og lettere nedsatt ervervsevne» side 1089 punkt 3.2.4.

#### 3.4 Forholdet til andre særfradrag

Særfradrag for sterkt nedsatt ervervsevne kan eventuelt gis samtidig med særfradrag på grunn av store kostnader ved sykdom etter overgangsreglene til den tidligere bestemmelsen i sktl. § 6-83, se forskrift 30. mars 2012 nr. 270 om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter.

## 4 Særfradrag for mottaker av lovfestet uførepensjon uten at ervervsevnen er nedsatt med minst 2/3

### 4.1 Generelt

Etter sktl. § 6-81 (2) skal skattyter innrømmes 1/2 særfradrag ved ligningen fra og med den måned som han, uten at ervervsevnen er nedsatt med 2/3-deler, har mottatt

- uførepensjon etter folketrygdloven, eller
- uførepensjon etter andre lover som f.eks. lov 28. juli 1949 nr. 26 om Statens Pensjonskasse og lov 12. desember 1958 nr. 10 om yrkesskadetrygd (særfradrag forutsetter i disse tilfellene at uførheten er varig),.

Uførepensjon utbetalt i medhold av lovgivning i annet EØS-land, og som er skattepliktig til Norge, likestilles med uførepensjon som nevnt i annet strekpunkt ovenfor.

Særfradraget gis til og med den måneden skattyter fyller 67 år, jf. sktl. § 6-81 (3). Dette gjelder selv om skattyter for eksempel mottar uførepensjon fra Statens pensjonskasse etter fylte 67 år. Dør skattyter i løpet av inntektsåret, skal særfradraget gis til og med døds måneden.

Særfradraget er kr 1 334 per mnd, dvs. kr 16 008 for et helt år.

Menerstatning ved yrkesskade etter ftrl. § 13-17 gir ikke rett til særfradrag.

Skattyter skal ikke ha særfradrag etter sktl. § 6-81 (2) for tidsrom hvor han mottar arbeidsavklaringspenger fra folketrygden, jf. sktl. § 6-81 (2) siste punktum.

Særfradrag etter sktl. § 6-81 (2) gis ikke for mottakere av tilsvarende pensjoner som ikke er lovregulert, for eksempel pensjoner fra private pensjonsordninger og pensjoner fra offentlige pensjonsordninger som ikke er lovregulert. Kommunal Landspensjonskasse (KLP) administrerer for eksempel både lovregulerte og ikke lovregulerte pensjonsordninger.

### 4.2 Fordeling mellom ektefeller

Når ektefeller lignes særskilt eller under ett med fordeling, skal særfradrag gis i inntekten hos den som har mottatt ytelsen. Hvis vedkommende ikke har stor nok inntekt til å dekke fradraget, overføres det overskytende maskinelt til den andre ektefellen.

### 4.3 Uførepensjon/tidsbegrenset uførestønad tilstås med tilbakevirkende kraft

Utbetales uførepensjon/tidsbegrenset uførestønad med tilbakevirkende kraft skal særfradraget for de tidligere årene vurderes på nytt etter reglene ovenfor, for den perioden etterberegningen gjelder. (Ordnningen med tidsbegrenset uførestønad opphørte 1. mars 2010.)

### 4.4 Forholdet til andre særfradrag

Særfradrag for mottaker av lovfestet uførepensjon uten at ervervsevnen er nedsatt med minst 2/3, kan gis sammen med særfradrag på grunn av store kostnader ved sykdom etter overgangsreglene til den tidligere bestemmelsen i sktl. § 6-83, se forskrift 30. mars 2012 nr. 270 om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter.

Om tilfeller der skattyter er tilstått uførepensjon med tilbakevirkende kraft for inntektsåret 2010 eller tidligere år, og hvor ektefellen har mottatt alderspensjon for det tidsrommet etterbetalingen gjelder, se Lignings-ABC 2010/11 under emnet «Særfradrag – alder, uførhet og lettere nedsatt ervervsevne» side 1089 punkt 3.2.4

## 5 Særfradrag på grunn av lettere nedsatt ervervsevne

### 5.1 Generelt

Etter sktl. § 6-82 kan skattytere som ikke har krav på særfradrag for uførhet etter sktl. § 6-81, men som har lettere nedsatt ervervsevne, få særfradrag i inntekten, selv om de ikke mottar uførepensjon eller andre offentlige stønader. Særfradraget er kr 9 180 per år. Det skal foretas en økonomisk behovsprøving. Ved slik prøving skal skattyters og eventuell ektefelles formues- og inntektsforhold trekkes inn. Skattyter kan ikke innrømmes særfradrag på grunn av inntektsnedgang når skattyters og ektefelles samlede økonomiske stilling er tilstrekkelig til å dekke et alminnelig underhold.



Særfradrag etter denne bestemmelsen kan for eksempel gis skattytere som bare klarer å være i inntektsgivende arbeid en del av dagen. Det er ingen betingelse at den nedsatte ervervsevnen har påført vedkommende uvanlig store kostnader.

## 5.2 Fordeling mellom ektefeller

Når ektefeller blir lignet særskilt eller under ett med fordeling av skatten, skal særfradraget gis i inntekten hos den av ektefellene som har krav på særfradraget. Et eventuelt ikke utnyttet beløp, blir maskinelt overført til den andre ektefellen.

## 5.3 Forholdet til andre særfradrag

Særfradrag på grunn av lettere nedsatt ervervsevne kan ikke gis sammen med særfradrag for store kostnader ved sykdom etter overgangsreglene til den tidligere bestemmelsen i sktl. § 6-83, se forskrift 30. mars 2012 nr. 270 om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter. Særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne kan heller ikke gis samtidig med særfradrag for uførhet etter sktl. § 6-81 (1) eller (2).

## 6 Flere kommuner

Ved skatteplikt til flere kommuner behandles særfradrag på samme måte som fordelingsfradrag, se emnet «[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), jf. sktl. § 6-85. Ved bruk av 10 % standardfradrag inngår særfradrag i dette.

## 9 Innberetning

NAV gir forslag til særfradrag og fordeling av dette mellom ektefeller bortsett fra særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne og særfradrag for store kostnader ved sykdom.

# Tap

- Sktl. § 2-38, § 6-2, § 9-2 og § 9-4.
- FSFIN § 6-2.

## 1 Forholdet mellom kostnader, tap og underskudd

Det er ulike regler om fradrag for

- kostnader, jf. sktl. § 6-1 (1)
- tap, jf. sktl. § 6-1, § 6-2 (1) og (2)
- underskudd, jf. sktl. § 6-3

Etter hovedregelen om fradrag i sktl. § 6-1 (1) er det fradragsrett for alle kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet. Se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)».

Sktl. § 6-1 (1) hjemler som utgangspunkt fradragsrett for tap når tapet kan anses som en kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Fradragsretten etter denne bestemmelsen har størst selvstendig betydning utenfor virksomhet. Utenfor virksomhet er det i tillegg spesielle fradragsregler for tap som presiserer, begrenser eller utvider fradragsretten i forhold til hovedregelen, se [pkt. 3.1](#). Innenfor virksomhet er fradragsretten uttrykkelig lovfestet i sktl. § 6-2. I virksomhet foreligger det som utgangspunkt fradragsrett for ethvert endelig konstatert tap, men med visse unntak, se [pkt. 2.2](#).

Realiserer skattyter et formuesobjekt til vederlag som ligger under den skattemessige inngangsverdien, skal dette behandles etter reglene for tap. Videre kan det foreligge tap der et formuesobjekt er realisert uten vederlag. Dette vil f.eks. kunne gjelde tap på utestående fordringer som ikke blir oppgjort eller driftsmidler som overdras uten vederlag ved hjemfall på grunn av konsesjonsvilkårene.

I tilfeller hvor det ikke foreligger realisasjon kan det også foreligge fradragsrett for tap, for eksempel for kostnader til erverv av ikke-finansiell opsjon (opsjonspremie) som ikke blir brukt eller tap som følge av at en ikke mottar den motytelse som en har betalt for.

Forsknings- og utviklingskostnader fradragsføres etter hvert, unntatt aktiveringspliktige kostnader til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. I et prosjekt hvor slike kostnader er aktivert, men hvor prosjektet avsluttes uten at det foreligger et driftsmiddel eller annet resultat, vil eventuell fradragsrett følge reglene for tap. Om hvilke kostnader til konkrete prosjekter som skal aktiveres, se emnet «**Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag**» og emnet «**Forsknings- og utviklingskostnader – skattefunn**».

Kostnadene ved å innfri en garanti vedrørende andres forpliktelser, herunder kausjon for annens gjeld, følger reglene for tap. Det samme gjelder tap ved omgjøring, herunder heving, av f.eks. en eiendomshandel.

Underskudd i en inntektsgivende aktivitet oppstår ved at fradragsberettigede kostnader (f.eks. driftskostnader, vedlikehold, avskrivninger), og fradragsberettiget tap, overstiger de skattepliktige inntekter. Begrepet «underskudd» brukes også i en videre betydning, som det samlede negative resultat av alle inntektsgivende aktiviteter og fradragsberettigede tap. Om fradragsrett for underskudd, se emnet «**Underskudd**».

## 2 Tap i virksomhet

### 2.1 Hovedregel

Tap som har tilknytning til virksomhet er som hovedregel fradragsberettiget såfremt det er endelig konstatert (skatteutløsende moment), jf. sktl. § 6-2 (2). Dette gjelder uavhengig av om tapet er oppstått ved en realisasjon eller på annen måte, for eksempel ved gaveoverføring.

Det er en forutsetning for fradragsrett at tapet er reelt. Videre er det en forutsetning at en tilsvarende gevinst ikke er unntatt fra beskatning etter særlige regler, se **pkt. 2.2**.

Om når tapet er lidit i virksomhet og om kravet til tilknytning mellom virksomheten og tapet, se **pkt. 10**.

Om tidfesting, se emnet «**Tidfesting – realisasjonsprinsippet**».

### 2.2 Unntak ved realisasjon

Det er ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av formuesobjekt i tilfeller hvor gevinst er uttrykkelig unntatt fra beskatning, jf. sktl. § 9-4 (1) og (2). Dette gjelder selv om tapet er oppstått i virksomhet. Således vil f.eks. følgende tap ikke være fradragsberettiget

- tap ved realisasjon av jord- eller skogbrukseiendom i visse tilfeller, se emnet «**Jordbruk – realisasjon**»
- tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap i visse tilfeller for selskap som eier jord- eller skogbrukseiendom, se emnet «**Jordbruk – realisasjon**»
- tap ved realisasjon av egen bolig, herunder egen boligdel i avskrivbart bygg, i visse tilfeller, se emnet «**Bolig – realisasjon**»
- tap ved realisasjon av aksjer mv. og visse finansielle instrumenter som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «**Fritaksmetoden**»

### 2.3 Avskjæring av fradragsrett ved tap på fordring mellom nærstående selskaper

#### 2.3.1 Generelt

Fradragsretten ved tap på fordringer mellom selskaper som anses som nærstående er i utgangspunktet avskåret, jf. sktl. § 6-2 (3). Bestemmelsen gjelder for tap som er lidit i virksomhet. Selskaper mv. som faller inn under fritaksmetoden etter sktl. § 2-38 (1) gis ikke fradrag for tap på fordringer dersom skyldneren er et selskap som er objekt etter fritaksmetoden, jf. § 2-38 (2) a og b, og selskapene må anses som nærstående, se § 6-2 (3).

Det samme gjelder tap på fordring som et deltakerlignet selskap som nevnt i § 10-40 har mot et nærstående selskap som er objekt etter fritaksmetoden. Fordring mot selskap i lavskatteland omfattes ikke av avskjæringsregelen, såfremt debitorselskapet har vært hjemmehørende i et lavskatteland i hele fordringens levetid, jf. § 6-2 (3). Avskjæringsregelen gjelder heller ikke for fordring på boligselskap, jf. sktl. § 2-38 (3) bokstav g.

### 2.3.2 *Nærstående selskap*

Det er gitt nærmere regler i forskrift om hvilke selskaper som er nærstående, jf. FSVIN § 6-2-2. Avskjæringsregelen er begrenset til tilfeller der morselskapet har en eierandel på 90 % eller mer i debitorselskapet. Kravet vil også være oppfylt i følgende tilfeller:

- Ved indirekte eie hvis kravet til eierandel på 90 % eller mer er oppfylt i hvert ledd i eierkjeden.
- hvis to eller flere selskaper i eierkjeden sammen oppfylder kravet til eierandel i debitorselskapet.
- hvor kreditor- og debitorselskapet direkte eller indirekte eies med 90 % eller mer av et felles morselskap. Dette medfører blant annet at fordringer mellom søsterselskaper vil omfattes av avskjæringsregelen.

Eier debitorselskapet 90 % eller mer av aksjene eller selskapsandelene i kreditorselskapet vil de likevel ikke være nærstående etter bestemmelsen, jf. FSVIN § 6-2-2 (1) siste punktum. Dette vil i hovedsak omfatte de tilfeller der kreditorselskapet er et datterdatterselskap og debitorselskapet et datterselskap av samme morselskap.

### 2.3.3 *Fordringer som ikke omfattes*

Det er også gitt nærmere regler om hvilke fordringer som omfattes av bestemmelsene, jf. FSVIN § 6-2-2 (2). Enkelte former for fordringer som oppstår i forbindelse med ordinær drift skal ikke omfattes av avskjæringsregelen. Dette gjelder:

- Tap på kundefordringer. Regelen vil således ikke medføre begrensninger ved anvendelsen av de alminnelige regler i skatteloven om tap på kundefordringer, herunder § 6-2 (2) og FSVIN § 6-2-1 (1) bokstav b, samt regelen om nedskrivning av kundefordringer i § 14-5 (4) bokstav b til e.
- Fordringer der verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller har inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for kreditorselskapet eller selskap som er nærstående til kreditorselskapet.
- Fordringer som oppstår i forbindelse med trekantfusjoner /-fisjoner som gjennomføres etter fordringsmodellen, jf. § 11-7 (3).
- Tap som nevnt i sktl. § 14-5 (4) bokstav g lidt av banker og finansieringsforetak mv., når fordringen er en del av kreditors ordinære utlånsvirksomhet.

## 2.4 *Særlig om gaveoverføring*

I virksomhet vil reelt tap (differansen mellom skattemessig inngangsverdi og en lavere omsetningsverdi) være fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 (2) også ved gaveoverføring, såfremt det ikke ville vært unntak fra beskatning av gevinst ved eventuell realisasjon, se [pkt. 2.2](#). (Om gaveelementet, se [pkt. 4](#).) Det foreligger for eksempel ikke fradragsrett hvis en tilsvarende gevinst hadde falt utenfor uttaksregelens anvendelsesområde, jf. sktl. § 5-2. Således vil for eksempel gaveoverføring fra enkeltpersonforetak av tomt, aksje mv. eller annen formuesgjenstand der kostprisen ikke har kommet til fradrag, ikke gi rett til tapsfradrag, da tilsvarende gevinst ikke ville utløst uttaksbeskatning. I de tilfeller uttaksbeskatning ved gaveoverføring av aksjer, andeler mv. er unntatt på grunn av fritaksmetoden, vil det heller ikke foreligge fradragsrett for tap.

## 2.5 *Nærmere om uttak*

Ved uttak fra virksomhet foreligger det fradragsrett for endelig konstatert tap etter sktl. § 6-2 (2), jf. § 5-2, hvis en tilsvarende gevinst hadde falt innenfor uttaksregelens anvendelsesområde. Fradrag kan være aktuelt hvor en eiendel i virksomhet som har høyere inngangsverdi enn omsetningsverdi tas ut fra et aksjeselskap eller et deltakerlignet selskap. Det er da fradragsrett for det reelle tapet med mindre det ville vært unntak fra beskatning

av gevinst ved eventuell realisasjon. Eventuelt gaveelement vil ikke være fradragsberettiget.

Ved uttak til eget bruk fra enkeltpersonforetak vil et eventuelt tap ikke under noen omstendighet være fradragsberettiget, fordi tapet ikke er endelig konstatert (ikke skiftet eier), jf. sktl. § 6-2 (2). I slike tilfeller må inngangsverdien fjernes fra enkeltpersonforetaket, men skattyter beholder tilsvarende inngangsverdi privat. Fradrag kan derimot være aktuelt ved gaveoverføring fra enkeltpersonforetak, jf. ovenfor.

Er det reelle tapet, se pkt. 4, fradragsberettiget ved uttak av driftsmiddel i saldogruppe a-d og j, skal omsetningsverdien tas ut av saldo uten fradrag i inntekten. Resten av saldooverdien for driftsmidlet (det reelle tapet) blir stående på saldo for fortsatt avskrivning. Er det reelle tapet ikke fradragsberettiget, 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.

### 3 Tap utenfor virksomhet

#### 3.1 Generelt

Utenfor virksomhet foreligger det som utgangspunkt fradragsrett for tap når dette er pådratt som et ledd i å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1, se nærmere pkt. 3.2.

Skatteloven har også spesielle regler som utvider, begrenser og/eller presiserer fradragsretten for visse typer tap. Dette gjelder følgende tilfeller

- tap ved realisasjon av visse formuesobjekter, og/eller tap ved stiftelse av varige rettigheter i slike objekter mot engangsvederlag, se sktl. § 9-4, jf. § 9-2 og § 9-3
- tap ved realisasjon av aksjer, andel i aksjefond, obligasjonsfond samt egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i sparebanker, gjensidige forsikringselskaper og selveiende finansieringsforetak, og dessuten tap ved realisasjon av fortrinnsrett til tegning av aksjer og tildelingsbevis. Se sktl. § 10-31 og § 10-37 og emnet «**Aksjer – realisasjon**»
- tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se sktl. § 10-44 og emnet «**Delta-kerlignet selskap – realisasjon av andel**»
- tap ved realisasjon av finansielle opsjoner, se sktl. § 9-10 og emnet «**Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner**»
- tap ved realisasjon av driftsmidler, jf. sktl. § 9-4, jf. § 9-1 til § 9-3. Se nærmere nedenfor og emnene om driftsmidler
- tap av fordring som tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst-/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaver og fordringen er endelig tapt, se sktl. § 9-4, jf. § 9-3 (1) bokstav c nr. 3
- tap på endring av valutakurs som fremkommer ved realisasjon av fordring/innfrielse av gjeld i fremmed valuta, se sktl. § 9-4, jf. § 9-9 og emnet «**Valutagevinst/-tap**»

I disse tilfellene vil det som hovedregel foreligge fradragsrett, i den utstrekning en gevinst ved realisasjon ville vært skattepliktig. Nærmere om hva som er realisasjon, se emnet «**Realisasjonsbegrepet**». Hvis en tilsvarende gevinst ikke ville vært skattepliktig, foreligger det i disse tilfellene ikke fradragsrett etter hovedbestemmelsen i sktl. § 6-1 (1).

Om tidfesting, se emnet «**Tidfesting – realisasjonsprinsippet**».

#### 3.2 Nærmere om fradragsrett for tap etter sktl. § 6-1

Etter omstendighetene kan et formuestap anses som en kostnad for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 6-1. Formuestap med tilknytning til kapitalinntekt kan være aktuelt ved forskuddsbetaling m.v. hvor en ikke mottar det objekt som en har betalt for, for eksempel som følge av svindel, konkurs mv. Fradragsrett foreligger hvis det er tilstrekkelig tilknytning mellom forskuddsbetalingen og en skattepliktig inntekt eller et inntektsrerv. Fradragsrett vil således foreligge ved investering i eiendeler hvor formålet er å oppnå skattepliktige inntekter, for eksempel utleieeiendommer, aksjer m.v.

Utenfor virksomhet er tap på rene pengefordringer, for eksempel tap på lån, garanti m.v. avskåret etter sktl. § 9-3 (1) bokstav c nr. 1, se emnet «**Fordringer**». Slikt tap er ikke

fradragsberettiget etter sktl. § 6-1, selv om det kan påvises en tilknytning mellom inntekten/inntektsvervet og tapet. Om manglende fradragsrett for lønnskater m.v. som stiller garanti for arbeidsgiverselskapet, se [pkt. 10.2](#).

Fradragsrett foreligger ikke hvis de inntekter som en har til formål å oppnå ikke er skattepliktige. Dette gjelder for eksempel ved forsøk på investering i aksjer som faller inn under fritaksmetoden, egen bolig- og fritidseiendom, privat løseøre m.v. Det foreligger heller ikke fradragsrett hvis formålet er å oppnå en tilfeldig inntekt eller gevinst som er skattepliktig etter sktl. § 5-50.

Hvis formålet både er innteksrelatert og privat, må det legges vekt på hva som er hovedformålet. Kostnadens egnethet til å skape inntekt kan få betydning ved den vurderingen.

Ved transaksjoner som i det ytre fremstår som forretningsmessige og hvor formålet utelukkende har vært å erverve skattepliktig inntekt, kan fradrag som utgangspunkt ikke nektes med den begrunnelse at kostnaden ikke var formålstjenlig til å erverve inntekt. Ligningsmyndighetene skal ikke sensurere forretningskjønnen. Rent unntaksvis kan det være aktuelt å nekte fradrag fordi kostnaden ikke var egnet til å skape inntekt. Dette kan være aktuelt ved transaksjoner som i det ytre ikke fremstår som egnet til å skape inntekt. Vurderingen av kostnadens egnethet må foretas ut fra slik forholdene fremsto på investeringstidspunktet.

Se som eksempler:

- HRD i Utv. 1981/169 (Rt. 1981 s. 256) (Bjerke Pedersen). (Det forelå fradragsrett for en assurandør som betalte kr. 100 000 som honorar i henhold til en «joint venture avtale» med formål å oppnå adgang til å tegne forsikringer med derav følgende provisjonsinntekter. Når det var uomtvistet at skattyters formål var å fremme erverv av inntekt, kunne det bare i rene unntakstilfelle være aktuelt å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig. Vurderingen av utgiftens egnethet måtte under enhver omstendighet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådratt.)
- HRD i Utv. 2008/1 (Rt. 2007/1822) (DSC). (Det forelå fradragsrett for tap etter sktl. § 6-1, ved at skattyter som følge av svindel aldri mottok de aksjene han hadde betalt for. Tapet kunne ikke anses som tap på en fordring, da det var forhåndsbetalingen som gikk tapt. Sktl. § 6-1 kunne anvendes for tap utenfor virksomhet. Tilknytningskravet var oppfylt, da formålet med forsøket på aksjeervervet var å oppnå skattepliktig inntekt.)
- HRD i Utv. 2009/1467 (Rt. 2009/1473) (Samdal). (Det forelå fradragsrett etter sktl. § 6-1 for tap som oppsto ved at en investering i forbindelse med et utbyggingsprosjekt i Spania gikk tapt på grunn av svindel. Det var uklart om svindelen skjedde ved avtaleinngåelsen eller senere, men det forelå uansett ikke noe tap på fordring.)

### 3.3 Uttak

Uttaksregelen, jf. sktl. § 5-2, er bare hjemmel for skattlegging av eventuell gevinst ved uttak. Ved uttak fra inntektsgivende aktivitet som ikke anses som virksomhet, foreligger det ingen hjemmel for fradragsrett for «tap» ved uttak.

### 3.4 Gaveoverføring uten vederlag eller mot symbolsk vederlag

Utenfor virksomhet kreves det som hovedregel at det foreligger en realisasjon for at tap skal være fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-2 (1). Dette gjelder også ved overføring av driftsmidler utenfor virksomhet. Tap som oppstår ved rene gaveoverføringer er dermed ikke fradragsberettiget, heller ikke for en eventuell negativ differanse mellom omsetningsverdien og inngangsverdien. Det samme gjelder hvor overføringen skjer mot et symbolsk vederlag, se HRD i Utv. 2001/429 (Rt. 2001/282) (Kjeller Bil AS). Om hva som anses som symbolsk vederlag, se emnet «Realisasjonsbegrepet», [pkt. 3.9.2](#). Slikt tap kan ikke anses som en kostnad til å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, og vil dermed heller ikke være fradragsberettiget etter hovedbestemmelsen i sktl. § 6-1 (1).

Gavesalg anses som en realisasjon og derfor er det reelle tapet (som ikke skyldes gaveelementet) fradragsberettiget, også utenfor virksomhet, hvis vilkårene for fradrag ellers er oppfylt, se [pkt. 4](#).

#### 4 Gave og gaveelement ved gavesalg

Ved hel eller delvis vederlagsfri overføring som innebærer en gave, kan gaveelementet (underprisen) ikke karakteriseres som tap og dermed ikke gi fradragsrett, se også FIN 18. oktober 1994 i Utv. 1994/1426. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet.

##### Eksempel

*En skattyter har kjøpt en tomt for kr 500 000. I hans eiertid er omsetningsverdien for tomten sunket til kr 400 000. Skattyter selger tomten til underpris (gavesalg) for kr 250 000. Differansen mellom inngangsverdien kr 500 000 og omsetningsverdien kr 400 000 lik kr 100 000, vil være et reelt tap som er påløpt hos selgeren. Dette tapet er fradragsberettiget fordi det i eksemplet foreligger en realisasjon hvor en gevinst ville vært skattepliktig. Gaveelementet, dvs. forskjellen mellom omsetningsverdi på kr 400 000 og det vederlag skattyter får i dette tilfelle kr 250 000, er lik kr 150 000. Dette er i realiteten ikke et tap og er derfor ikke fradragsberettiget verken i eller utenfor virksomhet.*

Hvis det som ledd i en virksomhetsoverdragelse ved gavesalg overdras flere objekter hvor det ved en fordeling av vederlaget oppstår gevinst på noen av objektene, mens det på andre objekter oppstår et fradragsberettiget tap, gis det fradrag for tapet hvis det ved overdragelsen av alle objektene sett under ett oppstår gevinst. Dette innebærer at overdragelsen ikke kan føre til at samlet nettotap. Se eksempler i emnet «[Enkeltpersonforetak – generasjonsskifte o.l.](#)», pkt. 3.2.2.

#### 5 Utland

Om når et tap oppstår i utlandet er fradragsberettiget ved ligningen i Norge og om utlendingers fradrag for tap i Norge, se emnene om utland.

#### 6 Spesielt om tap ved deltakelse i pyramideorganisasjoner

Om klassifiseringen av inntekt fra deltakelsen i pyramideorganisasjoner og pyramidespill, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», pkt. 3.2.19.

#### 7 Tap på innløsning av enkeltaksjer

Om hva som kan karakteriseres som realisert eller endelig konstatert tap ved innløsning av enkeltaksjer hvor aksjonæren blir sittende igjen med en eierposisjon i aksjeselskapet etter innløsningen, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», pkt. 3.5.

#### 8 Inndragning

Formuesnedgang ved inndragning av gjenstand som er brukt av skattyter til straffbare handling(er), vil ikke være et tap i skattelovens forstand. Slike «tap» vil ikke være fradragsberettiget, se emnet «[Ulovlige inntekter, fradrag for bestiklinger mv.](#)».

#### 9 Skattesubjekt

Tapet kommer til fradrag hos det skattesubjekt (eller deltakerlignede selskap) hvor tapet er oppstått. Tapet vil kunne føre til at vedkommende får underskudd. Om hvem et slikt underskudd kan føres til fradrag hos, se emnet «[Underskudd](#)».

#### 10 Tilknytning til virksomhet

##### 10.1 Generelt

For å få fradrag for tap etter reglene om tap i virksomhet, jf. sktl. § 6-2 (2), må tapet være lidt i skattyters egen virksomhet. Det må da først tas stilling til om skattyter driver en virksomhet i skattelovens forstand. Om hva som er virksomhet i skattelovens forstand, se emnet «[Virksomhet – allment](#)». Dernest må det tas stilling til om tapet har tilstrekkelig tilknytning til denne virksomheten.

Spørsmålet om et tap eller en gevinst har tilstrekkelig tilknytning til en virksomhet har dannet grunnlag for en omfattende rettspraksis. En stor del av denne rettspraksisen knytter seg til gevinst og tap ved realisasjon av aksjer, som før 1992 i stor utstrekning ikke var skattepliktig/fradragsberettiget, med mindre aksjene hadde tilstrekkelig tilknytning til en

virksomhet (næringsaksjer). Hvor det foreligger realisasjon, vil det ikke lenger ha noen betydning å ta stilling til om aksjene har tilstrekkelig tilknytning til en virksomhet. Fritaksmetoden gjelder uavhengig av om aksjene har tilknytning til en virksomhet. Foreligger det ikke realisasjon, f.eks. ved gave, er reelt tap bare fradragsberettiget hvis aksjene er eid som et ledd i virksomheten til et selskap og aksjene ikke omfattes av fritaksmetoden, se **pkt. 2.4.** (Gaveelementet vil aldri være fradragsberettiget, se **pkt. 4.**) På denne bakgrunn vil det i dag sjelden være en aktuell problemstilling om et aksjetap har tilstrekkelig tilknytning til virksomheten.

Spørsmålet om fradrag for tap i virksomhet vil derimot ofte oppstå i forbindelse med tap på utestående fordring og kausjon for andres gjeld. Hvor selskapet ikke har fradragsrett for tap på aksjer, f.eks. fordi aksjene er omfattet av fritaksmetoden, kan det likevel foreligge fradragsrett for tap på fordringer til de samme selskapene. Om unntak for nærstående selskaper, se **pkt. 2.3.** Spørsmålet om et tap har tilstrekkelig tilknytning til en virksomhet vil i all hovedsak være det samme her som det kravet som tidligere ble stilt for at aksjer skulle anses å ha den nødvendige tilknytning. Den rettspraksis som knytter seg til aksjer, vil derfor i all hovedsak ha den samme betydning i forhold til fordringer. Fremstillingen nedenfor knytter seg hovedsakelig til fordringer, hvor problemstillingen er mest aktuell, men vil ha den samme betydning i de mulige tilfeller hvor problemstillingen er aktuell i forhold til aksjer. For en mer rendyrket fremstilling av tilknytningskravet for aksjer, vises det til Lignings-ABC 2006 og tidligere utgaver.

### **10.2 Forholdet mellom selskap og aksjonær/deltaker**

Spørsmålet om et tap er lidt i skattyters egen virksomhet vil ofte oppstå i forholdet mellom et selskap og en aksjonær. En aksjonær anses ikke å drive den virksomheten som aksjeselskapet driver. En disponent som er hovedaksjonær vil derfor ikke ha krav på fradrag for tap på garanti og/eller lån til eget aksjeselskap når han bare er lønnstaker/aksjonær, se for eksempel HRD i Utv. 1980/622 (Rt. 1980/1436) (Kahrs). Dette gjelder selv om det kan påvises at lånet eller garantien er gitt for å sikre disponentens lønnsinntekt.

Deltaker i deltakerlignet selskap anses derimot som næringsdrivende i egenskap av å være deltaker i selskapet, forutsatt at selskapet driver virksomhet. En ansvarlig deltaker eller en kommandittist vil derfor normalt kunne få fradrag for f.eks. tap ved garanti som er stilt til kommandittselskapets kreditorer, jf. FIN 26. september 1995 i Utv. 1995/1076. Om et tilfelle hvor en aksjonær som hadde ytet lån til et aksjeselskap forgieves hevdet at han var deltaker i et stille selskap, se HRD i Utv. 1986/684 (Rt. 1986/58) (Asdahl).

En deltaker i et NOKUS-selskap anses ikke å drive den virksomhet som NOKUS-selskapet driver, se FIN 18. desember 2001 i Utv. 2002/180. Spørsmålet om virksomhetstilknytning må her vurderes etter de vanlige regler, jf. nedenfor.

### **10.3 Tap oppstått som ledd i den ordinære virksomhet**

Fordringer som oppstår som ledd i den ordinære virksomheten, anses som fordringer i virksomheten. Dette vil typisk være kundefordringer, fordringer ved salg av driftsmidler o.l. Det samme gjelder utlån, hvor det å låne ut penger utgjør en del av den ordinære virksomhet, f.eks. bankers utlån.

### **10.4 Fordringer mottatt som betalingsmiddel**

Fordringer på tredjemann som er mottatt som betaling for ytelser i virksomhet, f.eks. for varer, anses normalt å være ervervet i virksomhet. Dersom fordringen går over til å få karakter av en finansiering av tredjemanns virksomhet, vil virksomhetstilknytningen kunne anses brutt.

### **10.5 Fordringer ervervet for å oppnå forretningsmessige fordeler i egen virksomhet**

Dersom det er ytet lån eller garanti for å oppnå forretningsmessige fordeler i skattyters virksomhet, vil fordringen kunne anses å ha nødvendig tilknytning til virksomheten. Avgjørende er om dette er hovedformålet med det økonomiske engasjement. Er hovedformålet å oppnå avkastning av kapitalen, typisk hvor fordringshaveren også er aksjonær, anses tapet ikke for å være lidt i virksomheten. Dette gjelder selv om skattyter også

gjennom sin egen virksomhet yter tjenester til selskapet. Se HRD i Utv. 1986/684 (Rt. 1986/58) (Asdahl).

Fradragsrett foreligger hvis hovedformålet med fordringen eller garantien er å skaffe kunder, oppdrag, tilgang til forretningslokaler, vareleveranser mv. Som eksempler fra rettspraksis nevnes

- HRD i Utv. II/706 (Rt. 1936/390) (Grieg). (Deltaker i skipsmeglerfirma hadde tegnet aksjer i rederiselskaper med det formål å oppnå meglerforretninger for disse selskapene, for så å selge aksjene når meglerforretningen var oppnådd. Aksjene ble ansett eid i virksomhet.)
- HRD i Utv. 1965/456 (Rt. 1965/954) (AS Kosmos). (Hovedformålet med investering i interessentskap var å dekke behovet for kontorlokaler mv.)
- HRD i Utv. 1971/778 (Rt. 1971/575) (AS A.O. Andersen & Co Eft.). (Rederi kjøpte aksjer i hotellselskap og solgte de deretter med betydelig tap. Tapet var ikke lidt i virksomhet.)
- HRD i Utv. 1977/82 (Rt. 1976/1467) (Løiten Brænderi AS). (Tap på aksjer og fordringer i datterselskap var fradragsberettiget, da det forelå en integrert virksomhet. Lån var ytet for at aksjonæren skulle sikre seg mot ytterligere tap, for å sikre utleie av lokaler og sikre helårsbeskjeftigelse for egne ansatte.)
- HRD i Utv. i 1977/238 (Rt. 1977/143) (AS Hav og AS Havtank). (Rederiselskap krevde fradrag for tap på aksjer og lån til fiskemel og oljefabrikk i Peru. Tapet var fradragsberettiget, fordi hovedformålet med investeringene var å skape grunnlag for laster med egne skip.)
- HRD i Utv. 1983/456 (Rt. 1983/923) (West Coast Trading Co AS). (Tap på aksjer og fordringer i datterselskap var fradragsberettiget som tap i virksomhet. Det ble lagt vekt på at morselskapet gjennom overtakelsen av datterselskapet kunne integrere den virksomhet som datterselskapet drev med virksomheten i morselskapet.)
- HRD i Utv. 1986/691 (Rt. 1986/1033) (Lervik/Nesheim). (Aksjonærer, som leide ut fast eiendom til et selskap innenfor bilbransjen hvor de eide aksjer, fikk ikke fradrag for tap på aksjer og lån og garantier mv. til dette selskapet. Det primære formål med investeringen var å drive bilfirmaet videre, ikke å fremme utleievirksomheten.)
- HRD i Utv. 1989/113 (Rt. 1988/1244) (Osmond AS). (Selskap, som drev med import og omsetning av anleggsmaskiner, fikk ikke fradrag for tap på aksjer og kapitalinnskudd i datterselskap som var etablert ved at deler av morselskapets virksomhet ble skutt inn i datterselskapet. Aksjeervertet hadde ikke noen vesentlig betydning for morselskapets egen virksomhet.)
- HRD i Utv. 1993/1091 (Rt. 1993/700) (Selmer Anlegg AS). (Tap på lån og fordringer til datterselskap som drev virksomhet i Kenya var fradragsberettiget. Formålet med etableringen av selskapet var bl.a. å kanalisere virksomhet til morselskapet, gjennom de kontrakter som ble inngått av datterselskapet.)
- HRD i Utv. 2005/1085 (Rt. 2005/1171). (Virksomhet, som tidligere var drevet i ett selskap, ble delt, slik at bygninger og finanskapital ble beholdt i ett selskap (AH), mens engros- og detaljvirksomhet ble overtatt av selskaper innenfor et konsern (TVE og TVD), eid av de samme aksjonærene. Tap på lån fra AH til TVE og TVD var fradragsberettiget. Det ble lagt vekt på AH hadde en næringsinteresse i å sikre husleieinntektene fra selskapene. Virksomhetene i TVD og TVE ville ikke ha vært mulig uten den sterke finansielle støttefunksjonen fra AH, samtidig som AH's virksomhet i det vesentlige bestod i å holde virksomheten i TVE og TVD gående.)
- HRD i Utv. 2008/389 (Rt. 2008/145) (Norsk Struts AS). (Tap på lån ble ikke ansett fradragsberettiget. Høyesterett fant at hovedmotivet med å etablere selskapet var å starte ny selvstendig og lønnsom virksomhet, ikke å oppnå driftsmessige fordeler eller økt omsetning i egen landbruksvirksomhet.)

### 10.6 Forrentning av ledig kapital

Hvor ledig kapital plasseres midlertidig i fordringer inntil den skal brukes i virksomheten, vil eventuelt tap normalt måtte anses å være lidt i virksomhet. Hvis hovedformålet er å oppnå størst mulig avkastning av midlene, kan virksomhetstilknytningen bli ansett brutt



og investeringen bli ansett som en selvstendig kapitalplassering. Dette kan være aktuelt hvor det går lang tid uten at midlene blir benyttet i virksomheten.

- Som eksempler fra rettspraksis vedrørende aksjer nevnes
- HRD i Utv. 1958/630 (Rt. 1958/1262) (AS Laboremus). (Skipsselskap plasserte erstatningsbeløp mottatt etter forlis i verdipapirer i påvente av nykontrahering. Tilstrekkelig tilknytning forelå.)
- HRD i Utv. 1967/180 (Rt. 1967/402) (Skibsaktieselskapet Dalfonn). (Investering av ledig kapital i aksjer hadde til formål å oppnå gevinst, og hadde dermed ikke tilstrekkelig virksomhetstilknytning.)
- HRD (Rt. 1982/501) (AS Awilco). (Ledig kapital var plassert i aksjer. Aksjene hadde ingen tilknytning til selskapets øvrige virksomhet. Hovedmotivet med investeringen var å oppnå størst mulig avkastning.)

Dommene ovenfor gjelder aksjeinvesteringer, som ofte vil ha et større innslag av spekulasjon enn det som ofte er tilfelle når det gjelder investeringer i obligasjoner og fordringer. Hovedformålet om å oppnå avkastning vil derfor lettere foreligge for aksjer enn for kapital som midlertidig lånes ut.

### 10.7 *Konsernforhold mv.*

Som utgangspunkt stilles det samme strenge krav om særlig og nær tilknytning til egen virksomhet i konsern, for holdingselskaper, forretningskjeder, utviklingsselskaper mv. Se som eksempel HRD i Utv. 1990/1084 (Rt. 1990/958) (AS Quatro). (Morselskap ble ikke skattepliktig for gevinst på aksjer i datterselskap. Det å utøve styring i forhold til datterselskapene ble ikke ansett som tilstrekkelig tilknytning mellom investeringen og selskapets virksomhet.)

Selv om det foreligger tilstrekkelig tilknytning kan fradragsretten i konsernforhold være avskåret etter sktl. § 6-2 (3), se [pkt. 2.3](#). Er fradragsretten avskåret etter sktl. § 6-2 (3), er det ikke nødvendig å vurdere om tilknytningskravet er oppfylt.

Som utgangspunkt skal selskapenes virksomhet behandles for seg. Etter omstendighetene kan det imidlertid foreligge en så sterk integrasjon mellom virksomhetene i selskapene at vilkåret om tilknytning kan være oppfylt, se nærmere SKD i Utv. 2012/495.

Som eksempel, se HRD i Utv. 2005/1075 (Rt. 2005/1157) (Commercial Buildings AS). (Tap på fordringer på amerikansk datterdatterselskap, var fradragsberettiget. Det amerikanske selskapet («single purpose selskap») drev eiendomsutvikling i USA. Det ble lagt vekt på at det i eiendomsbransjen ikke er uvanlig at virksomheten drives ved at et morselskap etablerer en rekke datterselskaper, som står for de enkelte byggeprosjekter, mens morselskapet har aktiv styring av datterselskapene.)

Se også HRD i Utv. 1977/82 (Rt. 1976/1467) (Løiten Brænderi AS), HRD i Utv. 1993/1091 (Rt. 1993/700) (Selmer Anlegg AS) og HRD i Utv. 2005/1085 (Rt. 2005/1171), som alle er referert under [pkt. 10.5](#).

### 10.8 *Tidspunktet for vurderingen*

Fordringens tilknytning til virksomheten må normalt vurderes ut fra forholdene på det tidspunkt tapet er endelig konstatert. Således vil fordringer som er ervervet i virksomheten senere kunne miste sin tilknytning til virksomheten, for eksempel en kundefordring som i realiteten går over til å bli et ordinært låneforhold. Omvendt vil fordringer som er ervervet uten tilknytning til virksomheten senere kunne gå over til å få en slik tilknytning. Hvis fordringen mister sin betydning for virksomheten, må det vurderes konkret om fordringen fremdeles skal anses som en fordring i virksomhet. Det må særlig tas hensyn til hva som er bakgrunnen for at skattyter fremdeles blir sittende med fordringen. Hvis skattyter etter at betydningen for virksomheten har opphørt har hatt små muligheter til å få igjen fordringens pålydende, vil tilknytningen til virksomheten normalt ikke anses brutt.

### 10.9 *Særlig om overgang fra enkeltpersonforetak/deltakerlignet selskap til aksjeselskap*

Ved overgang fra enkeltpersonforetak/deltakerlignet selskap til aksjeselskap vil det forekomme at en del av aksjeselskapets vederlag gjøres opp ved overtakelse av gjeld i

enkeltpersonforetaket eller det deltakerlignede selskap. Må den tidligere næringsdrivende betale noe av denne gjelden, på grunn av pantstillelse eller kausjon stilt i forbindelse 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.

## **11 Tap av skattepliktig inntekt**

### **11.1 Inntekt tidfestet etter realisasjonsprinsippet**

Representerer en utestående fordring en skattepliktig inntekt som tidligere er inntektsført etter realisasjonsprinsippet eller regnskapsprinsippet (som gjaldt til og med 2004), er tap på fordringen fradragsberettiget også utenfor virksomhet, se sktl. § 9-4 (1), jf. sktl. § 9-3 (1) bokstav c nr. 3. Om et tilfelle hvor skattepliktig utbytte som ikke var tatt ut av selskapet, ble ansett å ha gått over til å være et ordinært lån, se HRD i Utv. 2005/1085 (Rt. 2005/1171).

Representerer en utestående fordring et vederlag/erstatning ved realisasjon av formuesobjekt hvor gevinst ved realisasjon er skattepliktig eller tap er fradragsberettiget, er tap på fordringen fradragsberettiget. Dette gjelder selv om tapet oppstår i samme år som vederlaget er nedskrevet på saldo/gevinst eller tap er overført til gevinst-/tapkonto.

### **11.2 Inntekt tidfestet etter kontantprinsippet**

Representerer en utestående fordring skattepliktig inntekt som skal skattlegges etter kontantprinsippet, f.eks. krav på lønn, skattlegges bare den delen av kravet som faktisk betales. Restkrav som ikke betales, skal ikke inntektsføres/skattlegges. Det kan da ikke kreves fradrag for tap på restfordringen.

## **12 Størrelsen av tapet**

### **12.1 Generelt**

Får skattyter vederlag (salgssum, erstatning mv.), vil tapet utgjøre differansen mellom skattemessig inngangsverdi og vederlaget. Blir vederlag for driftsmidler som avskrives etter saldoreglene helt eller delvis inntektsført i realisasjonsåret, skal tap beregnes i forhold til eventuell ikke inntektsført del av vederlaget (bare aktuelt i saldogruppe e-i). Inntektsføres hele vederlaget, er tapet lik saldooverdien.

Ved utrangering er det normalt den skattemessige inngangsverdien som utgjør tapet.

### **12.2 Gavesalg/gaveoverføring**

Om beregning av det reelle tap ved gavesalg/gaveoverføring, se [pkt. 4](#).

### **12.3 Verdipapirer**

Om beregning av tap ved realisasjon av mengdegjeldsbrev, se emnet «[Verdipapirer](#)». Om beregning av tap ved realisasjon av aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

### **12.4 Andel i deltakerlignet selskap**

Om beregning av tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel](#)».

### **12.5 Opsjoner**

Om beregning av tap ved finansielle og ikke-finansielle opsjoner, se emnene om finansielle instrumenter.

## **13 Tidfesting**

### **13.1 Generelt**

Tap er som hovedregel ikke fradragsberettiget før det er realisert/endelig konstatert. Om unntak for urealisert tap på kundefordringer, se emnet «[Fordringer](#)», [pkt. 7.2](#).

### 13.2 Tap ved realisasjon av formuesobjekt

Tap ved realisasjon av formuesobjekt tidfestes (eventuelt behandles etter saldoreglene/overføres til gevinst- og tapskonto) som hovedregel til det tidspunktet formuesobjektet

- ved salg; leveres kjøper
- ved hel ødeleggelse; er ødelagt
- ved kondemnering; når eieren ved objektiv konstaterbar handling oppgir eiendomsretten til formuesobjektet eller ødelegger det
- ved valutatap på fordring/gjeld; når fordringen eller gjelden innfris, eventuelt ved delvis innfrielse; for den del som innfris

### 13.3 Tap på driftsmidler

Tap ved realisasjon av driftsmidler i saldogruppe a-d og j fradragsføres ved fortsatt avskrivning på saldo.

Tap ved realisasjon av

- driftsmidler i saldogruppe e-i, og
- driftsmidler som ikke saldoavskrives

skal overføres gevinst- og tapskonto, se emnet «Gevinst- og tapskonto».

### 13.4 Kundefordringer

Om når det foreligger endelig konstatert tap på kundefordringer i virksomhet, se emnet «Fordringer».

Om adgang til fradrag for urealisert tap på kundefordringer i virksomhet, se emnet «Fordringer».

### 13.5 Tap på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta

Om adgang til fradrag for urealisert tap i virksomhet på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, se emnet «Valutagevinst/-tap».

## 14 Flere kommuner

Om hvilken kommune tapet skal komme til fradrag, se emnet «Skattestedet».

# Taushetsplikt

– Lignl. § 3-4, § 3-13 og § 8-8.

– Lov om folkeregistrering 16. januar 1970 nr. 1 § 13.

## 1 Generelt

Personer som er knyttet til ligningsetaten som ansatt, innehaver av verv eller som oppdragstaker har som utgangspunkt taushetsplikt om det de i sitt arbeid, oppdrag eller verv får vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold, jf. lignl. § 3-13.

Taushetsplikten innebærer for det første at det ikke aktivt, skriftlig eller muntlig, kan gis taushetsbelagte opplysninger til uvedkommende. For det annet må taushetsbelagte opplysninger behandles og oppbevares på forsvarlig måte slik at det ikke oppstår risiko for at uvedkommende får tilgang til dem. Ved oversendelse av dokumenter med taushetsbelagte opplysninger skal telefaks og e-post ikke brukes. Skal dokumenter, herunder kladdeark og andre interne notater med taushetsbelagte opplysninger kastes, må det påses at det skjer på en slik måte at det ikke oppstår risiko for at uvedkommende får anledning til å plukke dem opp. Videre må det vises stor forsiktighet når taushetsbelagte opplysninger omtales muntlig.

Det må påses at utenforstående ikke blir gitt anledning til å overhøre samtaler, f.eks. ved samtale i ekspedisjonen. Skal taushetsbelagte opplysninger omtales i en telefonsamtale, må en først forsikre seg om at en snakker med rette vedkommende. Hvis det skal gis

opplysninger til aviser og andre utenforstående, f.eks. gjennom foredrag og artikler, må opplysningene gis på en slik måte at enkeltskattytere ikke kan identifiseres.

Foreligger det tvil om opplysningene omfattes av taushetsplikten, må opplysninger ikke gis før forholdet er avklart.

Bestemmelsene om taushetsplikt må ses i sammenheng med bestemmelsene om innsynsrett i lignl. § 3-4 og § 8-8. Se emnene «*Innsynsrett – allmennheten*» og «*Innsynsrett – egne forhold*».

## 2 Hvem har taushetsplikt

Taushetsplikt har

- tjenestemenn i ligningsforvaltningen
- medlemmer av nemnder
- engasjerte revisorer
- særskilt oppnevnte takstmenn, og
- andre personer som medvirker ved ligningsarbeidet og den dertil knyttede kontroll.

Som «tjenestemenn» anses også ekstrahjelp, vikarer og andre midlertidige ansatte. Også rengjøringspersonell, vaktmestere og andre som mer tilfeldig kan få kjennskap til ligningsopplysninger skal ha undertegnet taushetserklæring og har den samme taushetsplikt.

Dessuten gjelder taushetsplikten for alle personer og institusjoner som får ligningsopplysninger, se for øvrig [pkt. 6.3](#).

Bestemmelsene om taushetsplikt gjelder også etter at man har 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 20. mai 1902 nr. 10 (straffeloven) § 121 og § 324.

## 4 Taushetserklæring

Den som tiltrer verv, stilling eller oppdrag knyttet til ligningsforvaltningen skal avgi taushetserklæring før de begynner sitt arbeid, jf. lignl. § 3-13 nr. 1 annet punktum. «Erklæring om taushetsplikt» eller «Erklæring om taushetsplikt for eksterne» benyttes. Taushetsplikten gjelder imidlertid uavhengig av om man har underskrevet taushetserklæring.

## 5 Hvilke opplysninger taushetsplikten omfatter

Taushetsplikten omfatter opplysninger som man får kjennskap til under utførelsen av sitt arbeid for ligningsmyndighetene og som ellers ikke er offentlig kjent, så som opplysninger om noens

- formues- eller inntektsforhold, f.eks. om hvem som er eier av en eiendom
- økonomiske eller bedriftsmessige forhold (f.eks. opplysning om produksjons- eller salgsmetoder, rabattordninger, kundekrets osv.)
- personlige forhold, (f.eks. opplysninger om familieforhold, sykdom, alkoholmisbruk, vandel osv.).

Som «personlige forhold» regnes ikke opplysninger om fødested, fødselsdato og personnummer, statsborgerforhold, sivilstand, yrke, bopel og arbeidssted med mindre opplysningene røper et klientforhold e.l. som må anses personlig, se FIN 28. april 1986 i Utv. 1986/313. Slike opplysninger skal likevel bare gis til personer som har et begrunnet behov for opplysningene for å ivareta deres lovmessige rettigheter og plikter, jf. lov 16. januar 1970 (folkeregisterloven) § 13 (2).

## 6 Hvem taushetsplikten gjelder overfor

### 6.1 Hovedregel

#### 6.1.1 Generelt

Taushetsbelagte opplysninger må som hovedregel ikke gis til uvedkommende. Om unntak, se nedenfor.

### 6.1.2 Hvem er uvedkommende

Som et utgangspunkt er alle personer uvedkommende, utenom skattyter personlig og de personer innen skatteetaten som er involvert i saken.

Skattyter er aldri uvedkommende for opplysninger som gjelder ham personlig. Det samme gjelder skattyters fullmektig så langt fullmakten rekker og for de år fullmakten gjelder, se for øvrig emnet «Fullmektig».

Skattyter kan i utgangspunktet ikke få taushetsbelagte opplysninger om en annen skattyters forhold. Unntak gjelder hvis den andre skattyterens forhold har direkte betydning for skattyterens ligning, se for eksempel Sivilombudsmannen i Utv. 2000/1484 og FIN 23. januar 1986 i Utv. 1986/52. I slike tilfeller må den som får opplysningene gjøres oppmerksom på at opplysningene er taushetsbelagte, jf. lignl. § 3-13 nr. 4.

En domstol er ikke uvedkommende i saker som gjelder ligningen, se nærmere pkt. 6.5.14.

Som et utgangspunkt er også andre offentlige etater uvedkommende. I forhold til reglene om taushetsplikt skal for eksempel ligningsmyndighet og folkeregistermyndighet anses som to atskilte myndighetsområder.

Om unntak fra dette utgangspunkt, se nedenfor.

## 6.2 Unntak fra taushetsplikten

Innholdet i skattemyster som legges ut til offentlig ettersyn og senere endringer i disse er unntatt fra taushetsplikt. Se for øvrig pkt. 6.5.5.

Taushetsplikten etter lignl. § 3-13 nr. 1 er ikke til hinder for at også andre opplysninger gis til

- offentlige myndigheter som kan ha bruk for opplysningene i sitt arbeid med skatter, toll, avgifter (med avgifter menes først og fremst offentlige avgifter som klart bærer preg av å være indirekte skatter), trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav a
- offentlige myndigheter for bruk ved håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenestepensjon, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, valutaregulering eller aksjeselskaper (disse unntak vil først og fremst angå Arbeidstilsynet, Finanstilsynet, Norges Bank og Justisdepartementet), jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav b
- offentlige myndigheter som reviderer offentlig virksomhet (dette unntaket vil først og fremst omfatte Riksrevisjonen, fylkesrevisjon og kommunerevisjon), jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav b
- Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav b
- offentlige myndigheter for bruk til statistikkformål, (f.eks. Statistisk sentralbyrå), jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav c
- offentlige myndigheter (f.eks. myndighet som nevnt i lignl. § 6-13) når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav d
- offentlig opprettet granskningskommisjon, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav e
- namsmyndighetene i saker om utlegg eller arrest, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav i
- andre i forbindelse med utveksling av informasjon (samordning) som forutsatt i lov 6. juni 1997 nr. 35 om Oppgaverregister, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav j
- andre ifølge lovpåbud som fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikt ikke skal være til hinder for å gi opplysninger, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav h
- politi eller påtalemyndigheten til bruk i straffesak, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav f
  - ved overtredelse av skattelovgivningen, herunder medregnet den del av folketrygdloven som administreres av skatteetaten, merverdiavgiftsloven, samt regnskaps- og revisjonslovgivningen, jf. Innst. O. nr. 46 (1991-92) s. 20. Opplysningene må i utgangspunktet knytte seg til skattyter som er mistenkt i straffesaken. For å belyse den mistenkte skattyters straffbare forhold kan det også kreves opplysninger om andre skattytere enn den mistenkte
  - ved overtredelse utenfor skatteetatens forvaltningsområde, kan opplysninger bare gis når det foreligger «rimelig grunn til mistanke» om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder. Hvorvidt det foreligger «rimelig grunn til

mistanke» om et straffbart forhold vil bero på en konkret sannsynlighetsvurdering. I vurderingen inngår en bedømming av graden av mulighet/sannsynlighet for at det foreligger et straffbart forhold. Skattemyndighetene bør som et utgangspunkt ha opplysninger av en viss troverdighet om arten og omfanget av det straffbare forholdet, og helst noen avgrensninger knyttet til når og hvor det straffbare forhold har funnet sted, før det gis opplysninger til politi eller påtalemyndighet. Det kreves ikke at mistanken retter seg mot en bestemt person. Hvilken sannsynlighetsgrad som bør kreves vil særlig variere med hvor alvorlig det mulige straffbare forholdet er. Ved et mulig alvorlig straffbart forhold kreves det mindre grad av sannsynlighet enn ved et forhold av alminnelig karakter, se Ot.prp. nr. 31 (2007–2008) pkt. 8.3.4.2. Også «rimelig grunn til mistanke» om planlegging eller forberedelser til en svært alvorlig straffbar handling kan videreformidles til politi eller påtalemyndighet. Uavhengig av strafferamme kan det gis opplysninger om samlet bruttobeløp og nettobeløp i alminnelig inntekt, bruttoformue og gjeld til bruk under utmåling av straff eller erstatning i alle straffesaker.

- I skatteavtalene vil det vanligvis være fastsatt at opplysninger som er mottatt eller innhentet gjennom skatteavtalene bare skal kunne brukes i skattesaker. I så fall kan de ikke utleveres til politi eller påtalemyndighet i annet enn skattesak. Hvordan opplysninger mottatt gjennom skatteavtale kan brukes vil bero på en konkret tolkning av den enkelte skatteavtale, se Ot.prp. nr. 31 (2007–2008) pkt. 8.3.4.1.
  - Økokrim etter anmodning grunnet en melding om mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav g. Ligningsmyndighetene behøver i disse tilfellene ikke foreta noen vurdering av om det foreligger en rimelig grunn til mistanke eller ikke. Opplysninger mottatt fra utenlandsk myndighet gjennom skatteavtale kan ikke utleveres til Økokrim i medhold av nevnte bestemmelse. finansinstitusjoner etter lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet, forsikringsvirksomhet etter lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. og kredittopplysningsvirksomhet kan gis opplysninger om fødselsnummer for personlig skattyter eller organisasjonsnummer for upersonlig skattyter, navn, adresse, skattekasse, den fastsatte nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter, jf. lignl. § 3-13 nr. 6. Henvendelser om distribusjon skal rettes direkte til det foretak som etter avtale med Skattedirektoratet skal effektuere bestillingen
  - fellesorganet etter lov 19. februar 2010 nr. 5 (AFP-tilskottsloven) § 18, jf. lignl. § 3-13 nr. 8. Unntaket gjelder elektronisk tilgang til opplysninger om brutto arbeidsinntekt for arbeidstakere som er omfattet av en avtale om avtalefestet pensjon (AFP). Taushetsplikten gjelder tilsvarende for den som får opplysningene.
- Foruten disse unntakene kan Skattedirektoratet (etter delegasjon), eventuelt departementet, uten hensyn til taushetsplikt gi opplysninger
- til forskningsformål (det kan knyttes vilkår til slike opplysninger), jf. lignl. § 3-13 nr. 3, jf. fvl. § 13 d
  - som vitneprov eller dokumentframlegging under rettergang, jf. lov 17. juni 2005 nr. 90 (tvisteloven) § 22-3 (2) og lov 22. mai 1981 nr. 25 (straffeprosessloven) § 118

Selv om opplysninger som ønskes utlevert ikke er taushetsbelagt innebærer ikke det at det foreligger krav på å få utlevert opplysningene. Det skal ikke gis opplysninger utover det mottakeren har bruk for i sitt arbeid, med mindre skattyter har gitt fullmakt til å innhente disse opplysninger.

### 6.3 Plikt til å opplyse om taushetsplikt

Ligningsmyndighetene kan i visse tilfelle gi taushetsbelagte opplysninger til andre, se ovenfor. Taushetsplikten vil da gjelde tilsvarende for den som mottar opplysningene. Den som gis taushetsbelagte opplysninger skal gjøre oppmerksom på at vedkommende har taushetsplikt for disse opplysningene med mindre mottakeren allerede har taushetsplikt etter tilsvarende lovbestemmelse, jf. lignl. § 3-13 nr. 4 annet punktum.

#### 6.4 Opplysninger som bør gis uoppfordret

Når ligningsmyndighetene kan gi opplysninger på forespørsel fra annen offentlig myndighet, bør det gis opplysninger på eget initiativ, når den offentlige myndigheten vil ha behov for dette i sin myndighetsutøvelse. Dette vil f.eks. gjelde opplysninger til NAV når skattyter har hatt arbeidsinntekt i samme tidsrom som han har mottatt arbeidsavklaringspenger, sykepenger, uførepensjon eller dagpenger under arbeidsløshet.

#### 6.5 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)

##### 6.5.1 Administrasjonsbo

Om administrasjonsbo, se gjeldsforhandlingsbo.

##### 6.5.2 Advokat

Advokat som opptrer på vegne av skattyter kan gis opplysninger så langt fullmakten rekker. Nærmere om fullmaktsforhold, se emnet «Fullmektig».

Likeledes kan en advokat som opptrer på det offentliges vegne i skattesaker kreve å få fremlagt alle ligningsdokumenter som har betydning for saken.

##### 6.5.3 Akkordbo

Om akkordbo, se pkt. 6.5.33.

##### 6.5.4 Aksjeselskap og aksjonærer mv.

Den daglige leder og styremedlemmene i aksjeselskap kan gis opplysninger om selskapets ligning, herunder ligningsmyndighetenes grunnlag for verdsetting av aksjene. Det samme gjelder det samlede representantskap f.eks. ved dets ordfører. Derimot kan slike opplysninger ikke gis til personer bare på grunn av at de er aksjonærer i selskapet.

Opplysninger om alternative inngangsverdier per 1. januar 1992 kan meddeles de enkelte aksjonærer i selskapet, men ikke andre.

Aksjeverdsetting for ikke børsnoterte aksjeselskaper kan meddeles de enkelte aksjonærer i selskapet, men ikke andre, f.eks. banker.

##### 6.5.5 Allmennheten

Uten hinder av taushetsplikten kan det gis opplysning om ligningsfastsetting slik det fremgår av utlagte skattelister og senere endringer i disse. Dette gjelder også etter at skattelistene ikke lenger ligger ute. Opplysningene fra skattelisten er underlagt taushetsplikt inntil den er utlagt. Om allmennhetens innsynsrett i skattelistene, se emnet «Innsynsrett – allmennheten».

Ligningsattester og opplysninger om ligningsfastsetting som skattekontorene gir til personer eller institusjoner skal bygge på de siste fastsettinger. Det skal således tas hensyn til endring i fastsettingene som er foretatt selv om disse endringene ikke kommer til uttrykk i offentlige utlagte skattelister.

##### 6.5.6 Arbeidstilsynet

Direktoratet for arbeidstilsynet har rett til de opplysninger som er nødvendige for behandling av saker etter lov 14. desember 1973 om statsgaranti for lønnskrav ved konkurs (lønnsgarantiloven) og for behandling av saker om arbeidsmiljø.

##### 6.5.7 Arbeids- og velferdsdirektoratet

For Arbeids- og velferdsdirektoratet gjelder samme regler som for Statens innkrevingsentral, se pkt. 6.5.68.

##### 6.5.8 Arbeids- og velferdsetatens innkrevningssentral

Arbeids- og velferdsetatens innkrevningssentral kan i sitt arbeid med innkreving av underholdsbidrag kreve spesifiserte opplysninger om en bidragsyters formues- og inntektsfastsettinger så vel for siste års ligning som for tidligere år, jf. lov 29. april 2005 nr. 20 om innkreving av underholdsbidrag mv. § 21 (1).

### 6.5.9 Arveavgiftsmyndighetene

I forhold til reglene om taushetsplikt skal ligningsmyndighet og arveavgiftsmyndighet anses som to atskilte myndighetsområder.

Ligningsmyndighetene skal uoppfordret sende melding om gavetransaksjoner til arveavgiftsmyndighetene, jf. forskrift 9. desember 1969 nr. 3903 om plikt til å gi opplysninger til ligningsmyndighetene og til arveavgiftsmyndighetene (lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver). Melding kan unnlates når det er klart at gaven har karakter av vanlig leilighetsgave, ligger innenfor fribeløpet på en halv G, jf. arveavgiftsloven § 4 (1) bokstav b eller at arveavgiftsmyndighetene allerede er kjent med gaven.

Arveavgiftsmyndighetene kan dessuten kreve at ligningsmyndighetene gir alle de opplysninger som står til rådighet vedrørende arvinger/avelater, og vedrørende enhver navngitt person, selskap mv. som er eller formodes å være giver eller gavemottaker.

Tingretten (skifteretten) er også avgiftsmyndighet i dødsbo som står under tingrettens behandling, jf. arveavgiftsloven § 24.

### 6.5.10 Arvinger/bobestyrer/dødsbo

Fra dødsfallstidspunktet og frem til formell beslutning om skifteform foreligger, kan lensmenn, namnsfogd, politistasjon med sivile rettspleieoppgaver og tingrett gis opplysninger om innholdet i avdødes ligning til bruk i skiftesak. Innsynsadgangen gjelder for eksempel utskrift av sist foretatte ligning, selvangivelse med vedlegg, grunnlag for årets ligning, ligningsvedtak mv. Det samme gjelder for avdødes ektefelle. Innsynsretten gjelder også for samboer som har rett til å sitte i uskifte, jf. arveloven § 28 g tredje ledd, og arving (som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd) når de kan vise til et «saklig behov» for innsyn. Om det foreligger et «saklig behov» må vurderes konkret av ligningsmyndighetene, for eksempel på grunnlag av at vedkommende legger frem kopi av testament eller attestasjon fra tingretten. En samboer som krever innsyn vil her ha bevisbyrden for at det forelå et samboerskap som gir rett til innsyn, se Ot.prp. nr 73 (2007-2008) pkt. 10.4.

Når skifteform er valgt, er det den eller de som representerer boet som har rett til innsyn, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav k. Det er ikke adgang til å gi ut avdødes ligningsopplysninger til representant for utenlandske dødsbo etter lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav k. Utleveringsadgang må i slike tilfeller vurderes etter lignl. § 3-13 nr. 1.

Om ektefelles innsynsrett, se [pkt. 6.5.17](#). Om vilkår for samboers rett til å sitte i uskifte, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», [pkt. 2.4](#).

### 6.5.11 Bidragsfogden

Om taushetsplikt i forhold til Arbeids- og velferdsetatens innkrevningssentral, se [pkt. 6.5.8](#).

### 6.5.12 Bobestyrer

Om bobestyrer, se [pkt. 6.5.1](#), [pkt. 6.5.10](#), [pkt. 6.5.33](#) og [pkt. 6.5.44](#).

### 6.5.13 Deltakerlignet selskap

Daglig leder/styre i deltakerlignet selskap har krav på opplysninger som gjelder fastsetting av selskapets formue og inntekt, og fordelingen mellom deltakerne. Ansvarlige deltakere i deltakerlignet selskap har krav på innsyn i de ligningsdokumenter som vedrører fastsetting og fordeling av alminnelig inntekt, inntekt ved utdeling (deltakermodellen) og formue fra selskapet.

### 6.5.14 Domstolene

En domstol er ikke uvedkommende i saker som gjelder ligningen. Taushetsplikten er således ikke til hinder for at tjenestemenn i skatteetaten forklarer seg for retten om det de i sitt arbeid har fått vite om skattyters formues- og inntektsforhold, samt om skattyters øvrige økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Dette gjelder også opplysninger som skriver seg fra andre enn skattyter personlig, for eksempel fra bokettersyn hos skattyters medkontrahent, oppdragsgiver eller lignende, se FIN 12. april 1994 i Utv. 1995/463. Det kan bare gis opplysninger som er relevante for saken.



Det kan også gis opplysninger om tredjemann som ikke er part i saken, så sant det foreligger en ligningsrelevant forbindelse mellom skattyter og tredjemann. Dette gjelder for eksempel opplysninger om et selskap hvor partene i saken er deltakere, se FIN 12. april 1994 i Utv. 1995/462. Opplysningene må i alle tilfeller være relevante for saken.

Adgangen til å legge fram opplysninger om tredjemann er den samme selv om vedkommende er død.

Det kan ikke legges frem opplysninger om helt utenforstående tredjemann, f.eks. til sammenligning, med mindre tredjemann personlig eller Skattedirektoratet (etter delegasjon), eventuelt departementet, samtykker etter lov 17. juni 2005 nr. 90 (tvisteloven) § 22-3 (2) eller lov 22. mai 1981 nr. 25 (straffeprosessloven) § 118, eller opplysningene kan anonymiseres slik at de ikke kan tilbakeføres til bestemte skattytere. Se FIN 20. desember 2001 i Utv. 2002/182.

I saker som ikke gjelder skatt gjelder taushetsplikten som utgangspunkt fullt ut i forhold til domstolene. Skattedirektoratet (etter delegasjon), eventuelt departementet, kan imidlertid samtykke til at det gis opplysninger som vitneprov eller dokumentfremlegging under rettergang, jf. tvisteloven § 22-3 (2) og straffeprosessloven § 118.

#### 6.5.15 Dødsbo

Om dødsbo, se [pkt. 6.5.10](#).

#### 6.5.16 Eiendomsmeglere

Eiendomsmeglere kan ikke få oppgitt ligningsverdien på en fast eiendom med mindre de har fått fullmakt fra eieren, se emnet «[Fullmektig](#)». Dette gjelder selv om eiendomsmeglere ved lov er pålagt å oppgi ligningsverdien til kjøper.

#### 6.5.17 Ektefelle

Reglene om ektefeller gjelder tilsvarende for registrerte partnere, men ikke for meldepliktige samboere. Se [pkt. 6.5.64](#).

En ektefelle har rett til opplysninger om, eller kopi av den annen ektefelles selvangivelse og ligning, uansett ligningsmåte, dersom det anses nødvendig for å vurdere den annen ektefelles økonomiske stilling, se lov 4. juli 1991 nr. 47 (ekteskapsloven) § 39. 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.

#### 6.5.18 Finansdepartementet

Finansdepartementet kan gis alle opplysninger som det har behov for i sitt arbeid.

#### 6.5.19 Finansinstitusjoner, forsikringsvirksomhet og kredittopplysningsvirksomhet

Om opplysninger til finansinstitusjoner, forsikringsselskaper og kredittopplysningsforetak, se [pkt. 6.2](#).

#### 6.5.20 Finanstilsynet

Finanstilsynet kan gis opplysninger som de har bruk for i sitt arbeid som nevnt i lignl. § 3-13 nr. 2.

#### 6.5.21 Fiskarmanntalet

Ligningsmyndighetene plikter å gi manntallsfører for fiskarmanntalet, dvs. regionkontorene i Fiskeridirektoratet, nødvendige opplysninger for føring av manntall for fiskere og fangstmenn, jf. forskrift 18. desember 2008 nr. 1436 om føring av manntal for fiskarar og fangstmenn gitt med hjemmel i lov 28. juni 1957 nr. 12 om pensjonstrygd for fiskere § 4.

#### 6.5.22 *Fiskesalgslag*

Fiskesalgslag som skal innkreve produktavgift, jf. ftrl. § 23-5, kan gis taushetsbelagte opplysninger som de har bruk for under sitt arbeid med innkreving av avgifter.

#### 6.5.23 *Folkeregistermyndigheten*

Folkeregistermyndigheten har krav på alle opplysninger som anses nødvendig for folke-registreringer, jf. lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering § 12.

#### 6.5.24 *Foreldre*

Foreldre som har foreldreansvar kan gis opplysninger vedrørende egne barn som er under 18 år (umyndige) på det tidspunktet opplysningene gis. Dette gjelder uansett om barna lignes særskilt eller under ett med foreldrene.

#### 6.5.25 *Forening*

Medlemmer av en forenings hovedstyre og forretningsfører kan gis opplysninger om ligningen av foreningens skattepliktige virksomhet og andre forhold som vedrører foreningen.

#### 6.5.26 *Forskere*

Skattedirektoratet (etter delegasjon), eventuelt Finansdepartementet, kan godkjenne at opplysninger gis til forskningsformål. Det kan knyttes vilkår til slikt vedtak. Blant annet kan det gis bestemmelser om hvem som skal være ansvarlig for opplysningene, hvem som skal ha adgang til dem og krav som stilles til oppbevaringen av utlånt materiale.

#### 6.5.27 *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 mannskaper, jf. lov 17. juli 1953 nr. 29 (vernepliktsloven) og lov 17. juli 1953 nr. 28 (heimevernloven).

#### 6.5.28 *Forsynings- og beredskapsmyndighetene*

Ligningsmyndighetene plikter å gi forsynings- og beredskapsmyndighetene de opplysninger som er nødvendige for deres virksomhet etter lov 14. desember 1956 nr. 7 om forsynings- og beredskapstiltak § 14 (1) bokstav a, jf. lovens § 12 og § 13.

#### 6.5.29 *Fullmektig*

Om adgang til å gi opplysninger til en fullmektig, se emnet «[Fullmektig](#)».

#### 6.5.30 *Fylkesmannen*

Fylkesmannen kan gis opplysninger som er nødvendige for behandlingen av salgs- og skjenkebevillingssaker for alkohol iht. lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk m.v. (alkoholloven).

Fylkesmannen kan få opplysninger til bruk i sitt arbeid med saker om fri rettshjelp.

#### 6.5.31 *Fylkesrevisjon*

Fylkesrevisjonen kan gis opplysninger til bruk ved kontroll av fylkeskommunens virksomhet i fylket.

#### 6.5.32 *Garantikassen for fiskere*

Garantikassen for fiskere kan gis opplysninger som er nødvendige for kontroll i forbindelse med utbetaling av arbeidsledighetstrygd og garantiløtt.

#### 6.5.33 *Gjeldsforhandlingsbo*

Tingrett (skifterett), eller bobestyrer/bostyre i gjeldsforhandlingsbo har ikke rett til å få se skyldnerens selvangivelse med vedlegg eller på annen måte få opplysninger om skyldnerens forhold, uten samtykke fra skyldneren.

Bostyremedlemmer som av andre grunner har tilgang til ligningsmaterialet (f.eks. skatteoppkreveren) kan ikke benytte opplysninger fra dette i bostyrearbeidet.

*6.5.34 Gjeldsordning for privatpersoner*

Privatperson som søker namsmyndighetene om gjeldsordning skal avgi erklæring om at namsmyndighetene kan gis opplysninger som er av betydning for en gjeldsordning. Skattekontoret skal derfor gi nødvendige opplysninger til dette formål.

Namsmyndighetene kan ikke gis opplysning om skyldners ektefelle uten særskilt erklæring fra denne.

*6.5.35 Helse- og omsorgsdepartementet*

Helse- og omsorgsdepartementet kan gis opplysninger som er nødvendige for behandlingen av salgs- og skjenkebevillingssaker for alkohol, se lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk (alkoholloven) § 1-15.

*6.5.36 Helse- og sosialstyret, sosialtjenesten*

Helse- og sosialstyret, samt sosialtjenesten, kan bare gis taushetsbelagte opplysninger i den utstrekning de trenger opplysningene i arbeidet med tildeling av offentlige midler eller i forbindelse med fastsetting av egenandel etter sosialtjenesteloven og kommunehelsetjenesteloven.

*6.5.37 Helserådet*

Helserådet kan ikke gis opplysninger som er undergitt taushetsplikt.

*6.5.38 Husbanken*

Husbanken vil kunne få opplysninger som den kan ha bruk for i sitt arbeid med å yte bidrag eller tilskudd.

*6.5.39 Innfordringsmyndighet for skatter og avgifter*

Skatteoppkreveren i kommunen, innfordringsmyndigheten på skattekontoret og ordinær namsmann har i forbindelse med innfordring av skatt på formue og inntekt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift rett til å få alle opplysninger som fremgår av ligningsdokumentene og som det er behov for i innfordringssaken.

Innforderingsmyndigheten på skattekontoret kan gis alle opplysninger det er behov for ved innfordring av merverdiavgift.

*6.5.40 Innkrevingsentralen*

Se pkt. 6.5.68 og pkt. 6.5.8.

*6.5.41 Justisdepartementet*

Justisdepartementet kan få opplysninger til bruk i sitt arbeid med saker om fri rettshjelp.

*6.5.42 Kommunen og dens organer*

Det kan gis opplysninger som er nødvendig for at skatteutvalget kan ta standpunkt til en søknad om betalingsutsettelse, betalingsnedsettelse eller ettergivelse av skatt, jf. sktbl. § 15-1.

Kommunen kan gis opplysninger den kan ha bruk for i sitt arbeid med skatt, avgift, tilskudd eller bidrag, herunder arbeid med eiendomsskatt. Kommunen anses ikke å ha bruk for opplysninger om ligningsverdier på fast eiendom i sitt arbeid med eiendomsskatt, med unntak av ligningsverdier på kraftverk (se lov 6. juni 1975 nr. 29 om eignedomsskatt til kommunene § 8 og § 33).

Kommunerevisjonen kan gis opplysninger til bruk ved kontroll av kommunens virksomhet.

Videre kan kommunene gis opplysninger som er nødvendige for behandlingen av salgs- og skjenkebevillingssaker for alkohol, jf. lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk mv. (alkoholloven) § 1-15.

Om skatteoppkreveren i kommunen, se [pkt. 6.5.39](#). Se også [pkt. 6.5.36](#).

#### 6.5.43 Konkurransemyndighetene

Konkurransemyndighetene har rett til nødvendige ligningsopplysninger for å kunne utføre sine oppgaver, jf. lov 5. mars 2004 nr. 12 (konkurranseloven) § 24. Konkurransemyndighetene omfatter vedkommende departement og Konkurransetilsynet.

#### 6.5.44 Konkursbo

Under behandling av et konkursbo, har bobestyreren eller skifteretten rett til å få opplysninger om konkursskyldnerens formues- og inntektsforhold uten hinder av taushetsplikten. Se lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven) § 101.

Det er ikke anledning til å gi opplysninger om konkursskyldnerens ektefelle.

Bobestyreren eller skifteretten har ikke rett til å få opplysninger om de personlige inntekts- eller formuesforhold til selskapets forretningsfører eller styremedlemmer ved et aksjeselskaps konkurs, se også FIN 23. juni 2004 i Utv. 2004/806.

#### 6.5.45 Lånekassen

Lånekassen kan gis opplysninger, som den har bruk for i sitt arbeid, om søker/låntagers inntekt med eventuelt særfradrag, samt spesifikasjon av formue. Det kan også gis nødvendige opplysninger om ektefelles inntekt, samt foreldres inntekt og formue.

#### 6.5.46 Massemedia

Massemedia kan ikke gis taushetsbelagte opplysninger, se for øvrig [pkt. 6.5.5](#).

#### 6.5.47 Mattilsynet

Mattilsynet kan gis taushetsbelagte opplysninger som er nødvendig for utøvelsen av sitt virke, se lov 19. desember 2003 nr. 124 om matproduksjon og mattrygghet mv. (matloven) § 23.

#### 6.5.48 Merverdiavgiftsmyndigheten og tolletaten

Merverdiavgiftsmyndigheten og tolletaten kan gis alle opplysninger som de kan ha bruk for i sitt arbeid med merverdiavgiftskontrollen, jf. lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift § 16-5, § 12-1, samt § 12-2.

#### 6.5.49 Namsmyndighetene

Opplysninger skal på anmodning gis til namsmyndighetene i saker om utlegg og arrest.

#### 6.5.50 NAV/Trygderetten

NAV har med hjemmel i lov 10. desember 2004 nr. 76 om arbeidsmarkedstjenester § 19 (2), jf. ftrl. § 21-4, rett til å innhente de opplysninger som er nødvendige i forbindelse med behandling av søknader om stønad under arbeidsløshet.

NAV kan kreve alle opplysninger som finnes nødvendig for at de kan gjennomføre sine oppgaver, jf. ftrl. § 21-4, lov 28. juni 1957 nr. 12 om pensjonstrygd for fiskere § 29 og lov 3. desember 1948 nr. 7 om pensjonstrygd for sjømenn § 21. Trygderetten har ved anke den samme rett til opplysninger som folketrygdens organer.

#### 6.5.51 Norges Bank

Norges Bank kan gis opplysninger som de har bruk for i sitt arbeid som nevnt i lignl. § 3-13 nr. 2.

#### 6.5.52 Norges forskningsråd

Utvexling av opplysninger tilknyttet forsknings- og utviklingsprosjekt mellom Norges forskningsråd og ligningsmyndighetene kan skje uavhengig av taushetsplikt, jf. FSFIN § 16-40-11.

6.5.53 *Offentlig oppnevnt granskningskommisjon*

Granskningskommisjon, kontrollutvalg eller annet særskilt organ som er oppnevnt av Kongen, Stortinget, et departement eller en fylkesmann for å granske faktiske forhold med sikte på å avdekke lovbrudd eller kritikkverdige forhold, kan få utlevert opplysninger som er nødvendige for å utføre slikt arbeid, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav e.

6.5.54 *Olje- og energidepartementet*

Opplysninger som ligningsinstansene får om selskaper eller personer som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, kan uten hinder av taushetsplikten gjøres tilgjengelig for annen offentlig myndighet, f.eks. Olje- og energidepartementet. Dette gjelder i den utstrekning det er nødvendig for arbeid med å anslå fremtidige skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten på den norske kontinentalsokkelen i forbindelse med utarbeidelse av meldinger og proposisjoner til Stortinget, jf. lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av underjordiske petroleumforekomster § 6 a.

6.5.55 *Oppdragsgiver*

Etter reglene om partsøffentlighet i lignl. § 3-4 kan en oppdragsgiver i forbindelse med tvist om fastsetting av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget kreve å få vite om det utbetalte beløp er behandlet som virksomhetsinntekt for betalingsmottaker. Den som gir slike opplysninger skal imidlertid gjøre oppmerksom på at oppdragsgiveren plikter å bevare taushet om disse opplysningene, se FIN 23. januar 1986 i Utv. 1986/52.

6.5.56 *Overformynderiet*

Overformynderiet kan ikke anses for å være uvedkommende i relasjon til opplysninger om umyndiges formuesforhold, se FIN 31. januar 1991 i Utv. 1991/959. Opplysningene kan gis uavhengig av vergens samtykke.

6.5.57 *Pressen*

Om taushetsplikt overfor pressen, se [pkt. 6.5.46](#).

6.5.58 *Påtalemyndigheten*

Om opplysninger til påtalemyndigheten, se [pkt. 6.2](#).

Påtalemyndigheten kan som ledd i etterforskning av sak om skatteunndragelse overlevere beslaglagte dokumenter til ligningsmyndighetene for vurdering av endringsligning og tilleggs katt når dette skjer i påtalemyndighetens interesse. Dette gjelder også korrespondanse mellom advokat og klient der begge er mistenkt for samme forhold, se HRD i Utv. 2008/402 (Rt. 2008/158).

6.5.59 *Registrerte partnere*

Registrerte partnere har krav på opplysninger om den annen partners inntekts- og formuesforhold på samme måte som for ektefeller, se [pkt. 6.5.17](#).

6.5.60 *Retts hjelpsvirksomhet*

Om retts hjelpsvirksomhet, se emnet «[Fullmektig](#)».

6.5.61 *Revisor*

Om taushetsplikt overfor revisor, se emnet «[Fullmektig](#)».

6.5.62 *Riksrevisjonen*

Riksrevisjonen kan gis opplysninger til bruk ved revisjon av offentlig virksomhet.

6.5.63 *Rusmiddeldirektoratet*

Rusmiddeldirektoratet kan gis opplysninger som er nødvendige for behandlingen av salgs- og skjenkebevillingssaker for alkohol, se lov 2. juni 1989 nr. 27 om omsetning av alkoholholdig drikk (alkoholoven) § 1-15.

#### 6.5.64 *Samboere*

Som hovedregel er det ikke anledning til å gi opplysninger om den ene samboeren til den andre samboeren. Dette gjelder også for meldepliktige samboere. Om unntak for gjenlevende samboer som har rett til å sitte i uskifte, se [pkt. 6.5.10](#).

#### 6.5.65 *Sivilombudsmannen*

Sivilombudsmannen kan kreve de opplysninger han måtte ha behov for under utførelsen av sitt verv, jf. lov 22. juni 1962 nr. 8 (sivilombudsmannsloven) § 7.

#### 6.5.66 *Skattyter samtykker*

Dersom skattyter samtykker kan opplysninger vedrørende skattyters ligning gis uten hinder av taushetsplikten så langt samtykket rekker. Samtykke bør i alminnelighet foreligge skriftlig. Se også emnet «[Fullmektig](#)».

#### 6.5.67 *Skifteretten*

Om skifteretten (tingretten), se avsnittene ovenfor om administrasjonsbo, arvinger/bobestyrer/dødsbo, gjeldsforhandlingsbo og konkursbo.

#### 6.5.68 *Statens innkrevingsentral*

Opplysninger skal på anmodning gis til Statens innkrevingsentral som namsmyndighet i saker om utlegg og arrest.

#### 6.5.69 *Statistikk*

Taushetsplikten er ikke til hinder for at ligningsdokumenter gis til offentlig myndighet for bruk til statistikkformål, jf. lignl. § 3-13 nr. 2 bokstav c. Taushetsplikten omfatter heller ikke egne utarbeidede statistikker når det er klart at den enkelte skattyter ikke kan identifiseres.

#### 6.5.70 *Tingretten*

Om tingretten, se avsnittene ovenfor om [pkt. 6.5.1](#), [pkt. 6.5.10](#), [pkt. 6.5.33](#) og [pkt. 6.5.44](#).

#### 6.5.71 *Utenlandske skattemyndigheter*

Utenlandske skattemyndigheter har rett til ligningsopplysninger til bruk ved utskriving av offentlige skatter og avgifter for så vidt dette måtte være bestemt i overenskomst med vedkommende land, jf. lov 28. juli 1949 nr. 15 (dobbelbeskatningsloven). Alle anmodninger om opplysninger fra utenlandske skattemyndigheter, og svar på slike anmodninger må sendes gjennom kompetent myndighet, dvs. Skatt vest – Sentralskattekontoret for utenlandssaker eller Skattedirektoratet. Dette gjelder også oversendelse av opplysninger til utenlandske skattemyndigheter uten at det foreligger en anmodning (spontane opplysninger). Se emnet «[Utland – allment om skatteavtaler](#)».

#### 6.5.72 *Verge*

Vergen kan gis de samme opplysninger som skattyter selv kan kreve. Om hvilke opplysninger skattyter kan gjøre seg kjent med, se emnet «[Innsynsrett – egne forhold](#)». For hjelpeverger vil det avgjørende være hvilken myndighet de er gitt i mandatet fra overformynderiet.

# Tidfesting – allment

- Sktl. kap. 14.
- FSFIN kap. 14.

## 1 Oversikt

Reglene om hvilket inntektsår forskjellige inntekter og kostnader skal henføres til, kalles tidfestingsregler.

Skatteloven har to sett med regler for tidfesting av inntekter og kostnader:

- kontantprinsippet for lønn, pensjon, mottatt underholdsbidrag og kostnader knyttet til slik inntekt. Kontantprinsippet gjelder også for gjeldsrenter til Lånecassen og for utbetalt underholdsbidrag, se emnet «[Tidfesting – kontantprinsippet](#)», og
- realisasjonsprinsippet for alle andre inntekter, kostnader og tap. Realisasjonsprinsippet gjelder også for foretak som har årsregnskapsplikt, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)». Om visse særlige tidfestingsregler i skatteloven for årsregnskapspliktige, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)», pkt. 11.

I tillegg er det særregler for enkelte inntekts- og kostnadstyper. Disse særreglene er behandlet i forskjellige emner i Lignings-ABC. For eksempel er saldoavskrivningsreglene behandlet i emnene om driftsmidler, reglene om gjennomsnittsligning for skogbruk er behandlet i emnet «[Skogbruk](#)», mens reglene om betinget skattefritak er behandlet i emnet «[Betinget skattefritak](#)».

Hvilke regler for tidfesting som skal brukes må i prinsippet vurderes særskilt for hver enkelt inntekt og kostnad. Et skattesubjekt vil ofte ha inntekter og/eller kostnader som følger forskjellige regler for tidfesting, f.eks. skal en lønnstaker følge kontantprinsippet for lønn og renter av gjeld til Lånecassen, og realisasjonsprinsippet for renter av annen gjeld.

Reglene om tidfesting gjelder både ved fastsetting av alminnelig inntekt og personinntekt.

Om forholdet mellom tidfesting og innvinning i forbindelse med realisasjon, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)», pkt. 2.2.

## 2 Inntektsperioden

### 2.1 Generelt

Inntektsåret (perioden) er normalt 12 måneder. Inntektsåret kan være kortere, men aldri lengre. Inntektsperioden følger i alminnelighet kalenderåret.

Om inntektsperioden for personlige skattytere som flytter til eller fra Norge i løpet av året, se emnet «[Utland – bosettelse i Norge en del av året](#)».

### 2.2 Avvikende regnskapsår

Om avvikende regnskapsår, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)», pkt. 11.2.

# Tidfesting – kontantprinsippet

- Sktl. § 14-3 og § 14-20 (3).
- FSFIN § 14-3.

## 1 Generelt

Skatteloven har to sett med regler for tidfesting av inntekter og kostnader (periodiseringsregler), se emnet «[Tidfesting – allment](#)». I dette emnet behandles reglene om hvilke skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader som skal tidfestes etter kontantprinsippet. Spørsmål om en inntekt er skattepliktig eller en kostnad er fradragsberettiget behandles ikke i dette emnet.

## 2 Området for kontantprinsippet

### 2.1 Generelt

- Følgende inntekter og kostnader skal som hovedregel tidfestes etter kontantprinsippet:
- arbeidsinntekt når arbeidet eller oppdraget ikke er utført som ledd i selvstendig virksomhet, samt kostnader knyttet til erverv av slik arbeidsinntekt, jf. sktl. § 14-3 (1)
  - pensjon, jf. sktl. § 14-3 (1)
  - underholdsbidrag og lignende, jf. sktl. § 14-3 (1)
  - trygdeytelser, jf. sktl. § 14-3 (1)
  - renter av lån i Lånekassen, se sktl. § 14-20 (3), jf. sktl. § 14-3 (3)
  - inntekt ved salg av egenproduserte kunstverk som nevnt i mval. § 3-7 (4), og kostnader knyttet til erverv av slik inntekt, jf. sktl. § 14-3 (2), se emnet «[Kunstnere](#)».

Se for øvrig nedenfor.

Om særregler for tidfesting som avviker fra kontantprinsippet for slike inntekter og kostnader, se [pkt. 2.8](#).

### 2.2 Arbeidsinntekt

#### 2.2.1 Bruttoinntekt

Lønnsinntekt skattlegges etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3. Det samme gjelder annen godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i eller utenfor tjenesteforhold når arbeidet eller oppdraget ikke er utført som ledd i selvstendig virksomhet. Erstatning som trer i stedet for ytelser som skattlegges etter kontantprinsippet, skal også skattlegges etter kontantprinsippet. Om skillet mellom lønnsinntekt og virksomhetsinntekt, se emnet «[Virksomhet – allment](#)». Om kontantprinsippets innhold, se [pkt. 3](#). Om hva som regnes som lønn eller likestilt med lønn, se emnet «[Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser](#)».

#### 2.2.2 Kostnader

Kostnader til erverv av lønn og likestilte inntekter (se ovenfor) tidfestes etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3 (3).

Eksempler på slike kostnader er merkostnader til kost og losji mv., fagforeningskontingent og kostnader til flytting, verktøy, uniform, kontor og faglitteratur.

### 2.3 Livrente mv.

Livrente, engangs- og avløsningsbeløp mv. som utbetales i henhold til livrenteforsikring, skal skattlegges etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3 (1).

Skattepliktig premie til kollektiv livrente i arbeidsforhold tidfestes det året arbeidsgiver foretar innbetalingen, jf. sktl. § 14-3 (1) annet punktum.

### 2.4 Pensjoner

Pensjoner tidfestes etter kontantprinsippet hos pensjonisten, jf. sktl. § 14-3 (1). Dette gjelder også private pensjoner, herunder også pensjonsordning ved salg av formuesobjekt. Om særlige regler ved etterbetaling av pensjoner, se emnet «[Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn](#)».

Om hva som regnes som pensjon, se emnet «[Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser](#)» og emnet «[Inngangsverdi](#)», [pkt. 2.1.5](#).

### 2.5 Trygdeytelser

Trygdeytelser tidfestes etter kontantprinsippet hos mottakeren, jf. sktl. § 14-3 (1). Dette gjelder både trygdeytelser som erstatter lønn og trygdeytelser som erstatter virksomhetsinntekt.

### 2.6 Underholdsbidrag, føderåd, kår mv.

Underholdsbidrag, føderåd (kår) mv. og annen regelmessig understøttelse, tidfestes etter kontantprinsippet for mottakeren, jf. sktl. § 14-3 (1).



Frdrag for underholdsbidrag og andre regelmessige understøttelser etter sktl. § 5-42 tidfestes etter kontantprinsippet, dvs. ved betalingen, jf. sktl. § 14-3 (3) annet punktum. Frdrag for føderåd (kår) for yter tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2.

## 2.7 Renter av lån i Lånekassen

Frdrag for renter av lån i Lånekassen følger kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-20 (3), jf. sktl. § 14-3 (3).

## 2.8 Særregler

### 2.8.1 Ansattefond

Om tidspunktet for skattlegging av fordel ved ansattefond, se FIN 6. februar 2007 i Utv. 2007/460.

### 2.8.2 Bonus i forsvarret

Om fordeling av bonus ved åremålstilsetting i Forsvaret/kontraktsmessig tilsetting i Luftforsvaret, se emnet «[Forsvarspersonell](#)».

### 2.8.3 Driftsmidler i lønnet erverv

Om lønnstakers behandling av inngangsverdi og gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler som han bruker i sitt arbeid, se emnene om driftsmidler.

### 2.8.4 Etterbetaling av lønn/pensjon/trygdeytelser

Om fordeling ved etterbetaling av lønn og etterbetaling av pensjoner og trygdeytelser gjennom trygdekontorene, se emnet «[Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn](#)».

### 2.8.5 Etterbetalt arbeidsinntekt ved utflytting til utlandet

Lønnsinntekter og andre ytelser som har sitt grunnlag i skattyters personlige arbeidsinnsats, for eksempel feriepenger, salgsprovisjoner, styrehonorarer, bonusutbetalinger, sluttvederlag («fallskjermer») o.l., som er opptjent, men ikke utbetalt før skatteplikten til Norge etter intern rett opphører, skal tidfestes på tidspunktet for opphør av skatteplikten og beskattes i Norge, jf. sktl. § 14-3 (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.

Foreldrepenger som utbetales etter at skatteplikten som bosatt i Norge har opphørt, kan ikke skattlegges.

### 2.8.6 Fond for idrettsutøvere

Om tidspunktet for skattlegging av idrettsinntekt innbetalt til eller utbetalt fra fond for idrettsutøvere, se emnet «[Idrett](#)».

### 2.8.7 Forskudd på arbeidsinntekt ved innflytting fra utlandet

Forskudd på godtgjørelse for personlig arbeid som skal utføres mens skattyter er skattemessig bosatt i Norge, skal tidfestes på det tidspunktet skatteplikten til Norge inntre, 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 det året skatteplikten inntre.

### 2.8.8 Kostnader knyttet til arbeidsinntekter ved inn- og utflytting til/fra Norge

Ubetalte fradragsberettigede kostnader som er knyttet til arbeidsinntekter som beskattes i Norge, kan fratrekkes på det tidspunktet skattyters skatteplikt som bosatt i Norge etter intern rett opphører eller skattyter avslutter midlertidig opphold her med begrenset skatteplikt. Tilsvarende kan kostnader som er betalt før innflytting og som refererer seg til inntekter som er skattepliktige i Norge, fratrekkes i det år skatteplikten inntre, jf. sktl. § 14-3 (4) bokstav d.

### 2.8.9 Opsjoner i arbeidsforhold

Om tidspunktet for skattlegging av fordel/fradrag for tap ved opsjoner i arbeidsforhold, se emnet «[Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold](#)».

### 2.8.10 Stipend

Om tidfesting av stipend når utgiftene som stipendet skal dekke, ikke pådras samme år som stipendet utbetales, se emnet «[Stipend](#)».

## 3 Kontantprinsippets innhold

### 3.1 Bruttoinntekt

#### 3.1.1 Generelt

Etter kontantprinsippet tidfestes inntekten (skattlegges) enten til

- det inntektsåret beløpet utbetales eller ytelsen erlegges, herunder forskuddsbetaling, se nedenfor, eller
- det tidligere inntektsåret da det er adgang for skattyteren til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt.

Det er således ikke tilstrekkelig at fordelen er opptjent og at skattyteren har et ubetinget krav på å få den erlagt på et senere tidspunkt.

#### 3.1.2 Betalt i penger eller pengers verdi

Penger anses utbetalt/fordel anses erlagt når skattyteren selv eller hans representant som f.eks. kan være bankforbindelse, ansatt mv., har mottatt penger eller pengers verdi. Skattyteren må normalt anses å ha mottatt fordelen når han har fått den faktiske og/eller juridiske rådigheten over den.

Penger anses utbetalt/fordelen anses erlagt i penger eller pengers verdi på følgende tidspunkt:

- kontante penger, sjekker o.l. herunder utenlandsk valuta; når de er mottatt av skattyteren eller hans representant, f.eks. er kreditert hans konto
- gavesjekker; når skattyter har mottatt dem
- fysiske formuesobjekter (materielle verdier) som f.eks. løsøre, gjenstander, fast eiendom osv.; når skattyteren har fått rådighet over objektet
- ikke-fysiske formuesobjekter, herunder immaterielle verdier, i den utstrekning disse anses som et endelig oppgjør; når skattyteren har fått rådighet over dem
- aksjer som vederlag i arbeidsforhold; når den ansatte får råderett over eller rettigheter etter aksjene. Om når den ansatte får råderett, se FIN 2. mai 2003 i Utv. 2003/1464
- fordel ved kjøp til underpris av formuesobjekter som f.eks. bil; på det tidspunktet skattyteren mottar vedkommende formuesobjekt, ikke på det eventuelt senere tidspunktet da formuesobjektet selges
- bonuslønnsavtaler hvor utbetalingen er avhengig av kursutviklingen på underliggende aksje eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis); på det tidspunkt bonusen faktisk utbetales, se Ot.prp. nr. 1 (1997-98) side 65 (pkt. 19)
- fordel ved bruksrettighet, f.eks. fri bolig; etter hvert som skattyteren benytter seg av retten, dvs. etter hvert som skattyteren bor i boligen
- betaling av skattyterens kostnader, f.eks. betaling til forsikringsselskap av premie på livsforsikring som tilhører skattyteren; ved betalingen
- fordel ved ettergivelse av gjeld eller andre forpliktelser; når gjeldskravet frafalles av arbeidsgiver mv.
- fordring på penger; når skattyter har mottatt et omsetningsgjeldsbrev. Etter lov 17. februar 1939 nr. 1 § 11 er følgende verdipapirer omsetningsgjeldsbrev:
  - gjeldsbrev som ikke sier hvem pengene skal betales til (ihendehavergjeldsbrev)
  - gjeldsbrev som lyder på navn med tillegget «eller ordre» e.l. (ordregjeldsbrev)
  - gjeldsbrev som gir pant i fast eiendom, skip eller annen innretning (pantobligasjon). Slike gjeldsbrev er likevel ikke omsetningsgjeldsbrev dersom de har tillegget «ikke til ordre» e.l.
  - gjeldsbrev som lyder på navn og sier det skal være omsetningsgjeldsbrev.

Penger anses ikke utbetalt når skattyteren har fått fordring på penger som ikke er knyttet til omsetningsgjeldsbrev. Det vil f.eks. gjelde når skattyteren har mottatt

- skjøte med panteforbehold
- enkle gjeldsbrev uten pantesikkerhet
- garanti for betaling fra f.eks. bank, forsikringsselskap mv.
- pantobligasjon som er gjort uomsettelig, f.eks. ved tillegget «ikke til ordre».

### 3.1.3 Kunne fått pengene utbetalt/fordelen erlagt

Forutsetningen for å skattlegge fordelene i et tidligere inntektsår enn det året skattyteren faktisk mottar fordelene, 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).

Se også:

- LRD 2. september 2002 (Eidsivating) i Utv. 2002/1389 (Andel av ansattes lønn overført til trust hvor den ansatte selv bestemte hvordan midlene skulle plasseres. De ansatte kunne ikke ta ut innestående før arbeidsforholdet opphørte. Avkastningen av midlene ble ansett som fordel vunnet ved kapital og ikke som lønn, mens summen av arbeidsgivers innbetalinger til trusten ble tidfestet som lønn ved arbeidsforholdets opphør), og
- SKD 10. juli 2003 i Utv. 2003/1196 (Både arbeidsgiver og arbeidstaker skulle betale inn på forhånd bestemte beløp til et frivillig bonusprogram for ansatte. Arbeidstakeren skulle anses som eier av midlene og kunne selv bestemme plasseringen av midlene innenfor et utvalg av alternativer. Innestående med avkastning skulle betales ut ved fratreden. Da dette var en frivillig ordning, kom SKD til at arbeidsgivers bidrag skulle tidfestes som lønn på innbetalingstidspunktet. Avkastningen av midlene skulle skattlegges på arbeidstakers hånd.)

Forfaller ytelsen til betaling etter påkrav fra skattyteren, skal tidfesting skje på det tidligste tidspunkt skattyteren kunne ha fått betalingen. Det er som hovedregel uten betydning om skattyteren faktisk har rettet påkrav til debitor, se Riksskattestyrets utt. i Utv. 1966/523. Er det ikke avtalt noen forfallstid, kan det vanligvis rettes påkrav når ytelsen er opptjent, for eksempel når arbeidet er utført. Det må tas hensyn til den tiden debitor trenger til å effektivere betalingen.

I BFU 20/2011 kom SKD til at ansatte som skulle ta del i et incentivprogram, skulle beskattes for fordel ved opptjent andel på det tidligste tidspunktet de etter søknad kunne få rådighet over midlene, jf. sktl. § 14-3 (1).

BFU 1/2012 gjaldt også en incentivordning. Her kunne utbetaling først skje når den ansatte var pensjonert og hadde oppnådd en viss alder. SKD kom til at den ansatte skulle skattlegges på det tidspunktet han eller hun fikk rådighet over midlene. Det var arbeidsgiverselskapet som gjennom en stiftelse skulle ha den fulle rådighet over både midlene og avkastningen fram til utbetalingstidspunktet.

### 3.1.4 Avtale om utsatt forfallstidspunkt

Partene står fritt til å avtale forfallstidspunkt. Det er også adgang til å inngå avtale om å endre et opprinnelig forfallstidspunkt, hvis dette gjøres før det opprinnelige forfallstidspunktet. Slike avtaler må som utgangspunkt legges til grunn ved skattleggingen. For eksempel kan arbeidstaker og arbeidsgiver i forbindelse med opphør av arbeidsforhold avtale at feriepengene skal utbetales året etter at arbeidsforholdet opphørte, se FIN 22. mars 1999 i Utv. 1999/988.

### 3.1.5 Forskuddsbetaling

Forskuddsbetaling som følger kontantprinsippet, skal tidfestes i det året skattyteren mottar forskuddet, selv om det ikke er opptjent. Det må imidlertid skilles mellom egentlig forskuddsbetaling og utbetalinger som har karakter av lån. Forskuddsbetaling av større beløp for en lengre periode vil ofte kunne anses som lån.

Er det ikke overveiende sannsynlig at et beløp tilsvarende hele forskuddet vil bli opptjent og at det derfor må skje en tilbakebetaling, bør skattlegging først finne sted etter hvert som forskuddet opptjenes.

## 3.2 Kostnader

### 3.2.1 Generelt

Etter kontantprinsippet kommer kostnader til fradrag i det inntektsåret de utredes/betales, jf. sktl. § 14-3 (3). 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 rådgivningen over ytelsen. Ved overføring fra konto, anses kostnaden utredet når beløpet er debiteret skyldnerens konto.

### 3.2.2 Forskuddsbetaling

Forskuddsbetaling av kostnader føres normalt til fradrag i det året betaling skjer. Det må skilles mellom forskuddsbetaling og betalinger som har karakter av lån.

# Tidfesting – realisasjonsprinsippet

- Sktl. § 6-25, § 6-40 (8), § 14-1, § 14-2, § 14-4, § 14-5, §§ 14-20 til 14-23 og § 19-2 (3).
- FSVIN § 14-5.

## 1 Innledning

Skatteloven har to sett med regler for tidfesting av inntekter og kostnader (periodiseringsregler). Dette er realisasjonsprinsippet og kontantprinsippet. Kontantprinsippet er behandlet i emnet «Tidfesting – kontantprinsippet». I dette emnet behandles hovedregelen (realisasjonsprinsippet) og enkelte særregler og unntak. Dette gjelder blant annet de særlige vurderingsreglene for årsregnskapspliktige skattytere i sktl. § 14-4 (2) og (3), se pkt. 11. Andre særlige tidfestingsregler er behandlet andre steder i Lignings-ABC. I tillegg behandles reglene om inntektsperioden, herunder reglene om avvikende regnskapsår.

Realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel innebærer at en inntekt skal inntektsføres når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen, jf. sktl. § 14-2 (1) annet punktum. En kostnad skal fradragsføres når det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden, jf., sktl. § 14-2 (2). Både for inntekter og kostnader er det uten betydning når betaling skjer.

Om forholdet mellom realisasjon som innvinnings-/oppofrelseskriterium og som tidfestingskriterium, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

## 2 Inntektsperioden

Inntektsåret (perioden) er normalt 12 måneder. Inntektsåret kan være kortere, men aldri lengre. Inntektsperioden følger i alminnelighet kalenderåret.

Om inntektsperioden for personlige skattytere som flytter til eller fra Norge i løpet av året, se emnet «Utland – bosettelse i Norge en del av året».

Om adgang til avvikende regnskapsår for visse årsregnskapspliktige, se pkt. 11.2.

## 3 Anvendelsesområdet for realisasjonsprinsippet

### 3.1 Generelt

Realisasjonsprinsippet er hovedregelen for tidfesting av inntekter, kostnader, gevinster og tap, både i og utenfor virksomhet. Realisasjonsprinsippet skal anvendes i de tilfellene

skatteloven ikke gir anvisning på at det skal gjelde andre tidfestingsregler, for eksempel kontantprinsippet som bl.a. gjelder for mottaker av lønn, pensjon, underholdsbidrag mv., se emnet «Tidfesting – kontantprinsippet».

Inntekter og kostnader i virksomhet skal tidfestes etter realisasjonsprinsippet uavhengig av om virksomheten bare er bokføringspliktig etter bokføringsloven eller om det også foreligger årsregnskapsplikt etter regnskapsloven. Den regnskapsmessige tidfestingen har som utgangspunkt ikke betydning for den skattemessige tidfestingen. Om unntak, se pkt. 11.

### 3.2 Særregler som omfatter alle skattytergrupper

Skatteloven har en del særregler som ikke er begrenset til spesielle skattytergrupper. Dette gjelder

- avskrivninger på driftsmidler i sktl. § 14-40 flg., se emnene om driftsmidler
- betinget skattefritak for gevinst etter reglene i sktl. § 14-70 flg., se emnet «Betinget skattefritak»
- fradrag for arbeidsgivers tilskudd til premiefond/innskuddsfond i pensjonsordning i arbeidsforhold, jf. sktl. § 6-46, se emnet «Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon» og emnet «Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon»
- gevinst og tap på finansielle instrumenter, se emnene om finansielle instrumenter
- gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler, se emnet «Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel» og emnet «Gevinst- og tapskonto»
- gevinst og tap ved realisasjon av verdipapir dekket ved lån, se emnet «Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)»
- renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler, jf. sktl. § 6-40 (8), se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.3
- uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde, se emnet «Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde»
- uttak av formuesobjekter og tjenester fra skattepliktig aktivitet, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

### 3.3 Særregler som gjelder skattytere som ikke har bokføringsplikt

For skattytere som ikke har bokføringsplikt er det særregler om tidfesting av misligholdte renter, jf. sktl. § 14-20, se emnene «Renteinntekter» og «Renter av gjeld».

### 3.4 Unntak for bokføringspliktige og årsregnskapspliktige skattytere

Skatteloven har noen unntak om tidfestingen som gjelder for bokføringspliktige, herunder årsregnskapspliktige skattytere. Dette gjelder

- vurdering av varebeholdning, jf. sktl. § 14-5 (2), se emnet «Varebeholdning»
- tilvirkningskontrakter, jf. sktl. § 14-5 (3), se emnet «Virksomhet - arbeider under utførelse»
- opp – eller nedskrivning av fordringer, jf. sktl. § 14-5 (4), se emnet «Fordringer», og
- langsiktige fordringer og gjeld i fremmed valuta, jf. § 14-5 (5), se emnet «Valutagevinst/-tap».

For enkeltpersonforetak er det bare inntekter og kostnader som etter bokføringsloven skal føres i regnskapet som omfattes av disse reglene.

### 3.5 Særregler som bare gjelder årsregnskapspliktige

For årsregnskapspliktige er det særregler om at den regnskapsmessige tidfestingen i visse tilfeller skal ha betydning for den skattemessige tidfestingen. Dette gjelder følgende inntektstyper:

- gevinst- og tap på kortsiktige fordringer og gjeld i fremmed valuta, jf. sktl. § 14-4 (2),
- gevinst- og tap på faste eiendommer tilhørende livsforsikringselskaper mv., jf. sktl. § 14-4 (3), og
- finansieringsforetaks tap på utlån, jf. sktl. § 14-5 (4) bokstav g.

Se nærmere under pkt. 11

### 3.6 Særregler om tidfesting for enkelte virksomheter

Noen virksomheter har særlige regler for tidfesting i skatteloven. Om de særlige reglene for – vurdering av beholdninger av levende fisk mv. i fiskeoppdrett, se emnet «**Akvakultur (fiskeoppdrett mv.)**»

- skogbruk, se emnet «**Skogbruk**»
- reindrift, se emnet «**Reindrift**»
- pelsdyrnæring, se emnet «**Pelsdyr**»
- visse kunstnere, se emnet «**Kunstnere**».

Om visse tillempringer av tidfestingen for jordbruk, se emnet «**Jordbruk – allment**».

For skipsfart gjelder det regler om avsetning til selvassuransesfond ved kaskoforsikring av skip, jf. sktl. § 8-6.

## 4 Tidfesting av løpende inntekter etter realisasjonsprinsippet

### 4.1 Inntekter som erverves fra andre

Inntekt som innvinnes ved overføring fra andre, tidfestes det året skattyter har fått en ubetinget rett til beløpet eller ytelsen. Det er uten betydning når ytelsen etter avtalen skal betales eller når den faktisk betales. En forskuddsbetaling medfører således ikke at tidfestingen fremskyndes. Man kan heller ikke utsette inntektsføring ved å avtale at betaling skal skje etter at inntekten er opptjent.

I avtaler hvor løpende ytelse forutsetter en løpende motytelse, får yteren et ubetinget krav på motytelsen slik at den tidfestes etter hvert som ytelsen presteres. Ved utleie av hus får for eksempel utleier først en ubetinget rett til husleien etter hvert som huset er stilt til disposisjon. Husleien skattlegges således i det året den opptjenes, uavhengig av når den etter avtalen skal betales.

Spesielt om tidfesting av gevinst/tap ved renteswapavtaler, se emnet «**Finansielle instrumenter – terminkontrakter – valuta- og renteswapavtaler**», pkt. 7.

### 4.2 Fordeler som innvinnes innenfor skattyters økonomi

Fordeler som ikke erverves fra andre, men som innvinnes innenfor skattyters økonomi, tidfestes når fordelene tilflyter skattyteren, jf. sktl. § 14-2 (1) første punktum. Bestemmelsen har begrenset betydning og vil bare være aktuell hvor uttaksreglene ikke kommer til anvendelse, siden det gjelder særlige regler for tidfesting ved uttak, jf. emnet «**Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester**», pkt. 5.

### 4.3 Betingede inntekter

Betingelser som medfører at en inntekt kan falle bort dersom en fremtidig uvisst hendelse inntreffer (resolutiv betingelse), vil ikke utsette tidfestingen. Dette kan f.eks. være en kontraktsbestemmelse om at et kjøp av en landbrukseiendom kan heves dersom kjøperen ikke får konsesjon.

Kan en rettighet ikke gjøres gjeldende før en gitt fremtidig uvisst betingelse inntreffer (suspensiv betingelse), vil dette medføre at tidfestingen utsettes. Inntekten skal da tidfestes først når betingelsen inntreffer, selv om sannsynligheten for at betingelsen skal inntreffe er overveiende stor. Er f.eks. gjennomføringen av en avtale om kjøp gjort betinget av at kjøperen får konsesjon, vil overdragelsen bero på en suspensiv betingelse. Inntekter eller kostnader som avhenger av en betingelse som nærmest har karakter av en formsak, f.eks. tinglysning av et skjøte, anses likevel tidfestet når de øvrige vilkårene er oppfylt.

I en del tilfeller vil man ikke klart kunne klassifisere en betingelse som suspensiv eller resolutiv. Dette kan f.eks. gjelde betingelser oppstilt av en bank om at kunden bare nyter godt av en høyere rente dersom vedkommende unnlater å disponere over et innskudd i løpet av en gitt bindingstid. Slike betingelser utsetter normalt tidfestingen.

### 4.4 Inntekt som er tidfestet, men skattyter mottar aldri inntekten

Om tap av skattepliktig inntekt som er tidfestet, men ikke mottatt, se emnet «**Tap**», pkt. 11.

## 4.5 Tidfesting av ulike inntektstyper, alfabetisk ordnet

### 4.5.1 Aksjeutbytte

Aksjeutbytte som utdeles på grunnlag av vedtak i generalforsamlingen eller kompetent organ i utenlandsk selskap, tas til inntekt i vedtaksåret. Dette gjelder uavhengig av når utbyttet faktisk utdeles, og uten hensyn til hvilket regnskapsår utbyttet gjelder for. I konsernforhold kan utbytte fra datterselskap være inntektsført i morselskapets regnskap for det året utbyttet er avsatt i datterselskapet. Utbyttet skal likevel tidfestes det året det besluttes utdelt.

Aksjeutbytte som utdeles på grunnlag av en kapitalnedsettelse, tidfestes når beslutningen om kapitalnedsettelse trer i kraft, dvs. når melding om kapitalnedsettelsen er registrert i Foretaksregisteret, jf. asl./asal. § 12-6 nr. 3 og 4. Tilsvarende gjelder tilleggsvederlag i forbindelse med fusjon og fisjon, jf. asl. § 13-16 (1) nr. 5 og § 14-8 (1) og asal. § 13-17 nr. 5 og § 14-8 (1).

Overføringer til aksjonær mv. som ikke har grunnlag i en forutgående generalforsamlingsbeslutning, beskattes når det har oppstått en ubetinget rett til verdiene. Dette vil normalt være senest når aksjonæren har fått rådighet over verdiene. Gjelder det tjenester, foreligger det en ubetinget rett når aksjonæren gjør bruk av tjenesten. Tilsvarende gjelder hvis utbytte i forbindelse med kapitalnedsettelse utdeles før det er adgang til det etter aksjelovene, jf. ovenfor.

Utbytte tidfestes etter de vanlige reglene selv om det kan foreligge en betinget tilbakebetalingsplikt.

Om når utbytte er lovlig utdelt eller ikke, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», pkt. 12.2.

Om betydningen av tilbakebetaling av ulovlig utbytte, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», pkt. 3.

### 4.5.2 Arbeider under utførelse

Skatteloven har regler om verdsetting av tilvirkningskontrakter i § 14-5 (3) som gjelder for bokføringspliktige skattytere. Om disse og andre regler som gjelder for arbeider under utførelse, se emnet «[Virksomhet - arbeider under utførelse](#)».

### 4.5.3 Avkastning av sparedel på livsforsikring

Om avkastning av sparedel av kapitalforsikring, se emnet «[Forsikring – livsforsikring \(kapitalforsikring\)](#)».

### 4.5.4 Erstatning for løpende inntekt

Engangserstatning for løpende inntekt, f.eks. tapt leieinntekt for en begrenset periode, tidfestes i det året den erstatningsutløsende hendelsen finner sted (det året det oppstår en ubetinget rett til erstatning). Er erstatningssummens størrelse ikke endelig konstatert ved inntektsårets utgang, inntektsføres erstatningen etter hvert som erstatningens størrelse avklares.

### 4.5.5 Kraftforsyning – mer-/mindreinntekt i virksomhet med overføring/distribusjon av kraft (nettvirksomhet)

Om tidspunkt for beskatning av mer-/mindreinntekt i virksomhet med overføring/distribusjon av kraft (nettvirksomhet), se emnet «[Kraftforetak](#)», pkt. 8.2.2.

### 4.5.6 Salg med angrerett

Inntektsføring av salgsvederlag kan ikke utsettes selv om det foreligger rett til retur etter bestemmelsene i lov om opplysningsplikt og angrerett mv. ved fjernsalg og salg utenfor fast utsalgsted (angrerettloven) 21. desember 2000 nr. 105. Først dersom det foreligger krav om å omgjøre kjøpet før inntektsårets utgang, skal salgsvederlaget ikke inntektsføres. Dette gjennomføres ved at det utstedes kreditnota.

### 4.5.7 Postordresalg

Salg ved postoppkrav skal inntektsføres når varen hentes av kunden.

Ved postordresalg uten postoppkrav skal inntektsføringen skje når varen er kommet frem til kjøperen, ved vanlig postgang eller på utleveringstidspunktet.

Om tidfesting ved bruk av angrerett, se [pkt. 4.5.6](#).

#### 4.5.8 Rabatter

Det forekommer at rabatter/returprovisjoner mv. som godskrives kjøperen, etter inngått avtale først utbetales i et senere år. I disse tilfellene skal rabatten normalt henføres til det inntektsåret den er opptjent, selv om den først utbetales senere.

#### 4.5.9 Renteinntekter

Renteinntekter tidfestes som utgangspunkt i samsvar med realisasjonsprinsippet etter hvert som renteterminen påløper. Om unntak for tidfesting av misligholdte renter på fordring utenfor bokføringspliktig virksomhet, se emnet «[Renteinntekter](#)».

#### 4.5.10 Skadeserstatning

Om tidfesting av skadeserstatning, se emnet «[Skadeserstatning](#)», [pkt. 7](#).

#### 4.5.11 Stipend

Stipend tidfestes når det er oppstått en ubetinget rett til å få stipendet. Om tillem্পning av tidfesting for reise/studiestipend, se emnet «[Stipend](#)», [pkt. 10](#).

#### 4.5.12 Tilbakeholdt vederlag

I visse bransjer holder oppdragsgiveren tilbake en del av vederlaget til dekning av eventuelle garantiarbeider/ansvar. Denne delen av vederlaget skal tidfestes i det inntektsåret vederlaget er opptjent, selv om det først utbetales senere.

#### 4.5.13 Tilskudd fra det offentlige

Tilskudd fra det offentlige tidfestes når det er oppstått en ubetinget rett til å få tilskuddet. Om tillem্পning av tidfesting for visse tilskudd i jordbruket, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», [pkt. 9](#).

#### 4.5.14 Vederlagsfri bruk av andres eiendeler

Skattepliktig fordel ved vederlagsfri bruk av eiendel tilhørende andre, jf. sktl. § 5-20 (3), tas til inntekt etter hvert som bruken skjer.

#### 4.5.15 Varelager

Om vurderingsregler for varelager i bokføringspliktig virksomhet, se emnet «[Varebeholdning](#)».

## 5 Tidfesting av kostnader etter realisasjonsprinsippet

### 5.1 Generelt

Kostnader kommer til fradrag etter hvert som skattyter pådrar seg en ubetinget forpliktelse til å dekke dem, jf. sktl. § 14-2 (2). Dette gjelder uavhengig av når ytelsen etter avtalen skal betales (forfallstidspunktet) og uavhengig av når betaling faktisk skjer.

I avtaler hvor en løpende ytelse forutsetter en løpende motytelse, får den forpliktede en ubetinget plikt til å svare motytelsen etter hvert som hovedytelsen presteres. Tidfestingen av motytelsen skal dermed skje etter hvert som hovedytelsen presteres. Ved leie av hus, får for eksempel leietaker først en ubetinget plikt til å svare husleie etter hvert som huset er stilt til disposisjon av huseieren. Eventuelt fradrag for husleie gis således i det året den påløper uavhengig av når den etter avtalen skal betales.

### 5.2 Betingede kostnader

Betingelser som medfører at en kostnad faller bort dersom en fremtidig uvis hendelse inntre (resolutive betingelser), utsetter ikke tidfestingen. Eventuelt fradragført beløp skal føres til inntekt når betingelsen inntre. Kan en forpliktelse ikke gjøres gjeldende før



en gitt fremtidig uvisst betingelse inntre (suspensiv betingelse), skal kostnaden først tidfestes når betingelsen inntre, se [pkt. 5.3](#).

### 5.3 *Plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden*

Fremtidige forpliktelse til å utføre, unnlate eller tåle noe, anses ikke som ubetingede forpliktelser før tidspunktet for den aktuelle begivenheten har inntrådt. Ved inntektsfastsettingen skal en således se bort fra slike fremtidige forpliktelser, jf. sktl. § 14-2 (2) annet punktum. Dette gjelder selv om det er helt klart at forpliktelsen vil inntre. Bestemmelsen gjelder alle typer plikter, både offentligrettslige og privatrettslige plikter. Den gjelder også uavhengig av om forpliktelsen i regnskapet er kostnadsført som en avsetning eller om det inntektsførte vederlaget for salg av en vare eller tjeneste er redusert med den fremtidige forpliktelsen (utsatt inntektsføring). Det har heller ingen betydning hvilket regnskapsmessig prinsipp – for eksempel forsiktighetsprinsippet eller sammenstillingsprinsippet – som har begrunnet avsetningen/den utsatte inntektsføringen. Regelen gjelder for eksempel forpliktelser til å utføre garanti- og servicearbeider, etterarbeider, nedstengningskostnader, fremtidige kostnader som følge av fremtidig hjemfall av kraftverk osv., se for øvrig Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) pkt. 6.4.4.4. Slike kostnader vil dermed først kunne tidfestes når skattyteren oppfyller forpliktelsen.

### 5.4 *Tidfesting av ulike kostnadstyper, alfabetisk ordnet*

#### 5.4.1 *Arbeidsgivers tilskudd til pensjonsordning*

Om fradrag for arbeidsgivers tilskudd til premiefond/innskuddsfond i pensjonsordning i arbeidsforhold, se emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon](#)» og emnet «[Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon](#)».

#### 5.4.2 *Avsetning til selvassuransfond ved kaskoforsikring av skip*

Om fradragsrett for avsetning til selvassuransfond ved kaskoforsikring av skip, se sktl. § 8-6.

#### 5.4.3 *Avskrivning på driftsmidler*

Om fradrag for kostprisen på driftsmidler ved direkte kostnadsføring eller etter reglene om avskrivninger, se emnene om driftsmidler.

#### 5.4.4 *Fond for ansatte mv.*

Ved overføring av midler til fond for ansatte vil det i første rekke være et spørsmål om arbeidsgiver med endelig virkning har gitt fra seg disposisjonsretten over midlene ved overføringen til fondet, slik at kostnaden anses pådratt, jf. sktl. § 6-1. Anses kostnaden pådratt ved overføringen til fondet, vil det normalt også foreligge en ubetinget forpliktelse til å dekke kostnaden på dette tidspunktet, jf. sktl. § 14-2 (2).

Hvis kostnaden ikke anses pådratt ved overføringen til fondet, vil det i alminnelighet heller ikke foreligge noen ubetinget forpliktelse for arbeidsgiver til å dekke kostnaden, jf. sktl. § 14-2 (2). Tidspunktet for fradragsrett vil da først inntre når arbeidsgiver eller det fondet mv. som kan identifiseres med arbeidsgiver, med endelig virkning har gitt fra seg rådigheten (eier- og disposisjonsretten) over midlene. Nærmere om fradrag for kostnader ved overføring til fond for ansatte mv., se emnet «[Kostnader – allment om fradrag](#)», [pkt. 3.2](#).

#### 5.4.5 *Kostnader til egen forskning og utvikling*

Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmiddel, kan ikke fradras direkte, jf. sktl. § 6-25, se emnet «[Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag](#)».

#### 5.4.6 *Kostnader til pass og stell av barn*

Om tidfesting av kostnader til pass og stell av barn, se emnet «[Foreldrefradrag](#)», [pkt. 10](#).

- 5.4.7 *Kundefordringer*  
Om adgang til nedskrivning av kundefordringer i bokføringspliktig virksomhet, se emnet «[Fordringer](#)».
- 5.4.8 *Prosesskostnader i straffesak*  
Om tidfesting av fradragsberettigede prosesskostnader i straffesak, se emnet «[Juridisk bistand/prosesskostnader](#)», pkt. 3.10.
- 5.4.9 *Renter av gjeld*  
Om tidfesting av fradrag for renter av gjeld, herunder misligholdte og ettergitte renter, se emnet «[Renter av gjeld](#)».  
Om tidfesting av fradrag for renter av gjeld til Lånecassen, se emnet «[Renter av gjeld](#)».
- 5.4.10 *Renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler*  
Renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler kan skattelyter, som alternativ til direkte fradragsføring, velge å behandle som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel, jf. sktl. § 6-40 (8). Se emnet «[Renter av gjeld](#)», pkt. 6.3.

## 6 Tap

### 6.1 Generelt

Om tap ved realisasjon av formuesobjekt, se [pkt. 8](#). Annet fradragsberettiget tap fradragsføres når det er realisert/endelig konstatert, jf. sktl. § 6-2 og § 14-2 (2). Se emnet «[Tap](#)».

### 6.2 Avsetning for tap på utestående fordringer

Om avsetning for tap på utestående fordringer i bokføringspliktig virksomhet, se emnet «[Fordringer](#)».

## 7 Erverv av formuesobjekt

Vederlag (inngangsverdi/kostpris) ved erverv av formuesobjekter kan som hovedregel ikke fradragsføres i ervervsåret. Inngangsverdien føres til fradrag som en del av gevinstberegningen i det året skattelyter har fått en ubetinget rett til salgsvederlaget, se [pkt. 8](#), eventuelt gjennom årlige avskrivninger. Om avskrivningsreglene for driftsmidler, se emnene om driftsmidler.

## 8 Gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekt

### 8.1 Generelt

Ved realisasjon i form av salg mv. av formuesobjekt, inntekts-/fradragsføres gevinsten/tapet det inntektsåret skattelyteren har fått et ubetinget krav på vederlaget, jf. sktl. § 14-2 (1) 2. pkt. Dette vil normalt være det året eiendomsretten til formuesobjektet går over fra selger til kjøper mv., se emnet «[Eierbegrepet](#)». Det er uten betydning når vederlaget forfaller til betaling eller faktisk betales.

### 8.2 Betinget vederlag

Om tilfeller hvor det er knyttet betingelser til selve overdragelsen, se [pkt. 4.3](#). Hvis kravet på en del av vederlaget bare kan gjøres gjeldende hvis en fremtidig begivenhet inntrer (suspensiv betingelse), skal det ses bort fra det betingede vederlaget ved beregningen av gevinst eller tap. Eventuell senere økning av vederlaget som følge av at betingelsen inntrer, inntektsføres når betingelsen har inntrådt.

Om et tilfelle der usikkerheten bare knyttet seg til selve beregningen av vederlaget, se HRD i Utv. 2006/501 (Rt. 2006/333). (Tidfesting av aksjegevinst hvor vederlagets størrelse ikke var endelig beregnet det året aksjene ble overdratt.)

Om et tilfelle der kjøpsavtale skulle inngås og kjøper samtidig skulle få faktisk rådighet over et tomteområde, men hvor avtalen skulle falle bort etter 10 år dersom kjøperne valgte å ikke betale resterende del av kjøpesum, se BFU 57/2007. (SKD kom til at vederlaget

skulle tidfestes det året rådigheten gikk over da det ikke var tilstrekkelig usikkerhet knyttet til kjøpers oppfyllelse av avtalen.)

### 8.3 Realisasjon i form av totalskade

Gevinst/tap ved realisasjon i form av totalskade mv. av formuesobjekt, inntekts-/fradragsføres i det inntektsåret formuesobjektet totalskades mv. Har skattyteren fått et ubetinget krav på erstatning, skal erstatningen inngå i en gevinst-/tapsberegning dette inntektsåret. Dette gjelder selv om erstatningen ikke er utbetalt. Er erstatningens størrelse omtvistet, skal den uomtvistede delen av erstatningskravet gevinst-/tapsberegnes dette året. Eventuell senere økning av vederlaget inntektsføres etter hvert som størrelsen avklares.

### 8.4 Tidfesting av ulike typer gevinster og tap, alfabetisk ordnet

#### 8.4.1 Aksjer

Gevinst og tap ved realisasjon av aksjer tidfestes til tidspunktet for eiendomsrettens overgang. Dette vil normalt være handelsdato (dato for avtaleinngåelse), se Prop. 116 LS (2010-2011) kap. 13. Avtales det at overdragelsen skal skje på et gitt framtidig tidspunkt, må gevinsten/tapet på vanlig måte tidfestes til det senere tidspunktet hvor eiendomsretten går over.

#### 8.4.2 Betinget skattefritak

Om adgang til betinget skattefritak for erstatning i visse tilfeller ved ufrivillig realisasjon av formuesobjekt, innløsning av festet tomt og ved makeskifte med offentlig myndighet mv., se emnet «[Betinget skattefritak](#)».

#### 8.4.3 Driftsmidler

Om de spesielle reglene for tidfesting av gevinst eller tap på driftsmidler, se emnet «[Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel](#)».

#### 8.4.4 Finansielle instrumenter

Om gevinst og tap på finansielle instrumenter som nevnt i lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel § 2-2 (1), se emnene om finansielle instrumenter.

#### 8.4.5 Over-/underkurs ved innløsning av gjeldsbrev

Skal gjeldsbrev innløses til en høyere kurs enn utstedelseskursen, ligger det et renteelement i betalingsavtalen. Det enkelte års andel av renteelementet skattlegges hos eieren i vedkommende år.

Om fordeling av renter ved overdragelse av gjeldsbrev i inntektsåret, se emnet «[Verdipapirer](#)».

#### 8.4.6 Valutagevinst/-tap

Skattepliktig valutagevinst-/fradragsberettiget valutatap utenfor virksomhet inntekts-/fradragsføres det året gevinsten/tapet er endelig konstatert ved salg eller annen realisasjon. Det samme gjelder gevinst/tap på kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta for bokføringspliktige som ikke utarbeider årsregnskap. Om behandlingen av kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta for de som utarbeider årsregnskap, se [pkt. 11.3](#).

For urealisert valutagevinst og -tap på langsiktige fordringer i fremmed valuta er det særlige regler i sktl. § 14-5 (5) som gjelder for bokføringspliktig virksomhet. Om disse reglene, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

Om i hvilke tilfeller valutagevinst/-tap er skattepliktig/fradragsberettiget, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

Om kjøp i fremmed valuta av formuesobjekter som skal aktiveres, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

Om tidspunktet for omregning av anskaffelsespris i utenlandsk valuta på driftsmiddel som tas inn i norsk beskatningsområde, se emnet «[Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)».

#### 8.4.7 *Verdipapir dekket ved lån*

Om gevinst og tap ved realisasjon av verdipapir dekket ved lån, se emnet «[Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer \(dekket shortsalg\)](#)».

#### 8.4.8 *Årlige utbetalinger i all fremtid*

Ytes vederlag ved realisasjon av formuesobjekt i form av årlige utbetalinger i all fremtid, f.eks. ved stesevarig tomtefeste (som anses som en realisasjon), skal de årlige utbetalingerne skattlegges etter hvert, i form av løpende avkastning av kapitalen. Det skal ikke foretas noen kapitalisering av de årlige utbetalingene for beregning av gevinst/tap. Om når stiftelse av rettighet anses som realisasjon, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

### 9 Uttak av varer og tjenester

Etter sktl. § 14-2 (3) skal uttak eller overføring av verdier til endret bruk inntektsføres på uttaks- eller overføringstidspunktet. Se for øvrig emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

### 10 Uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde

Om tidspunkt for beskatning ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde, se emnet «[Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)».

## 11 Særregler for foretak med årsregnskapsplikt

### 11.1 *Generelt*

For foretak med årsregnskapsplikt gjelder som utgangspunkt de samme tidfestingsreglene som for andre bokføringspliktige foretak, se ovenfor. Skatteloven har imidlertid enkelte særregler for årsregnskapspliktige i § 14-4, se [pkt. 11.3](#) og [pkt. 11.4](#). I tillegg har foretak med årsregnskapsplikt på visse vilkår anledning til å benytte avvikende regnskapsår. Det som er beskrevet nedenfor om særlige regler for foretak med årsregnskapsplikt, gjelder også for foretak som frivillig utarbeider årsregnskap etter bestemmelsene i regnskapsloven.

### 11.2 *Avvikende regnskapsår*

#### 11.2.1 *Sesongbetont virksomhet*

Et foretak med årsregnskapsplikt kan benytte avvikende regnskapsår dersom dette øker årsregnskapets informasjonsverdi, jf. rl. § 1-7 (1). Dette kan være tilfelle dersom virksomheten er sterkt sesongbetont, og et annet avslutningstidspunkt enn årsslutt derfor vil gi et mer informativt årsregnskap. I enkelte selskaper vil resultater fra en periode med særlig høyt aktivitetsnivå være av uforholdsmessig betydning for selskapets samlede resultat. Dersom en slik sesongaktivitet pågår for fullt ved kalenderårets slutt, vil de skjønnsmessige vurderingene bli kompliserte og resultatregnskapet lite representativt. Av den grunn vil det i disse tilfellene kunne være grunnlag for avvikende regnskapsår.

#### 11.2.2 *Årsregnskapspliktige som er filial eller datterselskap av utenlandsk foretak*

Årsregnskapspliktige som er filial av, eller datterselskap i Norge av et utenlandsk foretak som benytter et annet regnskapsår enn kalenderåret, kan velge å benytte avvikende regnskapsår. Regnskapsåret for filialen eller datterselskapet, skal i så fall være det samme som for det utenlandske foretaket, se rl. § 1-7 (1).

#### 11.2.3 *Avvikende regnskapsår i andre særlige tilfeller*

Finansdepartementet kan i andre særlige tilfeller ved forskrift eller enkeltvedtak gjøre unntak fra bestemmelsen om at regnskapsåret skal følge kalenderåret, jf. rl. § 1-7 (1) siste punktum. Departementet har delegert vedtaksmyndigheten til Skattedirektoratet i enkelt saker.

#### 11.2.4 *Det avvikende regnskapsåret som inntektsår ved ligningen*

Avvikende regnskapsår skal etter lignl. § 4-4 nr. 2 legges til grunn som inntektsår for ligningen. Det avvikende inntektsåret skal omfatte skattyterens samlede formue og

inntekt. Formuen og inntekten fastsettes til det beløpet den utgjorde siste regnskapsår som ble avsluttet før 1. januar i det året ligningen foretas, se sktl. § 14-1 (3).

#### 11.2.5 Endring av regnskapsår (overgangsperiode)

Ved omlegging til eller fra avvikende regnskapsår, kan regnskapsåret før eller etter omleggingen være kortere eller lengre enn 12 måneder, men ikke lengre enn 18 måneder.

Selv om regnskapsåret ved omleggingen blir lengre enn 12 måneder, skal næringsoppgaven likevel ikke omfatte mer enn 12 måneder, jf. lignl. § 4-4 nr. 2. Går en skattyter over til å benytte et annet regnskapsår enn tidligere, skal inntekten i tidsrommet mellom det forrige regnskapsårets avslutning og det nye regnskapsåret skattlegges særskilt. Skattyteren må sende særskilt selvangivelse med næringsoppgave og øvrige vedlegg for dette tidsrommet. Etter sktl. § 14-1 (5) skal fradrag for avskrivninger i denne perioden gis med en forholdsmessig del etter hvor mange påbegynte måneder skattyter har benyttet det nye regnskapsåret, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 11.

#### 11.2.6 Lønnsinnberetningen

Innberetning av lønn mv. skal følge kalenderåret selv om selskapet har avvikende regnskapsår.

#### 11.3 Kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta

For årsregnskapspliktige skal regnskapslovgivningens regler om vurdering av kursen ved regnskapsårets slutt, legges til grunn ved tidfestingen av gevinst og tap på kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, se sktl. § 14-4 (2). Se for øvrig emnet «Valutagevinst/-tap».

#### 11.4 Gevinst og tap for faste eiendommer tilhørende livsforsikringsselskaper og visse pensjonskasser

For livsforsikringsselskaper, private tjenestepensjonskasser og kommunale eller fylkeskommunale pensjonskasser, skal regnskapsmessige verdiendringer på fast eiendom også legges til grunn ved den skattemessige tidfestingen av gevinst og tap, se sktl. § 14-4 (3).

#### 11.5 Tap på utlån og garantier i banker, finansieringsforetak mv.

Banker, finansieringsforetak og foreninger av låntakere som driver virksomhet med konsesjon etter lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner, kan fradragsføre tap på utlån og garantier i samsvar med regnskapslovgivningens regler, se sktl. § 14-5 (4) bokstav g første punktum.

Nærmere regler er gitt i FSFIN § 14-5-40 og § 14-5-41. Se også FIN 6. april 2006 i Utv. 2006/973.

## Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser

- Sktl. § 14-3.
- Ftrl. § 22-15.

### 1 Generelt

Det må skilles mellom tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser som skyldes

- at skattyteren ved en feil på utbetalingstidspunktet har fått for mye utbetalt, f.eks. for høy lønn (feilutbetaling), og
- at forutsetningen for utbetalingen er falt bort på grunn av etterfølgende omstendigheter, f.eks. stipend fra arbeidsgiver til utdanning som skattyteren ikke gjennomfører eller hvor skattyteren bryter kontrakt om etterfølgende tjenestetid (bindingstid).

## 2 Virkning for tilbakebetaleren

### 2.1 Feilutbetaling

#### 2.1.1 Generelt

Når arbeidstaker eller pensjonist tilbakebetaler tidligere skattlagt lønn, pensjon eller trygdeytelser på grunn av tidligere feilutbetaling, kan skattyter ikke anses å ha opptjent inntekten. Det forutsettes imidlertid at tilbakebetaling faktisk gjennomføres. Det skal da foretas endring av ligningen for det inntektsår inntekten ble beskattet. Endringen foretas ved at bruttoinntekten korrigeres med virkning også for grunnlaget for trygdeavgift og toppskatt.

#### 2.1.2 Tilbakebetaling av trygdeytelser

Tilbakebetaling av trygdeytelser etter folketrykkeloven skal ikke reduseres med den merskatt som skyldes feilutbetalingen, jf. frtl. § 22-15. Også andre pensjonsordninger, som f.eks. Statens Pensjonskasse, krever bruttobeløpet uten reduksjon av merskatt.

Ved tilbakebetaling av pensjons- eller trygdeytelser i samme år som utbetalingen, skal korreksjonen være hensyntatt i den lønns- og trekkoppgave som NAV eller pensjonsordningen sender.

Ved feilutbetalinger som er tilbakebetalt eller trukket i løpende ytelser etter utbetalingsåret, men før ordinær ligning for utbetalingsåret er foretatt, er det lagt opp til at NAV skal sende melding til skattekontoret, slik at nødvendig korreksjon av inntekten (nedsettelse) kan bli gjennomført ved den ordinære ligningen av skattyteren.

Ved korreksjon for inntektsår hvor ordinær ligning er foretatt skal det foretas endring av ligningen for det inntektsår inntekten ble beskattet. På grunnlag av skattyters dokumentasjon av tilbakebetalt beløp, foretas endring ved at bruttoinntekten korrigeres med virkning også for grunnlaget for trygdeavgift og toppskatt. Skjer tilbakebetalingen over flere år foretas endring hvert år det kan dokumenteres at det er tilbakebetalt et beløp.

Tilsvarende fremgangsmåte benyttes ved feilutbetalinger fra arbeidsgiver og andre pensjonsordninger som praktiserer ordninger med tilbakekreving av bruttobeløp.

#### 2.1.3 Tilbakebetaling av pensjonsytelser med nettobeløp

Når feilutbetaling av ytelser har medført høyere utlignet skatt, herunder trygdeavgift, kan tilbakekreivingsbeløpet i enkelte pensjonsordninger reduseres med den merskatten (inkl. trygdeavgift) som skyldes feilutbetalingen. Ved korreksjon for inntektsår hvor ordinær ligning er foretatt, må pensjonsinretningen ta kontakt med skattekontoret for å få beregnet den merskatten som refererer seg til den ytelsen som er for mye utbetalt. Tilbakebetalingen skal derfor ikke gis virkning for ligningen, verken i utbetalingsåret eller tilbakebetalingsåret.

## 2.2 Etterfølgende omstendigheter

### 2.2.1 Lønn

I tilfeller hvor skattyter må tilbakebetale tidligere skattlagt lønn på grunn av etterfølgende omstendigheter, skal det tas hensyn til dette i tilbakebetalingsåret. Dette gjøres ved at bruttolønnen i tilbakebetalingsåret reduseres med det tilbakebetalte beløp. Brutto lønnsinntekt reduseres tilsvarende med virkning også for trygdegrunnlaget og toppskatt.

Et eksempel på en slik etterfølgende omstendighet er at en arbeidstaker har forpliktet seg overfor arbeidsgiver til en viss bindingstid, og må tilbakebetale et beløp som følge av at han slutter før bindingstidens utløp. Hvis arbeidstakeren tar ny ansettelse hos en annen arbeidsgiver før bindingstidens utløp, og den nye arbeidsgiveren betaler for at arbeidstakeren skal bli fritatt fra pliktiden, vil dette frikjøpsbeløpet anses som skattepliktig lønn for arbeidstakeren, se SKD 27. april 2007 i Utv. 2007/1039. Den nye arbeidsgiveren skal behandle beløpet som lønn i alle henseender.

Ved frikjøp av pliktstid skal tidligere arbeidsgiver som mottar tilbakebetalingsbeløpet ikke sende inn lønns- og trekkoppgave over tilbakebetalingsbeløpet. Den tidligere arbeidsgiveren må i stedet sende en bekreftelse til skattyter om at tilbakebetalingsbeløpet er mottatt og samtidig gi opplysninger om når lønnen tidligere er utbetalt. Skattyter må selv korrigere selvangivelsen i tilbakebetalingsåret og vedlegge bekreftelsen fra tidligere

arbeidsgiver. Arbeidsgiveren korrigerer grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift på terminoppgaven (RF-1037) og årsoppgaven (RF-1025) ved å føre beløpet i kolonnen refusjon.

Om tilbakebetaling av bonusutbetaling etter ordningen av 1989 (forskuddsutbetaling) ved kontraktsmessig tjeneste i Luftforsvaret, se emnet «[Forsvarspersonell](#)».

### 2.2.2 Dekning av kostnader

I de tilfeller hvor skattyter på grunn av etterfølgende omstendigheter helt eller delvis må tilbakebetale mottatt utgiftsgodtgjørelse som ble behandlet etter bruttometoden i utbetalingsåret, skal skattyters bruttolønn i tilbakebetalingsåret reduseres med det tilbakebetalte beløpet. Brutto lønnsinntekt reduseres tilsvarende med virkning for trygdeavgift og toppskatt.

Ved tilbakebetaling av utgiftsgodtgjørelse som er behandlet etter nettometoden, skal eventuelt beskattet overskudd redusere skattyters bruttolønn i tilbakebetalingsåret. Brutto lønnsinntekt skal da reduseres tilsvarende med virkning også for trygdeavgift og toppskatt. I tillegg skal skattyter eventuelt gis fradrag for sine kostnader etter de vanlige regler.

### 2.3 Ulovlig ervervet inntekt

Om tilbakebetaling, inndragning eller erstatning i forbindelse med ulovlig ervervet inntekt, se emnet «[Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.](#)».

## 3 Virkning for arbeidsgiver

I inntektsgivende aktivitet skal arbeidsgiver som mottar tilbakebetaling av lønn, utgiftsgodtgjørelse, pensjon mv. som vedkommende har fått fradrag for, føre tilbakebetalingsbeløpet som inntekt. Når lønnskostnadene som er aktivert som inngangsverdi hos utbetaleren tilbakebetales, må inngangsverdien korrigeres med tilbakebetalingsbeløpet.

Har den opprinnelige utbetalingen inngått i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, skal grunnlaget for arbeidsgiveravgift korrigeres tilsvarende.

Av praktiske grunner foretas korrigeringene i tilbakebetalingsåret.

# Tilfeldige gevinster/inntekter

- Sktl. § 5-15 (1) bokstav i og § 5-50.
- FSVIN § 5-15-7.
- Forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen (lignl.).

## 1 Innledning

Sktl. § 5-50 har regler om den skattemessige behandlingen av visse tilfeldige inntekter/gevinster. Bestemmelsen skiller mellom tre hovedgrupper av gevinster

- inntekter/gevinster som er helt skattefrie
- inntekter/gevinster hvor det gjelder skattefrihet inntil kr 10 000
- inntekter/gevinster som er skattepliktige fullt ut.

Inntekt/gevinst som har nær sammenheng med mottakerens utdanning, arbeid eller virksomhet er skattepliktig etter sktl. § 5-1 (1) som inntekt vunnet ved arbeid eller virksomhet, selv om de kan ha et tilfeldig preg over seg, se [pkt. 4.2](#).

I tillegg inneholder skattelovgivningen enkelte andre regler om skatteplikt/skattefrihet for visse inntekter/gevinster som har et visst tilfeldig preg over seg, se f.eks. emnet «[Prisbelønninger](#)». I medhold av skatteloven er det også gitt regler om skattefritak for visse naturalytelser mv., herunder inntekt av hobbyvirksomhet.

## 2 Tilfeldige gevinster som er skattefrie uavhengig av beløpsgrense

Følgende gevinster er skattefrie, uavhengig av beløp og uavhengig av om utbetaling skjer samlet eller oppdelt over en periode, jf. sktl. § 5-50 (2)

- gevinster fra lotterier som faller inn under lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv., herunder
  - bingospill
  - Quicklotteriet
- gevinster fra Norsk Tipping A/S
  - fotballspillet Tipping
  - tallspillet Lotto
  - Flax-lotteri
  - tallspillet Extra
  - Joker
  - tallspillet Viking Lotto
  - odds-spillene Langoddsen, Oddsbomben og Vinneroddsen
  - tallspillet Keno
- gevinster vunnet i totalisatorspill som faller inn under lov 1. juli 1927 nr. 3 om veddemål ved totalisator (totalisatorloven), herunder Rikstoto
- gevinster vunnet i pengespill og lotterier i en annen EØS-stat som godtgjøres å tilsvare de spill eller lotterier som lovlig kan tilbys i Norge, og som er underlagt offentlig tilsyn og kontroll i hjemstaten. Det er skattyter som må godtgjøre (det vil si fremskaffe relevant og tilstrekkelig dokumentasjon for) at det aktuelle spillet tilsvare de spill eller lotterier som lovlig kan tilbys i Norge, se Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) pkt. 6.
- gevinster vunnet ved deltakelse i offentlig tilgjengelige tiltak arrangert av massemedia, f.eks. aviser, TV eller radio, se f.eks. FIN 11. februar 2003 i Utv. 2003/465. Skattefritaket omfatter ikke gevinster vunnet i tiltak arrangert av andre, f.eks. annonsører, foreninger mv., selv om tiltaket offentliggjøres, refereres mv. gjennom massemedia, se FIN 20. april 1994 i Utv. 1994/772. Om konkurranser lagt ut på internett, se FIN 21. desember 2000 i Utv. 2001/196. Skattefritaket gjelder ikke når gevinsten må anses som vederlag for arbeid/virksomhet, fordi gevinsten har nær sammenheng med mot-takerens utdanning, arbeid eller virksomhet.

## 3 Mindre gevinster ved spill, konkurranser og lotterier o.l.

Tilfeldige gevinster ved spill, konkurranser, lotterier og lignende anses som skattefrie, hvis gevinsten utgjør kr 10 000 eller mindre. Skattefritaket gjelder selv om en skattyter mottar flere gevinster som hver har en verdi under kr 10 000 i året.

Er gevinsten høyere, er den skattepliktig i sin helhet, med mindre den er skattefri etter en av de andre bestemmelsene. Skatteplikten gjelder for eksempel gevinst i utenlandske lotterier, med mindre Kongen har gitt tillatelse til salg av slike lodd her i landet, se ovenfor om unntak for visse pengespill og lotterier i andre EØS-land.

Hvis gevinstens pålydende overstiger kr 10 000, er hele gevinsten skattepliktig selv om gevinsten skal fordeles på flere skattytere slik at den for hver enkelt ikke overstiger kr 10 000.

## 4 Inntekter/gevinster som er fullt ut skattepliktige

### 4.1 Tilfeldige gevinster ved funn av malm og mineraler mv.

Tilfeldige gevinster ved funn av malm og mineraler mv. er etter sktl. § 5-50 (1) skattepliktig fullt ut, uavhengig av beløpsgrense. Inn under dette faller også gevinst ved

- andre typer funn
- finnerlønn, og
- belønning for nyhetstips til aviser mv.

Om dusør, se pkt. 9.

### 4.2 Fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet

Reglene om tilfeldige inntekter etter sktl. § 5-50 (1) gjelder ikke når gevinsten/inntekten må anses som vederlag for arbeid/virksomhet, fordi den har nær sammenheng med



mottakerens utdanning, arbeid eller virksomhet. Gevinsten/inntekten vil da være skattepliktig etter sktl. § 5-1 (1) som inntekt vunnet ved arbeid eller virksomhet, se f.eks. BFU nr. 60/2005 8. november 2005. Dette er typisk for honorarer og andre vederlag for å delta i programmer, tilstelninger mv. Det samme gjelder for eksempel «hjemme-hos reportasjer». Premier i kunnskapskonkurranser utenfor eget yrkesområde, er skattefrie når de ikke har karakter av å være vederlag for arbeidet med å delta. Se Ot.prp. nr. 76 (1989-90). Dette gjelder f.eks. normalt i slagordkonkurranse.

Om grensen mellom virksomhet på den ene siden og passiv kapitalforvaltning, arbeid eller ikke-økonomisk aktivitet på den andre siden, se emnet «**Virksomhet – allment**».

Om gevinst som er skattefri etter sktl. § 5-50 (2) bokstav e som gevinst fra offentlig tilgjengelig tiltak arrangert av massemedia, se pkt. 2.

Om skattefrihet for arbeidsvederlag som ikke er lønnsinnberetningspliktig, se sktl. § 5-15 (1) bokstav i.

Om skattefrihet for erkjentlighetsgaver med verdi opp til kr 500 for enkeltstående arbeidsprestasjon, se emnet «**Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.**».

### 4.3 Salg av domenenavn

Gevinst ved salg av domenenavn (internettadresse) er skattepliktig etter sktl. § 5-1, jf. § 9-2 (1) bokstav e, eventuelt som fordel vunnet ved virksomhet.

## 5 Særlig om pyramidespill

Inntekter fra deltakelse i pyramidespill kan være skattepliktig som

- fordel vunnet ved virksomhet, se sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-30 og § 5-31
- fordel vunnet ved arbeid, se sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 til § 5-15
- fordel vunnet ved kapital, se sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-20 og § 5-21
- tilfeldige inntekter (gevinster), se sktl. § 5-50
- gevinst ved realisasjon av formuesobjekt, se sktl. § 5-1 (2) og § 5-30 (2), jf. kap. 9. Se også blant annet emnet «**Aksjer – realisasjon**»

Hjemmel for beskatning må vurderes konkret for den enkelte skattyter og for den enkelte inntekt.

Om ulike skattespørsmål i forbindelse med deltakelse i T5PC og WGI, se SKD 13. april 2005 i Utv. 2005/843 og SKD 7. oktober 2004 i Utv. 2005/838.

## 6 Særlig om pokerspill

### 6.1 Generelt

Gevinst ved pokerspill beskattes normalt som tilfeldig inntekt etter sktl. § 5-50. Det har betydning for den skattemessige vurderingen om gevinst/premie er vunnet i en pokerturnering eller i såkalte cashgames, se nedenfor. I spesielle tilfeller vil gevinsten kunne anses som vunnet ved virksomhet, jf. sktl. § 5-1 (1) og § 5-30, samt emnet «**Virksomhet – allment**». Hvis det foreligger virksomhet er samlet inntekt etter fradrag for kostnadene skattepliktig.

### 6.2 Pokerturnering

En pokerturnering spilles med chips (sjetonger), og pågår normalt til en spiller vinner alle chipsene i turneringen. Turneringschips har ingen pålydende verdi; turneringschips har med andre ord ingen egen pengeverdi.

I pokerturneringer vil deltakerne starte med et likt antall pokerchips. Noen turneringer gir spillerne mulighet til å kjøpe flere pokerchips, såkalt «re-buys», i en tidsbegrenset periode i starten av turneringen. I slike turneringer vil deltakerne normalt også gis mulighet til å foreta et siste kjøp av chips, såkalt «add-on», ved «re-buy»-periodens slutt. Når en deltaker ikke har flere pokerchips igjen er han eller hun ute av turneringen.

For å delta i en pokerturnering vil deltakerne normalt betale en startkontingent, såkalt «buy-in». Premiepotten i en pokerturnering beror vanligvis på hvor mange deltakere som er med i turneringen.

Gevinst/premiering gis ut fra hvilken plassering deltakeren får i turneringen. Premie over kr 10 000 per pokerturnering er skattepliktig. Ved beregningen av skattepliktig

gevinst gis det fradrag for kostnader som er direkte knyttet til den skattepliktige gevinsten, som for eksempel startkontingent «buy-in», «re-buys» og/eller «add-on». Beløpsgrensen gjelder premies størrelse før fradrag for innsatsen.

### 6.3 Cashgame

Cashgame er betegnelsen på pokerspill hvor det spilles med pokerchips til pålydende verdi eller penger. I cashgames spilles det mange enkeltspill, hvor det spilles én hånd om én pott. Den spilleren som får alle andre spillere til å kaste seg, eventuelt sitter igjen med den beste gjenværende pokerhånden, vinner potten.

Ved spill i cashgames gjelder beløpsgrensen på kr 10 000 i forhold til hver enkelt pott. Overstiger potten kr 10 000 er gevinsten skattepliktig. Spillerens innsats i vinnerpotten kommer til fradrag ved gevinstberegningen. Beløpsgrensen gjelder gevinstens størrelse før fradrag for innsatsen.

## 7 Særlig om avkastning av hobbyvirksomhet

Avkastning av hobbyvirksomhet regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. FSFIN § 5-15-7 første punktum. Om grensen mot virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 3.5.

## 8 Særlig om hage- og naturprodukter

Bruttoinntekt ved salg av hage- og naturprodukter opptil kr 4 000 er skattefri, forutsatt at aktiviteten ikke er utøvet i virksomhet, jf. FSFIN § 5-15-7.

## 9 Særlig om dusør

Dusør i tilfeller der det utloves en økonomisk påskjønnelse for informasjon som bidrar til oppklaring av en sak der det antas å foreligge et straffbart forhold, typisk i samråd med politiet, vil ikke være skattepliktig etter sktl. § 5-50, se FIN 28. august 2012 i Utv. 2012/hefte nr. 10. Dusøren vil likevel kunne være skattepliktig som vederlag for arbeid eller virksomhet på grunn av tilknytning til mottakers utdanning, arbeid eller virksomhet.

## 10 Fradragsrett

Når en tilfeldig inntekt/gevinst er skattepliktig etter sktl. § 5-50, gis det bare fradrag for dokumenterte kostnader (innsats) som er direkte knyttet til den skattepliktige inntekten/gevinsten. Har en f.eks. kjøpt fem lodd hvor ett av dem kommer ut med gevinst, gis bare fradrag for kostnaden til dette loddet.

Hvis gevinsten/inntekten anses som en arbeids-/virksomhetsinntekt, se pkt. 4.2, gis det fradrag etter sktl. § 6-1 for kostnader til å erverve, vedlikeholde eller sikre den skattepliktige inntekten. Fradrag for kostnader knyttet til arbeidsinntekt vil normalt inngå i minstepfradraget.

## 11 Vedlegg til selvangivelsen

Dersom skattyter i inntektsåret har mottatt skattefrie gevinster som er på kr 100 000 eller mer, plikter han å legge ved selvangivelsen bevitnelse fra den som har utlevert/utbetalt gevinsten, jf. forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 § 2. Lønnstakere og pensjonister må da levere selvangivelsen.

# Tilleggsskatt

- *Lignl. kap. 10 og kap. 12.*
- *Sketbl. § 11-2.*
- *Ftrl. § 24-4.*
- *Lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett, (Menneskerettsloven).*
- *Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen 4. november 1950 art. 6 og art. 13 og tilleggsprotokoll 7 art. 4 nr. 1 (P 7-4).*
- *Skattebetalingsforskriften § 11-2 og § 19-2-4.*
- *Skd. nr. 9/2001 i Urv. 2001/1157.*

## 1 Generelt

Lignl. § 10-2 til § 10-5 har regler om tilleggsskatt. Tilleggsskatt kan ilegges skattytere som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene og skattytere som har unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave, jf. lignl. § 10-2 nr. 1. I dette emnet behandles tilleggsskatt etter begge disse alternativene. I tillegg behandles forholdet til Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen (EMK).

Både for tilleggsskatt som følge av uriktige eller ufullstendige opplysninger og for tilleggsskatt som følge av manglende levering av selvangivelse mv., skal tilleggsskatten utgjøre 30 % av den skatten som er eller kunne vært unndratt, jf. lignl. § 10-4 nr. 1. Foreligger det forsett eller grov uaktsomhet, kan det i tillegg fastsettes skjerpet tilleggsskatt på 15 eller 30 %, se lignl. § 10-5 og pkt. 6.

Hvis det er levert korrekte tredjemannsoppgaver før skatteoppgjøret er sendt skattyter er satsen 10 %, se pkt. 5.2.

## 2 Overgangsregler

### 2.1 Generelt

Reglene om tilleggsskatt ble endret ved lov 19. juni 2009 nr. 49. Endringene trådte i kraft fra 1. januar 2010, med virkning for saker som er tatt opp med varsel om tilleggsskatt etter utgangen av 2009, jf. endringsloven V. Ble varsel om tilleggsskatt sendt innen utgangen av 2009, gjelder de tidligere reglene, som er beskrevet i Lignings-ABC 2008/09 og Lignings-ABC 2009 (elektronisk utgave). De tidligere reglene gjelder også i andre tilfeller hvor opplysningssvikten ble begått før 2010, hvis samlet tilleggsskatt er høyere etter de nye reglene. Hvis opplysningssvikten ble begått før 2010 og varsel om tilleggsskatt sendes i 2010 eller senere, må ligningsmyndighetene anvende det regelsettet som vil gi lavest tilleggsskatt.

I tilfeller som faller inn under overgangsreglene, kan skattyter velge om tilleggsskatt skal fastsettes etter de tidligere eller någjeldende reglene. I varselet skal skattekontoret opplyse om hvilket regelsett som vil bli benyttet. Dette legges til grunn med mindre skattyter krever at det andre regelsettet benyttes.

### 2.2 Beviskrav

Ved endringen av tilleggsskattereglene fra og med 2010 skjedde det ingen endringer i beviskravene for ordinær tilleggsskatt. Derimot ble det innført strengere beviskrav for skjerpet tilleggsskatt enn det var etter de tidligere reglene for forhøyet tilleggsskatt. Om beviskravene, se pkt. 3.3 og pkt. 6.3. Hvis de tidligere reglene skal anvendes, medfører det også at det tidligere beviskravet for forhøyet tilleggsskatt vil gjelde.

## 3 Vilkår for bruk av tilleggsskatt

### 3.1 Generelt

Det skal i utgangspunktet ilegges tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1 når skattyter

- har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, eller
- har unnlatt å levere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, og
- opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Det skal ikke ilegges tilleggsskatt, jf. lignl. § 10-3

- når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak, se nærmere [pkt. 3.11](#)
- når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- og skrivefeil i skattyters oppgaver, se nærmere [pkt. 3.12](#)
- når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, se nærmere [pkt. 3.13](#)
- når tilleggsskatten i alt vil bli under 600 kroner
- når skattyter er død.

### **3.2 Forholdet mellom vilkårene for ikke levert selvangivelse/næringsoppgave og uriktige/ufullstendige opplysninger**

Vilkåret om uriktige eller ufullstendige opplysninger og vilkåret om å ha unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave er alternative vilkår for tilleggsskatt. Det kan således ikke beregnes tilleggsskatt både for uriktige/ufullstendige opplysninger og for manglende levering av selvangivelsen mv. av det samme grunnlaget.

En skattyter som ikke har levert pliktig selvangivelse og/eller næringsoppgave skal behandles etter alternativet om ikke levert selvangivelse og/eller næringsoppgave.

Skattytere som har fått tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister og som unnlater å supplere/korrigere de forhåndsutfylte opplysningene, anses å ha levert selvangivelsen og behandles etter reglene om tilleggsskatt for uriktige/ufullstendige opplysninger. Tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse mv. vil aldri være aktuelt for denne gruppen.

## **3.3 Beviskrav**

### **3.3.1 Generelt**

For at det skal kunne ilegges tilleggsskatt kreves det klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i lignl. § 10-2 nr. 1 er oppfylt, se HRD i Utv. 2008/1548 (Rt. 2008/1409) (Sørum) og Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.9.3. Er det aktuelt med tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger, må ligningsmyndighetene påvise at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningene som skattyter har gitt, er uriktige eller ufullstendige og har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. For at tilleggsskatt skal kunne ilegges som følge av manglende levering, må ligningsmyndighetene konstatere at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at selvangivelse mv. ikke er levert og at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Beviskravet gjelder også størrelsen på den skattemessige fordelene. Om et tilfelle der det var bevist med klar sannsynlighetsovervekt at det var gitt uriktige opplysninger som kunne ført til skattemessige fordeler, men der størrelsen på den unndratte inntekten ikke var bevist med klar sannsynlighetsovervekt, se LRD 23. februar 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/597.

### **3.3.2 Unnskyldelige forhold**

For å kunne ilegges tilleggsskatt der skattyter har påberopt seg unnskyldelige forhold som kan føre til bortfall av tilleggsskatt, kreves det at ligningsmyndighetene med klar sannsynlighetsovervekt kommer til at de påberopte unnskyldelige forholdene ikke har vært årsaken til opplysningssvikten. Hvorvidt det foreligger unnskyldelige forhold, må vurderes i hvert tilfelle og i forhold til hver post som er aktuell.

Nærmere om unnskyldelige forhold, se [pkt. 3.11](#).

### **3.3.3 Åpenbare skrive- eller regnefeil**

For å kunne ilegges tilleggsskatt der ligningsoppgavene tilsynelatende inneholder åpenbare skrive- eller regnefeil, må det framstå som klart sannsynlig at regne- eller skrivefeilen er arrangert. Nærmere om hva som regnes som skrive- eller regnefeil, se [pkt. 3.12](#).

### **3.3.4 Skjerpet tilleggsskatt**

Om beviskrav ved anvendelse av skjerpet tilleggsskatt, se [pkt. 6.3](#).

### 3.4 **Forbud mot dobbeltstraff**

Om begrensninger i bruk av tilleggsskatt på grunnlag av Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen (EMK) i forhold til annen straffeforfølgning, se [pkt. 10.2](#).

### 3.5 **Tilleggsskatt etter oppløsning av selskap**

Skatt av inntekt kan ilegges selv om selskap er oppløst, jf. sktl. § 2-2 (4). Det kan anvendes tilleggsskatt i slike tilfeller når vilkårene for øvrig er oppfylt. Skatteansvaret påhviler selskapets styre og ledelse, jf. sktbl. § 16-13 (2).

### 3.6 **Forholdet til andre regler**

#### 3.6.1 *Ulike bestemmelser hvor «uriktige eller ufullstendige opplysninger» er brukt som vilkår*

At skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er brukt som vilkår

- for tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 til § 10-5
- i straffebestemmelsen i lignl. § 12-1, og
- ved avgjørelse av hvilken frist som gjelder for ligningsmyndighetenes endringsadgang (se lignl. § 9-6 nr. 3)

I utgangspunktet skal vilkåret forstås på samme måte i alle tilfeller. Formålet bak de ulike regelsestene kan imidlertid i enkelte tilfeller tilsi ulike løsninger.

#### 3.6.2 *Ulike beviskrav for tilleggsskatt og for reglene om endringsfrister*

I forhold til beviskrav er vilkårene vedrørende tilleggsskatt og endringsfristene ulike. For å kunne ilegge tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1, kreves det klar sannsynlighetsovervekt for at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. For at toårsfristen for endring til skattyters ugunst ikke skal gjelde, kreves imidlertid bare alminnelig sannsynlighetsovervekt.

#### 3.6.3 *Ulike regler ved unnlatelse av å gjøre oppmerksom på feil i skatteoppgjøret*

Det forhold at skattyter ikke melder fra om et uriktig skatteoppgjør, jf. lignl. § 4-1 tredje punktum, medfører at han ikke er vernet av toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a). En slik unnlatelse vil imidlertid ikke være en ufullstendig opplysning i forhold til reglene om tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1, og det vil derfor ikke kunne anvendes tilleggsskatt på slikt grunnlag alene, jf. HR kjennelse i Utv. 2000/32 (Rt. 1999/1980) (Møller).

#### 3.6.4 *Forholdet til skjønnsligning etter lignl. § 8-2.*

For å sette skattyters oppgaver til side og anvende skjønn, f.eks. på grunn av lav bruttofortjeneste eller lavt privatforbruk, i medhold av lignl. § 8-2 (nr. 1 og 2) eller på grunn av manglende levering av selvangivelse eller næringsoppgave (lign. § 8-2 nr. 3), vil det være tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt. For at det skal kunne ilegges tilleggsskatt må det foretas en selvstendig vurdering av hvorvidt det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller at han har unnlatte å levere selvangivelse eller næringsoppgave. Det må videre foreligge klar sannsynlighetsovervekt for beregningsgrunnlaget.

### 3.7 **«Uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter lignl. § 10-2 nr. 1**

#### 3.7.1 *Hvilke opplysninger skattyter plikter å gi*

Om skattyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» avhenger i stor grad av om han har oppfylt sin opplysningsplikt etter lignl. kap. 4. Lignl. § 4-1 markerer et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen skal bli riktig. Ifølge § 4-1 skal skattyter «opptre aktsomt og lojalt» og «bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt». Foruten at skattyter i selvangivelsen og andre ligningsskjemaer skal fylle ut de aktuelle poster, skal han i selvangivelsen med vedlegg også gi «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen», jf. § 4-3 nr. 1. Skattyter plikter ikke å oppgi beløp for poster som må fastsettes ved skjønn. Han plikter imidlertid å gi tilstrekkelige opplysninger om slike poster, slik at skattekontoret kan bli oppmerksom på at det må foretas en skjønsmessig fastsetting.

Det er gitt uriktige opplysninger når de opplysningene som skattyter har gitt ikke stemmer med de faktiske forhold. Opplysningene vil være ufullstendige når skattyter gir et fortegnert eller ufullstendig bilde av de underliggende realiteter, selv om de opplysningene som gis, isolert sett er korrekte så langt de rekker. Det er en flytende grense mellom hva som er uriktige og hva som er ufullstendige opplysninger, men det har ingen betydning å trekke opp noen grense mellom disse begrepene.

Skattyter anses å ha gitt ufullstendige opplysninger dersom han ikke har gitt de opplysningene som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt dersom det er gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger, vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag. Se HRD i Utv. 1993/1073 (Rt. 1992/1588) (Loffland Brothers North Sea Inc.), HRD i Utv. 1995/941 (Rt. 1995/1278) og HRD i Utv. 1997/23 (Rt. 1996/1256) (Libæk m.fl.).

Opplysningssvikten må knytte seg til faktiske forhold for at det skal kunne ilegges tilleggsskatt. Er det tvil om et relevant faktisk forhold, må det gjøres oppmerksom på det, slik at ligningsmyndighetene blir oppmerksom på tvilen og kan foreta egne vurderinger, eventuelt etter å ha innhentet ytterligere opplysninger.

Uholdbare anførsler om fortolkningen av skattereglene anses i utgangspunktet ikke som uriktige eller ufullstendige opplysninger. Hvis skattyter ved innsendelsen av oppgavene bygger på en rettsoppfatning som er uklar, vil det imidlertid være gitt ufullstendige opplysninger hvis det ikke gis opplysninger slik at skattekontoret kan bli oppmerksom på problemstillingen. Derimot vil det ikke være gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger hvis løsningen ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert fremstod som klar, slik at det var lite naturlig for skattyter å forestille seg at opplysningene eller dokumentet kunne ha betydning for ligningen. Se HRD i Utv. 2009/949 (Rt. 2009/813) (Gaard/Tveit).

Opplysningssvikten kan knytte seg til juridiske vurderinger i forhold til andre lovregler enn skattebestemmelser, f.eks. hvem som er den reelle eier av en fast eiendom. Som utgangspunkt anses skattyter å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger hvor han bygger på en feilaktig oppfatning av et slikt underliggende rettsforhold. Har han redegjort for problemstillingen slik at ligningsmyndighetene selv kan foreta en slik vurdering, eventuelt etter å ha innhentet ytterligere informasjon, anses han å ha gitt tilstrekkelige opplysninger.

Har skattyter fylt ut alle pliktige skjema, kan han likevel ha plikt til å gi ytterligere opplysninger som det ikke er stilt spørsmål om i skjema, se HRD i Utv. 1998/1095 (Rt. 1997/1430) (Elf Petroleum Norge AS). Se også HRD i Utv. 2007/542 (Rt. 2007/360) (Lyse Energi). (Retten la til grunn at skattyter hadde gitt ufullstendige opplysninger selv om ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha oppdaget forholdet.)

HRD i Utv. 1999/1349 (Rt. 1999/1087) (Baker Hughes) gjaldt et tilfelle hvor en filial ble ansett for å ha fått redusert sin inntekt som følge av feil internprising ved innleie av utstyr fra et annet selskap i samme konsern. Det forelå her et avvik på rundt 40 % mellom den faktiske prisen og armlengdeprisen. Selskapet ble ansett å ha gitt uriktige opplysninger i forhold til toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a), men retten tok ikke standpunkt til om det forelå uriktige eller ufullstendige opplysninger i forhold til reglene om tilleggsskatt. HRD 30. oktober 2012 i Utv. 2012/hefte nr. 10 (Rt. 2012/1648) (Statoil ASA) gjaldt spørsmålet om toårsfristen fikk anvendelse i et tilfelle hvor et norsk selskap hadde krevet fradrag for forsikringspremie til et heleiet forsikringselskap (captive). Høyesterett la til grunn at det vanskelig kunne sies å være gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger hvor avviket lå under nivået på 40 %. I dette tilfelle var avviket i hvert fall ikke høyere enn 19,8 %. Dermed forelå det ikke uriktige eller ufullstendige opplysninger i forhold til toårsfristen. Nærmere om beviskravene for å illegge tilleggsskatt, se [pkt. 3.3](#).

### 3.7.2 *Hvordan opplysningene er gitt*

Det er uten betydning hvordan de uriktige eller ufullstendige opplysningene er gitt til ligningsmyndighetene. De kan f.eks. være gitt i selvangivelse, næringsoppgave, selskapsoppgave, skjemaet «Opplysninger om kontrollerte transaksjoner og mellomværende», klage eller annen skriftlig eller muntlig fremstilling.

Skattyter anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger både hvor de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er forhåndsutfylt i selvangivelsen uten å være korrigerert, og hvor opplysningene er ført opp eller unnlatt ført opp av skattyter. Skattyter som har fått tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, jf. forskrift 22. oktober 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse § 2, og som ikke korrigerer denne, anses å ha levert denne med de forhåndsutfylte opplysninger.

Skattyter anses å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger

- selv om han har gitt opplysningene i selvangivelsen eller vedlegg for et tidligere inntektsår, når opplysningene må anses pliktige i inntektsåret, se LRD 8. april 1994 (Eidsivating) i Utv. 1994/472, LRD 20. oktober 1980 (Eidsivating) i Utv. 1982/16, HRD i Utv. 1996/3 (Rt. 1995/1883), eller
- dersom opplysningene er gitt på en slik måte at de var egnet til å misforstå, se LRD 23. mars 1994 (Gulating) i Utv. 1994/464

### 3.7.3 *Uriktige bostedsopplysninger*

Skattyter anses å ha gitt uriktige opplysninger hvis han opplyser om feil bostedsadresse i selvangivelsen eller unnlater å endre en uriktig forhåndsutfylt bostedsadresse. Dette kan for eksempel være aktuelt hvis skattyter ikke endrer skattemessig bosted (adressen) i selvangivelsen når skattyter i selvangivelsen uriktig står oppført som bosatt i en kommune i tiltakssonen i Finnmark eller Nord-Troms. Årsaken til at opplysningene er uriktige i selvangivelsen kan være at vedkommende har unnlatt å melde flytting til folkeregisteret. Se nærmere SKD 2. oktober 2003 i Utv. 2003/1474.

## 3.8 «Unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave»

### 3.8.1 *Skjemaer hvor unnlatt levering sanksjoneres med tilleggsskatt*

Tilleggsskatt for unnlatt levering kan i utgangspunktet ilegges når skattyter har unnlatt å levere

- pliktig selvangivelse, og/eller
- pliktig næringsoppgave, herunder skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189)

Om hva som er pliktig næringsoppgave (årsoppgjør), se emnet «[Opplysningsplikt om egne forhold](#)», pkt. 2. Tilleggsskjemaer, herunder bilskjema og avskrivningsskjema, er ikke å anse som næringsoppgave.

For skattytere som har fått tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, likestilles skjemaet «Utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189), med pliktig næringsoppgave, jf. lignl. § 4-4 nr. 1, uansett om utleien anses som virksomhet eller ikke. Disse skattyterne skal imidlertid ikke ilegges tilleggsskatt etter alternativet om manglende levering, heller ikke om de unnlater å levere skjemaet RF-1189.

Manglende utfylling/levering av tilleggsskjema vil ofte ha som konsekvens at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen. I slike tilfeller er det alternativet om tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan komme til anvendelse.

Om grensen mellom forsinket levering og unnlatt levering av selvangivelse mv., se pkt. 4.4.

### 3.8.2 *Skattytere som omfattes av reglene*

Reglene i lignl. § 10-2 nr. 1 om tilleggsskatt ved unnlatt levering av selvangivelse gjelder hvor selvangivelsesplikten må oppfylles ved aktiv levering av selvangivelsen. Som utgangspunkt gjelder dette for personlig næringsdrivende og etterskuddspliktige skattytere, se nærmere emnet «[Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister](#)», pkt. 4. Reglene gjelder således ikke for skattyter som omfattes av ordningen med leveringsfritak.

### 3.8.3 *Gjenlevende ektefelle, arvinger, dødsbo*

Har avdøde fått tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister mv., kan det ikke ilegges tilleggsskatt for manglende levering av selvangivelse mv. hvis bo, gjenlevende ektefelle i uskiftebo eller arvinger unnlater å korrigere denne. Derimot gjelder reglene om tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse hvis avdøde ikke har fått tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister og de ansvarlige unnlater å levere selvangivelse.

### 3.8.4 *Deltakerlignet selskap*

Det er ikke hjemmel for å ilegge tilleggsskatt fordi deltakerlignet selskap ikke leverer selskapsoppgave og/eller næringsoppgave. Det er heller ikke hjemmel for å ilegge deltaker tilleggsskatt for ikke levert deltakeroppgave.

## 3.9 *Har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler*

### 3.9.1 *Generelt*

Det er et vilkår for tilleggsskatt at opplysningsvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor

- brutto formue er eller kunne blitt fastsatt for lavt
- gjeldsfradraget er eller kunne blitt satt for høyt
- brutto inntekt/personinntekt er eller kunne blitt fastsatt for lavt
- et inntektsfradrag er eller kunne blitt fastsatt for høyt
- et skattefradrag er eller kunne blitt fastsatt for høyt
- det er eller kunne blitt anvendt lavere skatte- eller avgiftssatser enn det som er riktig
- det er eller kunne ha oppstått en rentefordel som følge av feilaktig tidfesting av en inntekts- eller fradragspost.

Uriktige opplysninger som kan medføre at et skattegrunnlag lignes hos en annen skattyter enn den rette, gir grunnlag for tilleggsskatt hos den rette skattyter. Dette gjelder selv om det for partene sett under ett ikke oppstår noen skattemessig fordel.

Det er uten betydning for fastsettingen av tilleggsskatt om skattyter har andre lovlige grunnlag for en tilsvarende reduksjon i skatten som den økningen avdekkingen av opplysningsfeilen har medført, jf. HRD i Utv. 1997/943 (Rt. 1997/1117) (Schultz).

### 3.9.2 *Forhåndsutfylte opplysninger*

Ved manglende levering av selvangivelse kan det ikke ilegges tilleggsskatt av beløp som er forhåndsutfylt i selvangivelsen, i den grad disse er riktige og fullstendige, jf. lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav a). Er de forhåndsutfylte postene uriktige eller ufullstendige, kan det beregnes tilleggsskatt av den skatten som er eller kunne vært unndratt, for eksempel som følge av at bare de forhåndsutfylte beløpene legges til grunn ved ligningen.

Unntaket fra tilleggsskatt får bare anvendelse hvis de aktuelle tredjemannsopplysningene er tatt med i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Er tredjemannsoppgavene mottatt for sent til at de har kommet med i selvangivelsen, men slik at de har kommet med ved ligningen, får unntaket ikke anvendelse. I en del tilfeller kan unntaksregelen i lignl. § 10-3 nr. 1 om unnskyldelege forhold likevel medføre at tilleggsskatt ikke skal anvendes.

Næringsinntekt som er forhåndsutfylt i vedlegg til forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende (kode 401/402), anses i denne sammenheng som en forhåndsutfylt opplysning i selvangivelsen.

### 3.9.3 *Manglende levering av næringsoppgave*

Tilleggsskatt for manglende levering av næringsoppgave kan ikke ilegges hvis næringsinntekten er korrekt ført i selvangivelsesskjemaet. Den manglende leveringen har da ikke medført og kunne heller ikke medført skattemessige fordeler. Har skattyter derimot ikke tatt med næringsinntekten i selvangivelsen, vil det være grunnlag for tilleggsskatt for den uoppgitte næringsinntekten.



### **3.10 Ansvaret for opplysningssvikten**

#### **3.10.1 Generelt**

Ileggelse av tilleggsskatt forutsetter at skattyter er ansvarlig for at det inngis korrekt og fullstendig selvangivelse mv. til ligningsmyndighetene. En skattyter vil normalt være ansvarlig for å levere selvangivelsen mv. og vil være ansvarlig for at alle opplysninger i selvangivelsen er korrekte. Dette gjelder også opplysninger som skriver seg fra andre og som er forhåndsutfyllt av ligningsmyndighetene.

#### **3.10.2 Medhjelper**

Skattyters ansvar endres ikke ved at han overlater til andre, f.eks. revisor eller advokat, å levere og/eller fylle ut selvangivelsen eller føre regnskapene/utarbeide årsoppgjør for seg, se HRD i Utv. 1992/856 (Rt. 1992/511) og URD 20. desember 1988 (Trondheim byrett) i Utv. 1989/64. Dette gjelder også om opplysningsfeilen skyldes feil i et dataprogram, jf. LRD 4. november 1998 (Borgarting) i Utv. 1999/551 (AS Freia).

Der skattyter representeres ved hjelpeverge eller fullmektig, fordi skattyter er i en slik tilstand at han eller hun ikke er i stand til å ivareta egne interesser, skal det normalt ikke legges tilleggsskatt.

Det skal ikke foretas identifikasjon ved svikaktig opptreden hos medhjelper. Tilleggsskatt kan likevel ilegges der skattyter kan klandres for valget av medhjelper eller manglende oppfølging, eller at skattyter har hatt konkret kjennskap til opplysningssvikten. Svik fra medhjelper kan gi grunnlag for anmeldelse etter ligningsloven kap. 12.

#### **3.10.3 Spesielt om deltakerlignet selskap**

Feil i selskapsoppgaven vil normalt føre til feil i deltakernes selvangivelser. I slike tilfeller vil deltakerne være ansvarlig for opplysningene i selvangivelsen uavhengig av opplysningene i selskapsoppgaven. Det kan da ilegges tilleggsskatt med mindre det foreligger unnskyldelige forhold. Om det foreligger unnskyldelige forhold må avgjøres ut fra en konkret vurdering av bl.a. deltakerens innflytelse over og kunnskap om selskapets oppfyllelse av opplysningsplikten.

#### **3.10.4 Spesielt om formuesverdi av aksjer i ikke-børsnoterte aksjeselskaper**

Skattemessig formuesverdi for aksjer fastsettes i forbindelse med ligningen av selskapet, men får bare betydning ved ligningen av aksjonærene. Et aksje- eller allmennaksjeselskap kan derfor ikke ilegges tilleggsskatt på grunnlag av at selskapet har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger vedrørende fastsettingen av aksjenes formuesverdi.

Fører de uriktige eller ufullstendige opplysningene fra selskapet til at aksjenes formuesverdi blir feil, og aksjonæren legger denne verdien til grunn i sin selvangivelse, anses han i utgangspunktet å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Hvorvidt aksjonærens forhold er unnskyldelig, slik at tilleggsskatt ikke kan ilegges, må avgjøres ut fra en konkret vurdering av bl.a. aksjonærens innflytelse over og kunnskap om selskapets oppfyllelse av opplysningsplikten. Tilsvarende gjelder hvis det ennå ikke er fastsatt noen formuesverdi ved ligningen, og aksjonæren baserer seg på feilaktige opplysninger fra selskapet om formuesverdien. Har selskapet opprinnelig gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og disse blir korrigert av ligningsmyndighetene slik at det ved ligningen blir fastsatt riktig verdi, kan aksjonæren ikke ilegges tilleggsskatt hvis han legger denne verdien til grunn i selvangivelsen. Dette gjelder selv om skattyter som representant for selskapet var ansvarlig for de uriktige opplysningene.

#### **3.10.5 Spesielt om RISK**

Tidligere fastsatt RISK-beløp inngår i aksjonærens inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på aksjer ervervet før 1. januar 2006.

Aksjonær som har benyttet det RISK-beløp ligningsmyndighetene har fastsatt ved tidligere års ligning av selskapet, kan ikke ilegges tilleggsskatt. Dette gjelder selv om selskapets opprinnelige oppgaver inneholdt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og disse er korrigert av ligningsmyndighetene.

Har derimot aksjonæren lagt uriktig RISK-beløp til grunn i sin selvangivelse, kan tilleggsskatt ilegges selv om RISK-beløpet er basert på opplysninger fra selskapet. Hvorvidt aksjonærens forhold er unnskyldelig, slik at tilleggsskatt ikke kan ilegges, må avgjøres ut fra en konkret vurdering av bl.a. aksjonærens innflytelse over og kunnskap om selskapets oppfyllelse av opplysningsplikten.

### **3.11 Unntak fra tilleggsskatt på grunn av unnskyldelige forhold**

#### **3.11.1 Generelt**

Tilleggsskatt fastsettes ikke når skattyters forhold må anses unnskyldelig pga. sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak, jf. lignl. § 10-3 nr. 1. Annen årsak kan være at skattyter for et kortere eller lengre tidsrom er ute av stand til å ivareta egne interesser, for eksempel som følge av psykiske eller sosiale problemer, sykdom eller dødsfall i familien, samlivsbrudd, rusmisbruk eller fengselsopphold.

Hvorvidt et forhold etter sin art skal anses som unnskyldelig, er et rettslig spørsmål som avgjøres etter alminnelige fortolkningsprinsipper. For eksempel vil det ikke regnes som et unnskyldelig forhold at regnskapsfører holder tilbake regnskapet på grunn av manglende betaling fra skattyter.

Det er i utgangspunktet skattyter som må påberope at det foreligger et unnskyldelig forhold, se bl.a. HRD i Utv. 1995/941 (Rt. 1995/1278). Der skattyter ikke har påberopt unnskyldelige forhold kan ligningsmyndighetene normalt legge til grunn at slike ikke foreligger, med mindre opplysningene i den enkelte sak tilsier at unnskyldelige forhold likevel kan foreligge.

Hvis sakens opplysning tilsier at unnskyldelige forhold kan foreligge, må ligningsmyndighetene vurdere disse og eventuelt undersøke forholdet nærmere. Det kan ikke ilegges tilleggsskatt med mindre ligningsmyndighetene med klar sannsynlighet kommer til at unnskyldelige forhold ikke har foreligget eller det er klart sannsynlig at de påståtte unnskyldelige forhold ikke har vært årsaken til opplysningssvikten. Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.9.3. s. 57.

Hvis det foreligger flere unnskyldelige forhold som hver for seg ikke er tilstrekkelige til å fritta for tilleggsskatt, må det vurderes om de samlet sett gir grunnlag for å fritta.

#### **3.11.2 Uerfarenhet**

Ved vurderingen av om forholdet er unnskyldelig skal det tas hensyn til skattyters personlige forutsetninger, herunder alder, erfaring med økonomiske forhold, forutsetninger for å skaffe seg kunnskap om norske skatteregler mv.

Det kan ikke stilles samme krav til alle skattytere når det gjelder erfaring og innsikt. Kravene til f.eks. næringsdrivende må i en viss grad avhenge av i hvilken utstrekning vedkommende har hatt befatning med økonomisk virksomhet og de forutsetninger han har for å oppfylle de forpliktelser som virksomheten fører med seg, se uttalelse fra Sivilombudsmannen i Utv. 1994/1555 og HRD i Utv. 1997/943 (Rt. 1997/1117) (Schultz). Også næringsdrivende kan derfor være i en situasjon som gir grunnlag for fritak fra tilleggsskatt på grunn av uerfarenhet, men det vil i alminnelighet stilles større krav til akt-somhet enn for andre skattytere. Det fritar imidlertid ikke fra tilleggsskatt at skattyter ikke har satt seg inn i regler som gjelder for hans virksomhet og som han burde kjenne til ut fra erfaring, innsikt og forholdene ellers, se blant annet uttalelse fra Sivilombudsmannen i Utv. 1994/1571.

For utenlandske personer som ikke tidligere har vært skattepliktige i Norge kan det normalt legges til grunn at det foreligger unnskyldende uerfarenhet det første året dersom skattyteren ikke har oppfattet at han som skattepliktig i Norge skal kontrollere og korrigere opplysningene i selvangivelsen.

#### **3.11.3 Rettsvillfarelse**

Opplysningsfeil som skyldes det forhold at en rettsregel er uklar, anses ikke som unnskyldelig. Selv om det kan være forståelig at skattyter tar feil av reglene, vil det ofte måtte legges til grunn at skattyter burde ha innsett at dette kunne være et tvilsomt spørsmål og at det derfor ikke var gitt at ligningsmyndighetene ville dele hans oppfatning. Skattyter har

i slike tilfeller plikt til å gi opplysninger som gir ligningsmyndighetene foranledning til selv å vurdere spørsmålet. Se for eksempel HRD i Utv. 2006/501 (Rt. 2006/333). Bare i helt spesielle tilfeller kan det være grunn til å fravike dette utgangspunktet. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor det dreier seg om tolkning av en ny bestemmelse som kan være uklar eller som misforstås av andre grunner. Forholdet kan bli ansett som unnskyldelig hvis skattyter har gjort så godt han har kunnet, men likevel misforstått på en aktsom måte og dermed ikke oppfylt opplysningsplikten, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.3.2.

For mer profesjonelle, ressurssterke skattytere med kompliserte skatteforhold, må det forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring og utarbeidelse av ligningsoppgaver, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.3.2.

Om tilfeller hvor skattyter ikke har vært klar over at det må sendes inn korrigert selvangivelse hvor det er inngitt korrigerede tredjemannsopplysninger, se [pkt. 3.11.6](#).

#### 3.11.4 *Skattyter har gitt feil opplysninger i selvangivelsen, men korrekte opplysninger i vedlegg/skjema*

Der skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i en post i selvangivelsen, men tallene i en korresponderende post i et RF-skjema er korrekt, må det vurderes om dette kan skyldes regne- eller skrivefeil.

Det må vurderes om avviket mellom selvangivelsen og RF-skjemaet kan medføre at skattemyndighetene anses å ha fått tilstrekkelig oppfordring til å undersøke forholdet nærmere, slik at tilleggsskatt ikke kan legges. Det må foretas en konkret vurdering der det er av betydning hvordan den korrekte opplysningen i skjemaet fremkommer. Det er en forutsetning for å anvende unntaket at posten i vedlegget er identisk med den aktuelle posten i selvangivelsen og at avviket i opplysningene ikke bærer preg av fordekning av det reelle forholdet. Videre er det av betydning om posten i vedlegget fremstår på en slik måte at det er nærliggende for skattemyndighetene å fange den opp. Dette kan for eksempel være tilfellet der den aktuelle posten er særskilt påpekt av skattyter eller at posten i vedlegget skal overføres direkte til angitt post i selvangivelsen. Dersom posten i RF-skjemaet ikke har direkte overføringsverdi til selvangivelsen, for eksempel gjelder en post som ledd i en hjelpeberegning i vedlegget eller gjelder en enkelt transaksjon blant flere, vil dette i seg selv ikke gi skattekontoret tilstrekkelig oppfordring til å undersøke forholdene nærmere. Det samme gjelder der postene ikke er identiske eller skattekontoret må sammenholde flere poster for å avdekke feilen.

#### 3.11.5 *Feil i tredjemannsoppgaver*

Lite synlige feil i tredjemannsoppgaver (lønns- og trekkoppgaver, kontooppgaver mv.) som ikke blir rettet opp av skattyter, kan bli ansett som et unnskyldelig forhold.

#### 3.11.6 *Systemmessige misforståelser*

Systemmessige misforståelser kan for eksempel være at skattyter ikke har forstått at han er pliktig til å korrigere opplysningene i selvangivelsen når arbeidsgiver sender inn korrigert lønnsinnberetning. Det kan også skyldes at skattyter gjør tekniske feil ved innleveringen av selvangivelsen i Altinn. Uriktige eller ufullstendige opplysninger som har sammenheng med en slik misforståelse, kan etter omstendighetene anses som «annen årsak» etter ligningsloven § 10-3 nr 1. Se Finansdepartementets brev av 8. mai 2012. Om tilfeller der den systemmessige misforståelsen er knyttet til overføring av opplysninger fra aksjonærregisteroppgaven (RF-1088) til selvangivelsen, se SKD 10. mai 2012 i Utv. 2012/hefte 10 og SKD 19. oktober 2012 i Utv. 2012/hefte 10

Ved vurderingen av om det foreligger unnskyldelige forhold av annen årsak, må det foretas en konkret vurdering hvor det ses hen til om skattyter var i god tro, herunder om han har gjort ligningsmyndighetene oppmerksom på misforståelsen når han ble klar over den. Unntak fra tilleggsskatt kan for eksempel være aktuelt der skattyter har mottatt gjenpart av tredjemannsopplysninger med korrekte opplysninger før tilsendt selvangivelse, og dermed har lagt til grunn at skattemyndighetene har korrekte opplysninger. På den annen side vil det normalt ikke være grunnlag for å frita fra tilleggsskatt pga. misforståelse av Skatteetatens systemer dersom skattyter har mottatt et skatteoppgjør som han forstår eller burde forstå er uriktig. Dette kan for eksempel være tilfelle der skattyteren

urettmessig får tilbakebetalt forskuddstrekk med et større beløp, eller skattyters lønnsinntekt uriktig fastsettes til kr 0. Se nærmere om dette i Skattedirektoratets brev av 19. oktober 2012

### 3.11.7 Tekniske regnskapsfeil mv.

Tekniske regnskapsfeil som ikke kvalifiserer som «åpenbare regne og skrivefeil», men som likevel kan inntreffe ubevisst uten at skattyter eller dennes medhjelper kan lastes for det, kan etter omstendighetene bli ansett som et unnskyldelig forhold.

For mer profesjonelle, ressurssterke skattytere med kompliserte skatteforhold, må det imidlertid forventes grundige og betryggende kvalitetssikringsrutiner ved regnskapsføring og utarbeidelse av ligningsopplysninger, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.3.2.

### 3.11.8 Manglende korrigerings av underskudd med skattefradrag

Fremførbart underskudd som skrev seg fra 2008 og 2009 skal reduseres med et beløp tilsvarende det beløp som det er gitt skattefradrag for etter den midlertidige ordningen med skattefradrag for inntektsårene 2008 og 2009, jf. sktl. § 16-63 (2). Det skal normalt ikke ilegges tilleggsskatt hvor skattyter har glemt å redusere det fremførbare underskuddet etter denne bestemmelsen.

## 3.12 Unntak ved åpenbare regne- eller skrivefeil

Tilleggsskatt for uriktige/ufullstendige opplysninger fastsettes ikke på grunn av åpenbare regne- eller skrivefeil i de oppgaver skattyter legger fram for ligningsmyndighetene, jf. lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav b).

En skrivefeil foreligger hvor det er skrevet noe annet enn det som var ment å skrives, eksempelvis at sifrene i et tall er byttet om. En skrivefeil vil også kunne foreligge hvor det for eksempel pga. automatisk link i et årsoppgjørprogram utilsiktet er kommet inn et beløp i en post som ikke skulle vært ført der, se HRD i Utv. 2006/778 (Rt. 2006/593) (Eksportfinans ASA). Det samme gjelder hvis et beløp som skulle vært overført automatisk fra en post i selvangivelsen til en annen, ikke har blitt det, se HRD i Utv. 2006/787 (Rt. 2006/602) (Gezina AS). Også i tilfeller der det ikke er benyttet regnskapsprogram må det vurderes om avvik mellom to korresponderende poster i henholdsvis selvangivelsen og skjema skyldes skrivefeil.

Derimot anses det ikke som en skrivefeil hvis feilen skyldes at skattyter har hatt en feil forståelse av hvordan oppgavene skal føres eller at han har hatt en feilaktig forståelse av det underliggende grunnlaget for oppgavene, se HRD i Utv. 1997/943 (Rt. 1997/1117) (Schultz). Etter omstendighetene kan imidlertid denne typen feil bli ansett som et unnskyldelig forhold, se pkt. 3.11.7. Det foreligger heller ingen skrivefeil hvis skattyter glemmer å føre opp enkelte poster i sin selvangivelse.

For at en regne- eller skrivefeil skal være åpenbar, må den være så iøynefallende at ligningsmyndighetene ikke kan unngå å oppdage den når de behandler oppgavene med alminnelig nøyaktighet, se Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 123. Feilen er ikke åpenbar hvis det som ser påfallende ut, kan ha en plausibel forklaring og derfor kan være riktig. Det er avgjørende at det lett kan konstateres at noe er feil. Det er ikke noe vilkår for å anvende unntaket at det også uten videre kan konstateres hva som er riktig, se HRD 18. mai 2006 i Utv. 2006/778 (Rt. 2006/593) (Eksportfinans ASA) og HRD i Utv. 2006/787 (Rt. 2006/602) (Gezina AS). Om et tilfelle hvor feilen ikke ble ansett åpenbar, se LRD i Utv. 1999/551.

Fremstår det for ligningsmyndighetene som klart sannsynlig at feilen er arrangert, får unntaket ikke anvendelse. Dette gjelder f.eks. ved bevisste summeringsfeil.

## 3.13 Unntak ved frivillig retting

### 3.13.1 Generelt

Tilleggsskatt skal ikke fastsettes hvis skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt, jf. lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav c). Unntaket får anvendelse hvor det foretas korrigerings av opplysninger som er

gitt tidligere, herunder hvor det oppgis formue eller inntekt som tidligere ikke er oppgitt til beskatning.

Reglene om frivillig retting gjelder også hvor skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som ligningsmyndighetene har lagt til grunn ved skjønnsligning.

Det er uten betydning om rettingen eller utfyllingen skjer under ordinær ligningsbehandling for vedkommende år eller på et senere tidspunkt.

Rettelse av de tidligere opplysningene må foretas av skattyter selv. Rettelsen kan også foretas av andre på oppdrag fra skattyter. Det kan forekomme tilfeller hvor en retting som foretas av skattyters ektefelle, ikke kan anses som en retting gjort av skattyter. Dette kan f.eks. forekomme i forbindelse med separasjon/skilsmisse.

Unntaket gjelder ikke hvor tredjemann retter tidligere innberettede beløp etter lignl. kap. 6.

### *3.13.2 Nærmere om kravet til frivillighet*

Det er et vilkår at rettingen eller utfyllingen ikke er fremkalt av undersøkelser som ligningsmyndighetene har satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått fra andre. Aktører i en bransje hvor det er allment kjent at ligningsmyndighetene skal iverksette kontroller, vil dermed ikke unngå tilleggsskatt ved å melde fra om tidligere opplysningssvikt. Tilsvarende gjelder hvis ligningsmyndighetene har fått tips om uregelmessigheter fra andre som er kjent med at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Rettingen vil likevel kunne anses som frivillig hvis det er på det rene at skattyter ikke kjente til den planlagte kontrollen eller ligningsmyndighetenes kunnskap om opplysningssvikten. Skattyter må i denne sammenheng identifiseres med en eventuell rådgiver som bistår ved fremleggelsen av opplysningene og som kjenner til den planlagte kontrollen.

### *3.13.3 Riktig skatt må kunne beregnes*

For at unntaket skal få anvendelse må skattyter samarbeide og medvirke til at opplysningene blir riktige og fullstendige, slik at det kan fastsettes riktig skatt. Unntaket får ikke anvendelse hvis ligningsmyndighetene selv må foreta en del undersøkelser og fremskaffe opplysninger før riktig skatt kan fastsettes. Hvis skattyter som følge av forhold utenfor hans kontroll bare delvis har klart å fremskaffe opplysninger om formuen og/eller inntekten, må det ut fra omstendighetene vurderes om opplysningene likevel skal anses som riktige og fullstendige.

Skattyter må også redegjøre for formuens og inntektens opprinnelse, uavhengig av om inntekten var skattefri eller inntektsskattekravet er falt bort som følge av foreldelse. Er midlene fremskaffet på ulovlig vis, må det vurderes om forholdet skal politianmeldes.

### *3.13.4 Skattyter er tidligere skjønnsignet og ilagt tilleggsskatt*

Reglene om frivillig retting gjelder også der skattyter tidligere er skjønnsignet, og han deretter gir opplysninger som viser at formuen eller inntekten er høyere enn det som ble lagt til grunn ved skjønnsligningen. Kommer reglene om frivillig retting til anvendelse, skal det ikke ilegges tilleggsskatt av inntektsforhøyelsen som skyldes den frivillige rettingen. Den opprinnelige tilleggsskatten skal fastholdes.

Der skattyters frivillige retting medfører skatteberegning basert på andre inntektsgrunnlag enn ved skjønnsligningen, og dette medfører en høyere samlet skatteberegning, skal det ikke ilegges tilleggsskatt på differansen mellom den nye og den opprinnelige skatteberegningen.

## **3.14 Unntak ved beløp under kr 600**

Det skal ikke ilegges tilleggsskatt hvis tilleggsskatten i alt vil bli lavere enn kr. 600, jf. lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav d. Grensen på kr 600 gjelder for det enkelte inntektsår. Tilleggsskatt og eventuell skjerpet tilleggsskatt skal ikke slås sammen ved beregningen.

### 3.15 Unntak ved dødsfall

Tilleggsskatt kan ikke ilegges etter at skattyter er død, jf. lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav e. Tilleggsskatt som er ilagt før dødsfallet faller ikke bort som følge av dødsfallet.

Tilleggsskatt kan imidlertid ilegges boet, arvinger eller gjenlevende ektefelle som er ansvarlig for å levere selvangivelse for avdødes formue og inntekt.

## 4 Beregningsgrunnlag for tilleggsskatt

### 4.1 Generelt

Tilleggsskatten beregnes av den samlede skatten, herunder trygdeavgiften, som er eller kunne ha vært unndratt hos den enkelte skattyter, jf. lignl. § 10-4 nr. 1. Om beregningsgrunnlaget ved feil tidfesting av inntekt eller fradrag, se [pkt. 4.13](#).

Det har ikke betydning for beregningen av tilleggsskatten at skattyter i samme år blir effektivert for tilleggsskatt som er ilagt et tidligere år, men som ikke har blitt effektivert på grunn av skattyters underskudd.

### 4.2 Uriktige eller ufullstendige opplysninger

Beregningsgrunnlaget er skatten av netto formues-/inntektstillegg etter de fradrag som knytter seg særskilt til de unndratte poster samme år. Dette gjelder i den utstrekning fradragene ikke er tatt med i selvangivelsen fra før, se HRD i Utv. 1995/933 (Rt. 1995/1288). Derimot skal en ikke redusere beregningsgrunnlaget med uavhengige nedsettelse av inntekt eller formue selv om de skjer samtidig.

Formues- og inntektstillegg som gir grunnlag for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste delen av skattyters formue og inntekt ved beregningen av den unndratte skatten, jf. lignl. § 10-4 nr. 2.

### 4.3 Fradrag i beregningsgrunnlaget (netto beregningsgrunnlag)

#### 4.3.1 Generelt

Ved beregningen av tilleggsskatt kan skattyter som utgangspunkt ikke trekke inn andre uoppgitte fradragposter enn de som referer seg til den aktuelle unndratte inntektsposten. Fradragposter kan likevel redusere grunnlaget for tilleggsskatt hvis det er en nær sammenheng mellom fradragsposten og den uoppgitte inntekten. Grunnlaget for tilleggsskatten vil i slike tilfeller være netto uoppgitt skattepliktig inntekt.

Foreligger det både uoppgitte driftsinntekter og driftskostnader innen én virksomhet vil dette normalt ha tilstrekkelig nær sammenheng til at tilleggsskatt skal beregnes til netto uoppgitt skattepliktig inntekt.

#### 4.3.2 Særlig om aksjer og andre finansielle instrumenter

Følgende finansielle instrumenter/derivater anses å ha nær sammenheng ved beregning av tilleggsskatt, slik at tilleggsskatten skal beregnes av netto uoppgitt skattepliktig inntekt:

- realisasjon av aksjer
- realisasjon av aksjefond
- realisasjon av obligasjoner
- realisasjon av opsjoner

Tilleggsskatt skal for eksempel normalt beregnes til netto skattepliktig gevinst der skattyter har uoppgitt gevinst ved realisasjon av opsjon og samtidig har uoppgitt tap ved realisasjon av obligasjoner samme inntektsår.

Der skattyter har uoppgitt aksjeutbytte eller utbyttekompensasjon, kan eventuelt uoppgitt tap på aksjer eller opsjoner samme inntektsår hensyntas ved beregning av tilleggsskatt dersom aksjen/opsjonen er knyttet til samme selskap eller konsern.

Det kan også foreligge nær sammenheng mellom fradragposter og den uoppgitte/uriktige inntekten ved såkalte sikringstransaksjoner. For eksempel der skattyter sikrer seg mot valutaeksponering på en aksjeinvestering ved å tegne en valutaswap. Et eventuelt tap på valutaswapen det aktuelle inntektsår vil redusere grunnlaget for beregning av tilleggsskatt på en uoppgitt gevinst på aksjeinvesteringen.

#### **4.4 Ikke levert selvangivelse mv.**

##### **4.4.1 Generelt**

Ved unnlatt levering av pliktig selvangivelse og/eller pliktig næringsoppgave, skal tilleggsskatt beregnes av den samlede skatten, herunder trygdeavgift som er eller kunne vært unndratt.

Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave regnes levering etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter, se lignl. § 10-2 nr. 1. Leveres selvangivelsen eller næringsoppgaven før skatteoppgjøret er sendt skattyter, ilegges forsinkelsesavgift, se lignl. § 10-1 nr. 1.

Er selvangivelse eller næringsoppgave ikke levert, skal formue og inntekt fastsettes ved skjønn, jf. lignl. § 8-2 nr. 3. Det vil dermed være den skjønsmessig fastsatte formuen og inntekten som vil danne utgangspunktet for beregning av tilleggsskatt. Det gjelder imidlertid særlige beviskrav for tilleggsskatt, se [pkt. 3.3](#) og [pkt. 6.3](#). For at det skal kunne ilegges tilleggsskatt må det foretas en selvstendig vurdering av hvorvidt det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at skattyter har unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave. Det må videre foreligge klar sannsynlighetsovervekt for beregningsgrunnlaget. Det skal ikke beregnes tilleggsskatt av beløp som er forhåndsutfylt, jf. lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav a).

Hvis skjønnslikningen senere endres til skattyters gunst, skal tilleggsskatt som følge av manglende levering beregnes på grunnlag av det nye inntektsgrunnlaget.

##### **4.4.2 Manglende levering av næringsoppgave mv.**

Det skal ikke beregnes tilleggsskatt for manglende levering av næringsoppgave, hvis det beløpet som er ført i selvangivelsen er korrekt.

Er det bare næringsoppgaven som ikke er levert og det ikke er overført noe beløp til selvangivelsen, beregnes tilleggsskatt av skatt på næringsinntekten. Hvis det er ført opp et beløp som næringsinntekt i selvangivelsen, beregnes tilleggsskatt av skatt på den eventuelt forhøyede næringsinntekten som blir fastsatt ved likningen.

#### **4.5 Summarisk endring**

Ved summarisk endring hos skattyter etter lignl. § 9-9 må eventuell tilleggsskatt på vanlig måte beregnes av den merskatt som fremkommer ved den aktuelle forhøyelsen.

#### **4.6 Skattebegrensning**

Ved skattebegrensning etter sktl. kap. 17 beregnes tilleggsskatten av den økningen i skatten som fremkommer etter at det er tatt hensyn til skattebegrensningen.

#### **4.7 Inntekt som skal gjennomsnittslignes**

Ved gjennomsnittsligning etter sktl. § 14-81 (skogbruk) og § 14-82 (reindrift) hvor inntekt er unnlatt oppgitt til beskatning, må grunnlaget for tilleggsskatt beregnes for hvert av årene i gjennomsnittsperioden.

#### **4.8 Utland**

Kan skattyter kreve reduksjon av norsk skatt på grunn av inntekt opptjent i utlandet, f.eks. på grunn av ettårsregelen eller skatteavtale (kreditmetoden, alternativ fordelingsmetode eller fordelingsmetoden med progresjonsforbehold), skal grunnlaget for tilleggsskatt være det skattebeløpet som fremkommer etter at reduksjonen er gjennomført. Se før øvrig emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

#### **4.9 Underskudd**

Har skattyter underskudd i inntektsåret skal tilleggsskatten beregnes dette året. Grunnlaget for tilleggsskatt på inntekten skal være den skatten (herunder trygdeavgift) som ville blitt utlignet på den unndratte inntekten hvis øvrig inntekt hadde vært null (verken positiv eller negativ), jf. lignl. § 10-4 nr. 3.

Opphører et selskaps virksomhet ved likvidasjon i løpet av inntektsåret skal det ikke beregnes tilleggsskatt der skattyter har underskudd. Unntaket gjelder ikke for den del av

underskuddet som eventuelt kreves tilbakeført etter sktl. § 14-7. Det samme gjelder der selskapet er begjært konkurs eller selv har begjært oppbud. Skjer likvidasjonen som følge av reorganisering av virksomheten beregnes tilleggsskatten etter reglene i lignl. § 10-4 nr 3.

Hvis det ved skjønnsfastsetting av ligningen som følge av manglende levering av selv-angivelse eller næringsoppgave ikke blir fastsatt et overskudd for det året selvangivelse ikke leveres, vil det ikke oppstå noen skattemessige fordeler som knytter seg til inntekten. Derimot kan det være aktuelt å beregne tilleggsskatt av eventuell unndratt skatt på formue som følge av den manglende leveringen.

Hvis det er næringsoppgaven som ikke er levert og næringsinntekten fastsettes til et positivt beløp mens det totalt sett er underskudd, skal det beregnes tilleggsskatt på grunnlag av den unndratte næringsinntekten, jf. lignl. § 10-4 nr. 3 første punktum.

Også i andre tilfeller hvor skatten blir lavere enn den skatten som er eller kunne vært unndratt, for eksempel fordi skattegrunnlaget blir redusert av et fremførbart underskudd, skal tilleggsskatten beregnes på grunnlag av den skatten som ville blitt utlignet på den ikke oppgitte formuen og inntekten, som om det fremførbare underskuddet ikke hadde foreligget, jf. lignl. § 10-4 nr. 3 annet punktum.

#### **4.10 Minstefradrag og personfradrag**

Er det lønnsinntekt som er unndratt og minstefradraget ikke allerede er utnyttet fullt ut for inntektstillegget for omrøgningsåret, skal det beregnes ytterligere minstefradrag. Det skal også gis fullt personfradrag hvis vedkommende er i underskuddsposisjon og dermed ikke får personfradrag ved beregningen av skattepliktig inntekt, se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.7.3.

#### **4.11 Gevinst som inntektsføres gjennom gevinst- og tapskonto**

Uoppgitt gevinst på driftsmidler som kan inntektsføres gjennom gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-45, skal inngå i beregningsgrunnlaget med 100 % det året gevinsten skulle vært ført inn på kontoen.

Er gevinst overført til gevinst- og tapskonto, men årlig inntektsføring er unnlatt, jf. sktl. § 14-45(4), skal kun det beløp som skattyter plikter å inntektsføre inngå i beregningsgrunnlaget.

#### **4.12 Vederlag som nedskrives på saldo**

Er vederlaget for et driftsmiddel som er ført på saldo verken inntektsført direkte eller gjennom av saldo, jf. sktl. § 14-44(1), skal hele vederlaget inngå i beregningsgrunnlaget det året gevinsten skulle vært inntektsført eller nedskrevet på saldoen.

Er vederlag ved realisasjon av driftsmiddel nedskrevet på saldo, men pliktig årlig inntektsføring av eventuell negativ saldo utelatt, skal kun det beløp skattyter ikke har inntektsført inngå i grunnlag for beregning av tilleggsskatt.

#### **4.13 Feil tidfesting av inntektfradrag**

##### **4.13.1 Generelt om nettometoden (nåverdiberegning av skattefordelen)**

Ved rene tidfestingsfeil hvor feilen bare resulterer i en skatteutsettelse (skattekreditt) og ikke en endelig skattebesparelse, skal tilleggsskatten beregnes av nettofordelen ved den utsatte beskattningen, jf. lignl. § 10-4 nr. 4. Tidfestingsfeil foreligger i følgende tilfeller:

- De uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til en skattebesparelse som uten at det er nødvendig med nye opplysninger fra skattyter, ville ha ført til en tilsvarende skattebyrde i senere inntektsår. Dette er for eksempel aktuelt hvor en fradragspost fradragføres for tidlig, hvor driftsmidler føres inn på en saldogruppe med høyere avskrivningssats enn den korrekte og unnlatt prosentvis inntektsføring av etablert positiv gevinst- og tapskonto eller annen inntektssaldo. Derimot regnes det ikke som tidfestingsfeil at skattyter foretar avskrivninger av et objekt som ikke er avskrivbart. Tilsvarende gjelder hvis påkostninger på et ikke-avskrivbart bygg fradragføres som vedlikeholdskostnader. Se LRD 30. april 2008 (Gulating) i Utv. 2008/1012.



- Feilen motvirkes ved at skattyter selv har inntektsført beløpet eller redusert fradragsbeløpet før feilen oppdages av ligningsmyndighetene.
- Ligningsmyndighetene har tatt opp forholdet, men skattyter sannsynliggjør at inntekten uansett ville blitt inntektsført eller kostnaden unnlatt fradragsført i et senere år. Se som eksempel HRD i Utv. 2006/501 (Rt. 2006/333) (tilleggsvederlag ved salg av aksjer ville mest sannsynlig ha blitt oppgitt til beskatning i året etterpå). Ved vurderingen av om det foreligger en tidfestingsfeil, vil det ha betydning om det kan reises tvil om når tidfestingen skal skje, og om skattyter kan påvise en fornuftig grunn til at han mente at inntekten skulle tidfestes senere. Skattyters erfaring og kunnskap vil her ha betydning. Er det ikke grunnlag for å anse forholdet som en tidfestingsfeil, skal tilleggsskatten beregnes på grunnlag av det skattebeløpet (herunder trygdeavgift) som er eller kunne ha vært unndratt vedkommende inntektsår.

Hvor det foreligger en tidfestingsfeil, skal beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten utgjøre differansen mellom nåverdien av den skatt som er spart og nåverdien av den økte skatten i et senere år. Se HRD i Utv. 2006/501 (Rt. 2006/333).

Det skal legges til grunn at en tidfestingsfeil senest reverseres etter 20 år.

#### 4.13.2 Ikke avskrivbare driftsmidler ført på saldo

Har skattyter tilført saldo et ikke avskrivbart driftsmiddel, for eksempel en tomt eller privat innbo, skal tilleggsskatten beregnes av det aktuelle års avskrivningsbeløp. Det skal ikke beregnes tilleggsskatt av resterende aktivert beløp som ennå ikke er avskrevet, da fradrag for avskrivning avhenger av at skattyter faktisk krever det.

#### 4.13.3 Tap på fordring

Nettometoden får anvendelse der skattyter fradragsfører tap på fordring før det foreligger skattemessig fradragsrett etter sktl. § 6-2 nr. 2, og hvor det sannsynliggjøres at fordringen kan konstateres som «endelig tapt» i et senere inntektsår uten at skattyter vil kreve fradrag for dette.

#### 4.13.4 Diskonteringsrente

Ved beregning av nåverdien av skattekreditten ved tidfestingsfeil skal det tas utgangspunkt i den sikre renten på statspapirer på tidspunktet for skatteoppgjøret ved ordinær ligning, med et tillegg på 0,5 prosentpoeng. Løpetiden må ses i forhold til tidsforskyvningen på fradragene. Renten for statskasseveksler med 9-12 måneders løpetid kan benyttes som utgangspunkt for skattekreditt på 1 år, mens det for lengre skattekreditter benyttes rente for statsobligasjoner med tilsvarende lengre løpetid. Se for øvrig FIN 3. mars 2005 i Utv. 2005/1393.

Løpetiden for statsobligasjoner er 3, 5 eller 10 år. Renten for 3-årige statsobligasjoner brukes der tidfestingsfordelen er fra 2 til og med 4 år. Er tidfestingsfordelen fra 5 til og med 9 år, brukes renten for statsobligasjoner med 5 års løpetid. Der tidfestingsfordelen er 10 år eller mer, benyttes renten for 10 års løpetid. Renten for statsobligasjoner er flytende. Ved fastsetting av tilleggsskatt benyttes årsgjennomsnittet for inntektsåret (se <http://www.norges-bank.no/no/prisstabilitet/rentestatistikk/statsobligasjoner-rente-arsgjennomsnitt-av-daglige-notering/>). Renten gjelder hele perioden (fastrente for alle årene).

	3 år	5 år	10 år
2011	2,24	2,56	3,12
2010	2,46	2,83	3,52
2009	2,71	3,33	4,00
2008	4,53	4,43	4,47
2007	4,79	4,77	4,78
2006	3,74	3,90	4,07

2005	2,90	3,27	3,74
2004	2,95	3,61	4,36
2003	4,24	4,58	5,04
2002	6,39	6,36	6,38

Ved beregning av nåverdien av skattekreditten skal redusert grunnlag for inntektsskatt som følge av endringen hensyntas (etter-skatt rente). Renten skal således reduseres med 28 %. Redusert grunnlag for formuesskatt som følge av endringen skal ikke hensyntas.

## 5 Sats

### 5.1 Generelt

Satsen for tilleggsskatt er 30 % av den skatten som er eller kunne vært unndratt, jf. lignl. § 10-4 nr. 1 første punktum. Om skjerpet tilleggsskatt, se nedenfor.

### 5.2 Redusert sats der det foreligger tredjemannsopplysninger ved ligningsbehandlingen

Har skattyter gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen, men det ukrevet er levert tredjemannsoppgave etter lignl. kap. 6 for det aktuelle forholdet, før skatteoppgjøret er sendt skattyter, er satsen for tilleggsskatt 10 %, jf. lignl. § 10-4 nr. 1 annet punktum. Dette gjelder fra og med ligningen for inntektsåret 2011. Det må på vanlig måte vurderes om det foreligger unnskydelige forhold, se pkt. 3.11.

## 6 Skjerpet tilleggsskatt

### 6.1 Generelt

Lignl. § 10-5 har regler om skjerpet tilleggsskatt. Skjerpet tilleggsskatt kan bare anvendes i tillegg til ordinær tilleggsskatt etter lignl. § 10-2. Skjerpet tilleggsskatt kan anvendes både hvor det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og hvor skattyter har unnlatt å levere selvangivelse.

### 6.2 Vilkår for skjerpet tilleggsskatt

#### 6.2.1 Generelt om skyldkravet

For å kunne ilegge skjerpet tilleggsskatt etter lignl. § 10-5 må det være ilagt ordinær tilleggsskatt etter lignl. § 10-2. I tillegg må følgende vilkår være oppfylt

- Skattyter må forsettlig eller grovt uaktsomt ha gitt de uriktige eller ufullstendige opplysningene eller forsettlig eller grovt uaktsomt ha unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave
- Skattyter må ha forstått eller burde ha forstått (simpel uaktsomhet) at de uriktige eller ufullstendige opplysningene eller unnlattelsen av å levere kunne føre til skattemessige fordeler.

Skillet mellom forsett og grov uaktsomhet har ikke betydning når det skal slås fast om vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt. Derimot vil skillet ha betydning ved vurderingen av hvilken sats som skal anvendes, se nedenfor.

Ved bedømmelsen av om skyldgraden er oppfylt, må det tas utgangspunkt i hva som kan forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattytere. Det må imidlertid også ses hen til eventuelle personlige kvalifikasjoner som kan påvirke det aktsomhetskrav (opp eller ned) som bør stilles til den enkelte i egne skattespørsmål.

Skjerpet tilleggsskatt forutsetter at det føres bevis for skattyters skyld. I slike tilfeller vil det derfor ikke være aktuelt å vurdere om unntaket i lignl. § 10-3 nr. 1 om unnskydelige forhold får anvendelse. Unntakene i lignl. § 10-3 nr. 2 kan imidlertid komme til anvendelse, jf. lignl. § 10-5 nr. 1 siste punktum, se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 9.3.

### 6.2.2 *Nærmere om kravet til forsett*

Forsett foreligger når skattyter kjente til opplysningsfeilen på det tidspunkt opplysningene gis til ligningsmyndighetene. I tillegg må han ha forstått eller burde forstått at de uriktige eller ufullstendige opplysningene kunne føre til skattemessige fordeler.

Forsett må vurderes konkret ut fra de subjektive og objektive opplysninger som foreligger om skattyters forhold. Om beviskravene, se [pkt. 6.3](#). Eksempler på tilfeller hvor det kan foreligge forsett vil være der

- det er gjennomført spesielle tiltak for å skjule et faktisk forhold, f.eks. ved bruk av falske eller uriktige dokumenter laget av eller for skattyter, eller skattyter får andre til å gi uriktige bekreftelser
- det er gjort fradrag i selvangivelse for kostnader som ikke eksisterer, f.eks. renter av gjeld når det ikke foreligger et lån
- skattyter har hatt omsetning/inntekt som er holdt utenfor regnskapet/selvangivelsen
- skattepliktig uttak til eget bruk er holdt utenfor regnskapet og selvangivelsen
- private kostnader og/eller andre klart ikke fradragsberettigede kostnader er ført på konto for fradragsberettigede kostnader i regnskapet og ikke tilbakeført senere
- det er krevd fradrag for kostnader som helt eller delvis er dekket av arbeidsgiveren, f.eks. ved ikke lønnsinnberettet godtgjørelse eller refusjon som skattyter ikke har inntektsført i selvangivelsen eller ved at arbeidsgiver har subsidiert kost og/eller losji.

### 6.2.3 *Når foreligger grov uaktsomhet*

Grov uaktsomhet foreligger når skattyter måtte forstå at opplysningene objektivt sett er uriktige, slik at han ikke har noen unnskyldning for at han har oversett opplysningsfeilen. I tillegg må han ha forstått eller burde forstått at de uriktige eller ufullstendige opplysningene kunne føre til skattemessige fordeler. Skyldkravet 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 skattyter. Det kreves f.eks. mer av en næringsdrivende enn andre når det gjelder kontroll med riktigheten av ligningsoppgavene. Se også HRD i Utv. 1995/933 (1995/1288) og HRD i Utv. 1995/941 (Rt. 1995/1278).

### 6.2.4 *Skyld hos medhjelper*

Det er ikke tilstrekkelig at skattyters medhjelper, f.eks. revisor, advokat, regnskapsfører e.l. har utvist forsett eller grov uaktsomhet. Det er skattyters eget forhold som skal være avgjørende. Har han utvist forsett eller grov uaktsomhet ved å stole på rådene fra medhjelperen, kan det ilegges skjerpet tilleggsskatt. Se f.eks. HRD i Utv. 1995/941 (Rt. 1995/1278).

På den annen side er det ikke nødvendig at medhjelperen har utvist forsett/grov uaktsomhet, f.eks. hvis skattyter forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt medhjelperen uriktige opplysninger.

## 6.3 *Beviskrav*

Det gjelder strengere krav til bevis for at det skal kunne ilegges skjerpet tilleggsskatt, i forhold til det som gjelder for ordinær tilleggsskatt, se [pkt. 3.3](#). For å kunne ilegge skjerpet tilleggsskatt, må det være bevist ut over enhver rimelig tvil at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt å levere selvangivelse eller næringsoppgave som har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Det må også bevises ut over enhver rimelig tvil at skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt mht. opplysningssvikten. I tillegg må det være bevist ut over enhver rimelig tvil at skattyter minst har hatt den inntekten/formuen som danner grunnlag for den skjerpede tilleggsskatten.

Tredelingen av beviskravet medfører at det kan bli ulike beregningsgrunnlag i samme ligningssak. Dette vil særlig gjelde saker med skjønnsfastsettinger. Det må foreligge alminnelig sannsynlighetsovervekt for selve skattekravet, klar sannsynlighetsovervekt for grunnlaget for den ordinære tilleggsskatten og bevis utover enhver rimelig tvil for grunnlaget for skjerpet tilleggsskatt.

**Eksempel**

*I et konkret tilfelle er det på grunn av konstatert oppgave- og/eller regnskapssvikt hjemmel for skjønnsligning. Som følge av dokumentbevis som ligningsmyndighetene sitter på, er det dessuten bevist utover enhver rimelig tvil at faktisk unndratt overskudd er minst kr 50 000. Videre er det klar sannsynlighetsovervekt for at faktisk unndratt næringsoverskudd er minst kr 100 000 på grunn av erfaringstall mv. i bransjen (uten motbevis som svekker betydningen av slike bransjetall mv. i den konkrete saken). Det foreligger også alminnelig sannsynlighetsovervekt for at unndratt overskudd er kr 150 000 på grunn av konkrete omstendigheter og antakelser om de individuelle driftsforholdene. Det legges til grunn at det ikke foreligger unnskyldelige forhold, og at skattyter har vært klar over faktum og opplysningsfeilene. Ligningsmyndighetene vil da ha bevisgrunnlag for skjønnsligning av kr 150 000 i skattepliktig næringsinntekt, for ileggelse av 30 % tilleggsskatt på skatt av kr 100 000 i næringsinntekt og for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt på skatt av kr 50 000 i næringsinntekt.*

Videre må det bevises ut over enhver rimelig tvil at det ikke foreligger et slikt faktum som gir grunnlag for fritak for tilleggsskatt etter lignl. § 10-3 nr. 2, for eksempel en skrivefeil, se lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav b) og pkt. 3.12.

**6.4 Beregningsgrunnlag for skjerpet tilleggsskatt**

Skjerpet tilleggsskatt beregnes av den skatten som er eller kunne vært unndratt som følge av de handlinger/unndatelser som gir grunnlag for skjerpet tilleggsskatt, jf. lignl. § 10-5 nr. 3. Beregningsgrunnlaget fastsettes på samme måte som for ordinær tilleggsskatt, se lignl. § 10-5 nr. 3, jf. § 10-4 nr. 2 til 4 og pkt. 4.

**6.5 Satser for skjerpet tilleggsskatt****6.5.1 Generelt**

Hvis det er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt, skal denne beregnes med 15 eller 30 % av den skatten som er eller kunne vært unndratt, jf. lignl. § 10-5 nr. 3. Dette kommer i tillegg til den ordinære tilleggsskatten.

Hvilken sats som skal benyttes, avgjøres ut fra en vurdering av størrelsen av det unndratte beløpet, graden av utvist skyld og forholdene for øvrig. Herunder må det legges vekt på om det foreligger gjentakelse. Gjentakelse kan typisk vektlegges hvor skattyter i løpet av de siste 10 årene er ilagt tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse, skjerpet tilleggsskatt eller tilleggsskatt med forhøyet sats (45 % eller 60 %) etter de tidligere reglene.

**6.5.2 Valg av sats når skattyter har erkjent de faktiske forhold**

Der skattyter har bidratt til å avklare de faktiske forholdene ved hel eller delvis erkjennelse før vedtak i første instans er sendt skattyter, er dette et forhold som normalt tilsier at det skal anvendes 15 % for den delen av inntektsforhøyelsen som skattyter har erkjent. Dette gjelder også om de faktiske forholdene allerede er avklart før erkjennelsen.

**6.5.3 Skjerpet tilleggsskatt med forskjellige satser**

Skal skattyter for samme år svare skjerpet tilleggsskatt etter forskjellige satser, fordeles den skatten som den skjerpede tilleggsskatten skal beregnes av, forholdsmessig etter størrelsen av den formue og inntekt som de ulike satsene skal anvendes for, jf. lignl. § 10-5 nr. 4.

**7 Formelle regler****7.1 Generelt**

Tilleggsskatt kan utlignes ved ordinær ligningsbehandling og ved endringssak. Tilleggsskatt kan fastsettes samtidig med utligningen av den skatt den skal beregnes av eller ved senere særskilt vedtak, jf. lignl. § 10-2 nr. 3. Skjerpet tilleggsskatt etter lignl. § 10-5 kan fastsettes i eget vedtak samtidig med eller etter fastsetting av ordinær tilleggsskatt etter lignl. § 10-2, se lignl. § 10-5 nr. 2. Er det på tidspunktet for vedtak om ordinær tilleggsskatt aktuelt å fortsette saksbehandlingen med sikte på å vurdere senere ileggelse av skjerpet tilleggsskatt, må det i vedtaket om tilleggsskatt opplyses om dette, se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 10.3.

Under ordinær ligning treffer skattekontoret vedtak om ordinær tilleggsskatt og eventuelt skjerpet tilleggsskatt, jf. lignl. § 8-4. Det er også skattekontoret som skal omgjøre tilleggsskatt ilagt under ordinær ligning på grunn av manglende selvangivelse mv. til forsinkelsesavgift. Dette er aktuelt i de tilfellene hvor selvangivelsen er levert før utsending av skatteoppjøret, men for sent til å bli behandlet ved ordinær ligningsbehandling.

Om vedtaksmyndighet i endringssak, se lign. § 9-8 og emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)».

## 7.2 **Frist**

Spørsmål om bruk av tilleggsskatt må tas opp innenfor fristen som gjelder for endringssak, se emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)». I følge EMK art. 6 (1) har skattyter også krav på at en avgjørelse om tilleggsskatt skjer innen rimelig tid, se [pkt. 10.3.3](#).

## 7.3 **Varsel**

Skattyter skal alltid varsles med en passende frist til å uttale seg. Fristen skal være minst tre uker, jf. lignl. § 10-2 nr. 2. Hvis dette ikke er gjort, kan fastsettingen av tilleggsskatt bli kjent ugyldig, se for øvrig emnet «[Varsel](#)».

## 7.4 **Avgjørelsens form og innhold mv.**

Saker om tilleggsskatt skal alltid avgjøres ved skriftlig vedtak. Beregningsgrunnlaget skal fremgå av vedtaket. Vedtaket skal ha en begrunnelse hvor det framgår av vilkårene er oppfylt. Ved skjerpet tilleggsskatt må det begrunnes særskilt at vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt, herunder hvilken vurdering som ligger til grunn for den anvendte satsen.

Skattekontoret skal sørge for at skattyter, eventuelt dennes fullmektig, får gjenpart av vedtaket. Det skal samtidig gis opplysning om klagerett.

Skrive- og beregningsfeil som måtte forekomme i vedtaket, kan skattekontoret rette.

## 7.5 **Klage**

Vedtaket om ordinær tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt kan påklages etter de vanlige reglene, se emnet «[Endringssak – klage](#)».

## 8 **Renter**

Om beregning av renter ved endring av ligning, se emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)».

## 9 **Arbeidsgiveravgift**

Reglene om tilleggsskatt gjelder tilsvarende for bruk av tilleggsavgift ved endring av arbeidsgiveravgift, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – oppgaveplikt og innbetaling](#)».

## 10 **Forholdet til EMK**

### 10.1 **Generelt**

Både skjerpet og ordinær tilleggsskatt anses som straff etter Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen (EMK). Dette gjelder både tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse og tilleggsskatt for uriktige og/eller ufullstendige opplysninger. Se HRD i Utv. 2000/1029 (Rt. 2000/996) (Bøhler), HRD i Utv. 2002/659 (Rt. 2002/497), Utv. 2002/673 (Rt. 2002/509) og Utv. 2002/699 (Rt. 2002/557). Se også HR plenumskjennelse i Utv. 2006/1451 (Rt. 2006/1409).

At tilleggsskatt er straff etter EMK innebærer at skattyter

- ikke kan ilegges både tilleggsskatt og annen straff hvis det strider mot forbudet mot dobbelt straffeforfølgning, jf. EMK tilleggsprotokoll 7 art. 4 (forkortet EMK P 7-4). Nærmere om dette, se [pkt. 10.2](#)
- fra det tidspunkt han anses som siktet har visse rettigheter etter EMK art. 6, se nedenfor

De ulike rettighetene etter EMK er i sin natur av variert art og ikke enhver rettighet etter EMK vil uten videre få anvendelse i tilleggsskattesaker, se HRD i Utv. 2000/1029 (Rt.

2000/996). Videre vil rettighetene kunne være av en slik art at de ikke nødvendigvis inntrer umiddelbart etter at skattyter anses som siktet. Se HRD i Utv. 2010/903 (Rt. 2010/513) som gjaldt spørsmål om dokumentinnsyn. Om dette, se nærmere i emnet «*Innsynsrett – egne forhold*», pkt. 3.3.

Ligningsmyndighetene har en selvstendig plikt til å påse at avgjørelser om tilleggsskatt ikke er i strid med reglene i EMK art. 6 og P 7-4.

EMK-bestemmelsene som omhandles her har bare betydning i saker om tilleggsskatt og ikke for anvendelsen av de materielle skattereglene.

EMK gjelder både for fysiske og juridiske personer. For juridiske personer kan det likevel følge av en fortolkning av en bestemt rettighet at den ikke er anvendelig.

## 10.2 *Forbudet mot dobbelt straffeforfølgning, EMK P 7-4*

### 10.2.1 *Generelt*

Forbudet i EMK P 7-4 mot dobbelt straffeforfølgning, innebærer at skattyter er beskyttet mot at det reises ny sak om et forhold som han allerede er straffedømt eller frifunnet for.

Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) har fastslått at flere kumulative vilkår må være oppfylt for at avgjørelse i en sak skal sperre for ny sak. Følgende vilkår må alle være oppfylt for at avgjørelse i en sak skal sperre for ny sak

- begge saker må innebære straffeforfølgning etter EMK P 7-4
- begge saker må gjelde samme straffbare forhold
- den første avgjørelsen må være endelig
- behandlingen i den andre saken må innebære gjentatt forfølgning
- begge saker må rette seg mot samme rettssubjekt

Er alle ovennevnte vilkår oppfylt medfører disse at skattyter ikke kan

- ilegges tilleggsskatt for «samme forhold» som han er straffedømt eller frifunnet for, eller
- anmeldes til påtalemyndigheten for «samme forhold» som han er ilagt tilleggsskatt for.

Er det formell hjemmel til å sanksjonere en skatteunndragelse både med tilleggsskatt og annen straff, må en således ta stilling til om skattyter skal ilegges tilleggsskatt eller anmeldes dersom bruk av begge sanksjoner anses som dobbelt straffeforfølgning etter EMK P 7-4.

Om et tilfelle der forbudet mot dobbelt straffeforfølgning ble vurdert, se HRD i Utv. 2010/1383 (Rt. 2010/1121). (Skattyter ble først ilagt tilleggsskatt av ligningsmyndighetene. Noen måneder senere ble han dømt til fengsel i straffesak for samme forhold. Retten kom til at det ikke forelå gjentatt forfølgning i strid med EMK P 7-4, men lovlig parallellbehandling).

EMK P 7-4 er ikke til hinder for at en likning hvor det er ilagt tilleggsskatt tas opp igjen og det ilegges tilleggsskatt av det nye grunnlaget.

### 10.2.2 *Nærmere om hva som er «samme straffbare forhold»*

Ved vurderingen av om det er «samme forhold» tar man utgangspunkt i handlingen alene. Man står overfor samme forhold når begge forfølgningene har sitt utspring i et identisk faktum eller i et faktum som i det vesentlige er det samme. Se dom fra Den europeiske menneskerettsdomstolens (EMDs) storkammer, Zolotukhin mot Russland, av 10. februar 2009 (Lovdata 14 939/03), og HRD i Utv. 2010/505 (Rt. 2010/72). Ved vurderingen av om det dreier seg om de samme forhold skal det ses hen til om de faktiske forholdene gjelder samme person og om de er uløselig knyttet sammen i tid og sted. Se også Ot.prp. nr. 82 (2008-09) pkt. 5.3.

Gjelder anmeldelsen og tilleggsskatten overtredelser begått i forskjellige inntektsår, anses dette ikke som samme forhold, selv om det er sammenheng mellom overtredelsene. En står heller ikke overfor samme forhold hvis tilleggsskattesaken og straffesaken gjelder forskjellige rettssubjekter. Se for eksempel LRD (Borgarting) 19. mai 2003 i Utv. 2003/1013 (Starion). (Retten anså det ikke som «samme forhold» å ilegge skattyter tilleggsskatt for å ha gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i egen selvangivelse, når han tidligere hadde blitt straffedømt for ikke å ha levert selvangivelse for aksjeselskapet han var styreformann i for det samme inntektsåret.)

Overtredelse av straffelovens underslagsbestemmelse vil være et annet forhold enn overtredelse av lignl. § 10-2, jf. LRD (Borgarting) 18. mars 2003 i Utv. 2003/685. (Det var ikke til hinder for å reise straffesak for underslag av beløp som var tatt ut av kassen, at skattyter hadde blitt ilagt tilleggs katt som følge av at det samme beløpet ikke var oppgitt som lønn i selvangivelsen.)

Brudd på regnskapslovgivningen og brudd på ligningsloven kan ikke anses som samme forhold. Se for eksempel HRD i Utv. 2004/661 (Rt. 2004/1074) hvor det ikke var i strid med forbudet mot dobbeltforfølgning at en skattyter som var ilagt tilleggs katt og tilleggsavgift for manglende oppgitt inntekt og omsetning ble straffedømt for manglende regnskapsførsel. Dette er også lagt til grunn i avvsningsavgjørelse av EMD 27. januar 2009 (9631/04) (Carlberg mot Sverige). Se nærmere Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 5.3. Se også HRD i Utv. 2010/505 (Rt. 2010/72).

Det er heller ikke til hinder for å reise straffesak for manglende lønnsinnberetning, selv om det er beregnet tilleggsavgift av unndratt arbeidsgiveravgift av det samme grunnlaget, se HRD i Utv. 2010/505 (Rt. 2010/72). I denne dommen ble det også lagt til grunn at utarbeidelse av uriktig dokument til bruk for legitimasjon av ansattes inntjening, jf. lignl. § 12-1 nr. 1 bokstav b, er et annet forhold enn å gi uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene om egne forhold. Tilsvarende antas å gjelde der skattyter utferdiger uriktig dokument som bare kan få betydning for egen ligning og deretter legger det til grunn i selvangivelsen.

#### 10.2.3 Nærmere om gjentatt forfølgning

Det er en viss adgang til å ilegge forskjellige sanksjoner i forskjellige prosesser. I de sakene dette har blitt akseptert av retten har det vært lagt vekt på at det var saklig og tidsmessig sammenfall mellom forvaltningssaken og straffesaken. Se HRD i Utv. 2010/1383 (Rt. 2010/1121) (Skattyter unnlot å oppgi betydelige aksjeinntekter i selvangivelsen. Skattyter ble ilagt tilleggs katt av ligningsmyndighetene og noen måneder senere ble han dømt til fengsel i straffesak for samme forhold. Høyesterett la vekt på at straffesaken og forvaltningssaken ble behandlet parallelt, at de i sjelden grad var sammenvevet og at det var tilstrekkelig saklig og tidsmessig sammenheng mellom avgjørelsene. I saken veide hensynet til effektiv forfølgning tyngre enn hensynet til å gi beskyttelse mot den belastning det er å bli utsatt for ny forfølgning. Retten la til grunn at skattyter ikke hadde noen beskyttelsesverdig forventning om å bli gjenstand for kun en forfølgning. Retten kom til at det ikke forelå gjentatt forfølgning i strid med EMK P 7-4, men lovlig parallellbehandling).

#### 10.2.4 Konsekvenser av forbudet mot dobbelt straffefølgning i EMK P 7-4

Hvis det er ilagt tilleggs katt for en bestemt handling eller unnlattelse, sperrer EMK P 7-4 i visse tilfeller for at det reises straffesak for den samme handlingen eller unnlattelsen. På tilsvarende måte kan det ikke ilegges tilleggs katt hvis vedkommende er endelig straffet eller frifunnet for den aktuelle handlingen eller unnlattelsen.

EMK P 7-4 er ikke til hinder for at ligningsmyndighetene, etter å ha arbeidet med en konkret tilleggs kattevurdering uten å treffe vedtak, i stedet konkluderer med å anmelde forholdet. Dette gjelder selv om skattyter er varslet om at det vurderes å ilegge ordinær eller skjerpet tilleggs katt.

Anmeldes saken, men saken henlegges av politiet av kapasitetshensyn, anses det ikke å være i strid med EMK P 7-4 om ligningsmyndighetene tar opp saken på nytt og ilegger tilleggs katt. Tilsvarende gjelder som utgangspunkt hvis saken henlegges på grunn av bevisets stilling, se Rt. 2006/1563. Det må imidlertid vurderes om det fortsatt er grunnlag for å anvende tilleggs katt, jf. lignl. § 9-5 nr. 7 og emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)». Ved en slik vurdering er det særlig grunn til å ta hensyn til om det er fremkommet nye opplysninger i saken, tiden som er gått og de forhold som ligger til grunn for påtalemyndighetens henleggelse. Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 12.3.

### 10.2.5 Konkurskarantene, forholdet til tilleggsskatt

I HR kjennelse i Utv. 2003/1223 (Rt. 2003/1221) ble det slått fast at ilagt konkurskarantene etter konkursloven § 142 verken anses som straff eller straffesiktelse etter EMK. Konkurskarantene er således ikke til hinder for å ilegge tilleggsskatt.

## 10.3 Rett til rettferdig rettergang

### 10.3.1 Rettigheter som siktet

EMK art. 6 om rett til en rettferdig rettergang kommer til anvendelse når skattyter er siktet. Som hovedregel vil skattyter anses som siktet i konvensjonens forstand når han mottar et konkret varsel om at ligningsmyndighetene vurderer å ilegge ham tilleggsskatt for et bestemt forhold. Om varsel om tilleggsskatt, se emnet «Varsel», pkt. 4.

Unntaksvis kan skattyter være siktet på et tidligere tidspunkt dersom hans situasjon er vesentlig påvirket. Om en slik situasjon foreligger må vurderes konkret. En generell orientering om konsekvensene av å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlate å levere selvangivelsen, er i utgangspunktet ikke tilstrekkelig til å utløse rettigheter etter EMK art. 6.

At et varsel om tilleggsskatt anses som en straffesiktelse etter EMK art. 6 innebærer at visse rettssikkerhetsgarantier kommer til anvendelse ved behandling av tilleggsskattespørsmålet. Hvilke rettigheter et slikt varsel for øvrig utløser etter EMK art. 6, er per i dag usikkert. For å sikre en ensartet praksis skal saker der det foreligger tvil forelegges Skattedirektoratet før avgjørelse treffes.

### 10.3.2 Innsynsrett

Om innsynsrett hvor skattyter er varslet om tilleggsskatt, se emnet «Innsynsrett – egne forhold», pkt. 3.3.

### 10.3.3 Avgjørelse innen rimelig tid

Skattyter som er varslet om tilleggsskatt, har krav på at endelig avgjørelse skjer innen rimelig tid, jf. EMK art. 6 (1). Hvor lang tid som kan gå uten at denne artikkelen er krenket, må avgjøres konkret i den enkelte sak. Relevante momenter er sakens kompleksitet og om tidsbruken skyldes skattyter eller myndighetene. Det vil være av særlig betydning om det finnes perioder av inaktivitet som ikke skyldes skattyter. Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 5.2.

I HRD i Utv. 2000/1029 (Rt. 2000/996) ble det lagt til grunn at en samlet saksbehandlingstid for ligningsmyndighetene og domstolene på ca. 11 og 8 år, medførte at ligningen ikke var avgjort innen rimelig tid. Det ble lagt til grunn at også inaktivitet før skattyter ble siktet kunne ha betydning ved vurderingen av om avgjørelsen var truffet innen rimelig tid. Avgjørelsen er basert på en konkret vurdering av de hendelser som førte til at saksbehandlingstiden ble så lang, og gir ikke noe eksakt svar på hva som anses som rimelig tid. Dommen er nærmere omtalt i Skd nr. 9/2001 pkt. 5.8.2.3 i Utv. 2001/1209. Dersom tilleggsskattekravene blir tvangsinnfordret før saken er endelig avgjort, er det særlig strenge krav til hurtig saksbehandling, jf. EMDs avgjørelse i sakene Janosevic mot Sverige 23. juli 2002 (34 619/97) og Västberga Taxi mot Sverige 23. juli 2002 (36 985/97). (Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 5.2).

I HRD i Utv. 2004/159 (Rt. 2004/134) (Audiotron AS m.fl.) ble det etter en konkret vurdering lagt til grunn at en samlet saksbehandlingstid på ca. 8 år og 6 måneder ikke medførte et brudd på kravet om rimelig tid etter art. 6 nr. 1 i EMK.

I LRD (Borgarting) 17. desember 2001 i Utv. 2002/438 ble en behandlingstid på 8 år akseptert. Det ble lagt vekt på at saken var omfangsrik og kompleks, at tidsforbruket til dels måtte bebreides skattyterne og at det var lite å bebreide myndighetene for den lange saksbehandlingstiden.

I LRD (Borgarting) 19. mai 2003 i Utv. 2003/1013 (Starion) var saksforholdet at det hadde gått 8 år fra varsel om endring ble sendt til dom ble avsagt. Dette fant retten å være så lang tid at det ble ansett som en konvensjonskrenkelse.



#### 10.3.4 Vern mot selvinkriminerende opplysninger

I kravet om rettferdig rettergang i EMK art. 6 nr. 1 er det innfortolket et vern mot plikt til å gi opplysninger som kan medføre straffeansvar for han selv (selvinkriminering). Rekkevidden av bestemmelsen er ikke endelig fastlagt, men det er klart at bruk av tvang for å fremskaffe opplysninger rammes.

Selvinkrimineringsvernet i EMK art. 6 nr. 1 omfatter den aktive medvirkningen fra skattyter. Skattyter har rett til å forholde seg taus og passiv. Skattyter kan derfor ikke pålegges til aktivt å medvirke til undersøkelser etter lignl. § 4-10 ved å påvise eller fremskaffe dokumenter, etter at han er varslet om ileggelse av tilleggsskatt for vedkommende forhold. Bestemmelsen gir imidlertid ikke skattyter rett til å forhindre fremskaffelsen av inkriminerende bevis mot han. Undersøkelses- og utleveringspålegg etter lignl. § 4-10 vil således ikke være i strid med bestemmelsen når skattemyndighetene selv finner frem til eller påviser de aktuelle dokumentene hos skattyter.

#### 10.3.5 Uskyldspresumsjon

Enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal antas uskyldig inntil skyld er bevist etter loven, jf. EMK art. 6 nr. 2. Dette er ikke til hinder for at tilleggsskatt kan ilegges etter objektive kriterier så lenge skattyter har anledning til å anføre unnskydelige forhold etter lignl. § 10-3 (1), se URD (Oslo tingrett) 2. april 2004 i Utv. 2004/616. Uskyldspresumsjonen inneholder også et krav til bevisets styrke. For at tilleggsskatt skal kunne ilegges, kreves det klar sannsynlighet for at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, se HRD i Utv. 2008/1548 (Rt. 2008/1409) (Sørum). Hvis skattyter påberoper seg unnskydelige forhold som nevnt, må det legges til grunn at disse foreligger, med mindre ligningsmyndighetene med klar sannsynlighetsovervekt kommer til at de påberopte unnskydelige forhold ikke har foreligget eller at skattyter likevel må lastes for opplysningssvikten, se emnet «Tilleggsskatt», pkt. 3.11.1.

EMK art. 6 nr. 2 oppstiller også visse rammer for tvangsinnfordring av tilleggsskatt før saken er endelig avgjort, jf. EMDs avgjørelser i sakene Janosevic mot Sverige og Västberga Taxi mot Sverige. Det er ikke noe forbud mot tvangsinnfordring, men innkrevingsmyndighetene må vise tilbakeholdenhet under innkreving. Innkrevingsmyndighetene må være særlig tilbakeholdne med innfordringstiltak som kan være vanskelig å reversere i ettertid, typisk fullført tvangsauksjon. Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 5.2.

#### 10.4 Overføring av straffansvar

Etter EMDs praksis kan straffeansvar ikke overføres til arvingene, slik at tilleggsskatt ikke kan ilegges etter at skattyter er død, se lignl. § 10-3 (2) bokstav e. Prinsippet er ikke til hinder for at tilleggsskatt som er ilagt før dødsfallet, innkreves etter skattyters død.

#### 10.5 Bevisavskjæring

Reglene om bevisavskjæring gjelder bare under domstolsbehandling av et ligningsvedtak. I kjennelse av HR i Utv. 2002/673 (Rt. 2002/509) avgjorde retten at en skattyter som er ilagt tilleggsskatt har rett til å fremlegge nye bevis under domstolsbehandlingen av tilleggsskattespørsmålet. Retten til å fremlegge nye bevis etter EMK gjelder imidlertid ikke under domstolsbehandlingen av det materielle skattespørsmålet som tilleggsskatten knytter seg til.

#### 10.6 Konsekvens av krenkelse av skattyters rettigheter

Dersom skattyters rettigheter etter EMK art. 6 er krenket under behandlingen av tilleggsskattespørsmålet, bestemmer EMK art. 13 at skattyter har krav på en effektiv prøvningsrett. EMK art. 13 regulerer ikke virkningene av en krenkelse, men overlater dette til de nasjonale myndigheter og domstoler. For eksempel ble vedtaket om tilleggsskatt opphevet i HRD i Utv. 2000/1029 (Rt. 2000/966) for det inntektsår samlet behandlingstid var 11 år, mens den ble satt ned til 30 % for det andre året. I LRD (Borgarting) 19. mai 2003 i Utv. 2003/1013 (Starion) hadde det gått åtte år fra varsel om endring ble sendt til dom ble avsagt. Retten så hen til skatteunndragelsens grovhet og fant ikke grunn til å frafalle

tilleggsskatten i sin helhet, men på grunn av konvensjonskrenkelsen (se EMK art. 13) ble tilleggsskatten satt ned fra 60 % til 30 %.

I mangel av praksis på området, skal krav som fremsettes etter EMK art. 13 forelegges Skattedirektoratet før vedtak treffes.

# Tilsidesettelse

- Sktl. § 13-1 og § 14-90.
- Lignl. § 4-12, § 8-1 og § 8-2.

## 1 Generelt

Begrepet tilsidesettelse benyttes i dette emnet som en fellesbetegnelse for ulike rettsgrunnlag for å fravike skattyters påstand om hvordan skattereglene skal anvendes i et bestemt tilfelle. En ren fravikelse av skattyters fremstilling av faktum, jf. lignl. § 8-1, omtales ikke som tilsidesettelse i denne sammenheng. Rettsgrunnlagene deles inn i følgende fire grupper

- Gruppe 1: Fravikelse av skattyters påstand om hvordan skattereglene skal anvendes på det faktiske forhold. (Det siktes her til andre skatteregler enn de som har som formål skattemessig å sette til side reelle og lovlige disposisjoner ved å gi dem andre skattemessige virkninger enn normalt.) Slik fravikelse innebærer tolking av lovfestede regler og anvendelse av disse på et gitt faktum. Et eksempel er om en transaksjon anses for å oppfylle vilkåret til «realisasjon» i sktl. § 10-31 (1) og (2).
- Gruppe 2: Skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring) på grunnlag av ulovfestede regler (også kalt den ulovfestede omgåelsesnormen). Er vilkårene for å anvende denne oppfylt kan reelle og lovlige transaksjoner mv. gis andre skattemessige virkninger enn det som følger av de ordinære skattereglene, slik at resultatet blir i samsvar med skattereglenes formål. Skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring) foretas bare til skattyters ugunst.
- Gruppe 3: Bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 14-90. Etter denne bestemmelsen kan skattyter bli nektet å nyttiggjøre seg bestemte skatteposisjoner etter en fusjon, fisjon eller annen transaksjon, hvis det er sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen var det overveiende motiv for transaksjonen.
- Gruppe 4: Tilsidesettelse etter sktl. § 13-1, hvor en skattyter har fått redusert sin formue eller inntekt som følge av et interessefellesskap med en annen part i et rettsforhold.

## 2 Klarlegging av det/de faktiske forhold – lignl. § 8-1 nr. 1

Som utgangspunkt skal skattyter gi ligningsmyndighetene det riktige og fullstendige faktum som har betydning for gjennomføringen av ligningen. Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn ved ligningen, etter en prøving av de opplysninger skattyter har gitt og øvrige opplysninger som foreligger, jf. lignl. § 8-1 nr. 1.

Fravikelse av skattyters påstand om hvilket faktum som skal legges til grunn, er aktuelt når skattyter ikke har presentert det riktige og fullstendige faktum for ligningsmyndighetene. Det kan også tenkes at skattyter har lagt frem de relevante opplysninger som foreligger i saken, men at de faktiske forhold oppfattes feil av skattyter.

Når det riktige faktum blir klarlagt, kan dette avsløre at de privatrettslige forholdene er annerledes enn det skattyter har påstått. Skattyter har for eksempel oppgitt at en eiendom er solgt, men så viser det seg at det finnes en underhåndsavtale som han ikke har opplyst om, og som viser at han fremdeles skal ha eierbeføyelsene. Et annet eksempel er at skattyter behandler en inntektspost som virksomhetsinntekt, men uten å redegjøre om hva som følger av avtalen mellom ham og oppdragsgiveren. Dette vil ha avgjørende betydning når skattemyndighetene skal vurdere om det foreligger en virksomhetsinntekt eller en lønnsinntekt.

Fravikelse av skattyters påstand mht. faktiske forhold omtales ikke som tilsidesettelse i denne sammenheng. En slik fravikelse vil imidlertid ofte ha som konsekvens at det er grunnlag for å sette til side skattyters anvendelse av skattereglene, jf. nedenfor.

### 3 Gjennomføringen

Når man har funnet det faktiske forhold som skal legges til grunn, blir det spørsmål om å anvende skattereglene, herunder ulovfestede regler om gjennomskjæring, eventuelt sktl. § 14-90 eller § 13-1. Som oftest vil prosessen med å avklare faktum og å anvende skattereglene gripe inn i hverandre. Arbeidet med å avklare faktum vil som regel være en konsekvens av at skattyter har påstått et bestemt skattemessig resultat. Faktum må da avklares for å finne ut om skattyter har lagt en riktig skatterettslig forståelse til grunn, eller om de faktiske forhold tilsier et annet skatterettslig resultat, herunder om det skal foretas skattemessig gjennomskjæring. De aktuelle skattereglene og tolkningen av disse vil gi anvisning på hvilke faktiske forhold som er relevante og som det vil være aktuelt å innhente opplysninger om.

Den endelige anvendelsen av skattereglene på faktum vil først kunne skje når det relevante faktum er avklart. I noen tilfeller vil den skatterettslige bedømmelsen da gi seg selv. Er det for eksempel på det rene at alle eierbeføyelsene fremdeles ligger hos «selger», kan man raskt slå fast at det ikke har skjedd noen realisasjon. Et annet eksempel er hvor markedsprisen for et objekt er klarlagt, og det er på det rene at et slikt objekt er solgt mellom to nærstående selskaper til en pris som ligger langt under markedsverdien, jf. sktl. § 13-1.

I andre tilfeller kan en stå overfor vanskelige rettsanvendelsesspørsmål.

#### Eksempel på vurderinger

*Arne eier alle aksjene i de to aksjeselskapene Kil og Pil. Han overfører alle aksjene i Kil til Pil og krever fradrag i inntekten for et tap på kr 1 mill. som tap ved realisasjon av aksjer.*

*(Det er nedenfor vist til dommer hvor det er aksjeselskap som har solgt aksjer. Prinsippene i dommene for hva som er realisasjon og for ulovfestet gjennomskjæring gjelder fortsatt selv om fritaksmetoden i dag ville ha medført at disse sakene hadde vært uaktuelle.)*

*Først må en vurdere om Arne har oppgitt eierrådigheten til aksjene i Kil på en slik måte at det foreligger en realisasjon. Dette er en klarlegging av faktum og en tolkning av det lovfestede realisasjonsbegrepet (bl. a. inntatt i sktl. § 10-31) (gruppe 1) og ikke en vurdering etter de ulovfestede reglene om gjennomskjæring. Salg til eget aksjeselskap anses som utgangspunkt for å være en realisasjon, se HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro). Om et tilfelle der aksjeoverdragelse av aksjene i et datterselskap til et annet datterselskap ble ansett for å være en integrert del av en fusjonsplan og dermed likevel ikke ble ansett som en realisasjon, se HRD i Utv. 2002/809 (Rt. 2002/798) (Christiania Bank og Kreditkasse (senere Nordea Bank)).*

*Kommer en til at det foreligger en realisasjon, må en vurdere om vilkårene er oppfylt for å sette transaksjonens virkning til side etter de ulovfestede reglene om skattemessig tilsidesettelse/gjennomskjæring, jf. gruppe 2. Om en slik vurdering se for eksempel HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro), referert i pkt. 5.3.2 og HRD i Utv. 2006/1416 (Rt. 2006/1232) (Telenor Eiendom Holding AS), referert i pkt. 5.3.1. Selv om en kommer til at det foreligger en realisasjon og at vilkårene for skattemessig tilsidesettelse (gruppe 2) ikke foreligger, må en vurdere om tapet er fradragsberettiget etter de ordinære reglene (gruppe 1).*

*Hvis det foreligger et fradragsberettiget tap etter de ordinære regler og det ikke er grunnlag for å anvende ulovfestede gjennomskjæringsregler, må det vurderes om den ene parten i transaksjonen har fått sin inntekt redusert som følge av et interessefelleskap, jf. sktl. § 13-1 (gruppe 4). Dette kan være tilfelle hvis realisasjonen er gjennomført til en lavere pris enn markedsverdien.*

### 4 Fravikelse ved riktig bruk av skattereglene på det/de faktiske forhold – subsumsjon (gruppe 1)

#### 4.1 Generelt

Gruppe 1 omfatter tilfeller hvor skattyter fremsetter påstander om et skattemessig resultat som ikke er i samsvar med den riktige forståelsen av skattereglene. Skattyter kan i slike tilfeller ha gitt en riktig og fullstendig fremstilling av faktum. I så fall vil det for

ligningsmyndighetene bare være spørsmål om å foreta en korrekt rettsanvendelse, på grunnlag av det privatrettslige riktige faktum. Ofte vil imidlertid skattyters påstander mht. det skattemessige resultatet være basert på en uriktig eller ufullstendig fremstilling av faktum. Ligningsmyndighetene må da først klarlegge de faktiske forhold, jf. lignl. § 8-1 og beskrivelsen ovenfor. Deretter må det foretas en rettsanvendelse basert på dette faktum.

Noen slike tilfeller dreier seg om hvilket skattesubjekt som skal tilordnes en formuespost eller en gjeldspost. Det kan da være spørsmål om hvem som er privatrettslig eier av en eiendom eller hvem som i et gjeldsforhold er forpliktet. Ved inntektsligningen vil det på tilsvarende måte kunne være spørsmål om hvem som skal tilordnes en gevinst eller ha fradrag for et tap. I andre tilfeller vil det bare være spørsmål om den skattemessige behandlingen innenfor samme skattesubjekt. Som eksempel nevnes spørsmålet om en inntekt skal anses som lønn eller virksomhetsinntekt eller om det foreligger overføring av en bruksrett eller en realisasjon.

Den tilsidesettelse som det her er tale om, er fravikelse av skattyters påstand mht. den skatterettslige virkning av det riktige faktum. Dette innebærer en ordinær bruk av skatteregler på rett faktum. De vilkår som stilles opp for å foreta skattemessig gjennomskjæring (gruppe 2), er dermed ikke aktuelle ved denne vurderingen. Heller ikke vil det være aktuelt å vurdere om vilkårene i sktl. § 13-1 om tilsidesettelse som følge av interessefellesskap er oppfylt (gruppe 4). De spesielle skatteregler som skal anvendes i slike situasjoner behandles nedenfor under gruppe 2 og 4, se [pkt. 5](#) og [pkt. 7](#).

Nedenfor omtales noen typetilfeller innenfor gruppe 1.

#### **4.2 Tilordning og klassifisering av ikke oppgitt inntekt i selskap**

Ved skjønnsmessig tillegg for ikke oppgitt inntekt i et aksjeselskap eller deltakerlignet selskap, må det vurderes hvilke virkninger inntektstillegget skal ha i selskapet. Er ikke midlene i behold i selskapet, vil en som oftest måtte legge til grunn at de er overført til aksjonæren(e) eller deltakeren(ne), se HRD i Utv. 1974/676 (Rt. 1974/1056). I et aksjeselskap må det da tas konkret standpunkt til om uttaket skal klassifiseres som lønn med fradragsrett hos selskapet, som aksjeutbytte uten fradragsrett i selskapet eller som noe annet. I et deltakerlignet selskap vil en på tilsvarende måte måtte ta standpunkt til om det foreligger en utdeling til deltakeren eller en godtgjørelse for arbeidsinnsats. Om valgadgang ved klassifisering av inntekt som er tilordnet aksjonærene/deltakerne, se emnet «[Lån fra arbeidsgiver/eget selskap](#)», [pkt. 5.4](#) og [pkt. 5.5](#).

Om et tilfelle hvor aksjonæren ble skattlagt for uteholdt omsetning i aksjeselskapet, se LRD 19. mai 2003 (Borgarting) i Utv. 2003/1013.

#### **4.3 Klassifisering av inntekt som lønnsinntekt eller virksomhetsinntekt**

Om grensen mellom virksomhetsinntekt og lønnsinntekt, se emnet «[Virksomhet – allment](#)», [pkt. 3.2](#).

#### **4.4 Omklassifisering av lån, utgiftsgodtgjørelse mv. fra eget aksjeselskap til lønn eller utbytte**

Om omklassifisering av ikke-reelle lån fra eget aksjeselskap til lønn eller utbytte, se emnet «[Lån fra arbeidsgiver/eget selskap](#)».

Om omklassifisering av ikke-reell utgiftsgodtgjørelse, utgiftsrefusjoner mv. fra eget aksjeselskap til lønn eller utbytte, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», [pkt. 7.4.3](#).

#### **4.5 Omklassifisering av overføringer fra selskap til aksjonær/deltaker**

Arbeider en aksjonær/deltaker i et aksjeselskap eller deltakerlignet selskap og mottar utbytte/utdeling fra selskapet, vil det normalt ikke være grunnlag for å omklassifisere dette til lønn/arbeidsgodtgjørelse ut fra en forståelse av skattereglene om skjeringsmetoden. Dette gjelder selv om eventuell uttatt lønn/arbeidsgodtgjørelse ikke står i forhold til arbeidsinnsatsen. Se nærmere SKD 24. mars 2009 i Utv. 2009/1284.

Hvis aksjonær/deltaker får utbetalt lønn/arbeidsgodtgjørelse fra selskapet uten at denne reflekterer en tilsvarende arbeidsinnsats i selskapet, vil det etter omstendighetene være grunnlag for å omklassifisere hele eller deler av lønnen/arbeidsgodtgjørelsen til

utbytte/utdeling fra deltakerlignet selskap. Dette blir et spørsmål om klarlegging av faktum og bruk av rettsreglene på faktum.

Utføres arbeid for et selskap og godtgjørelsen for denne arbeidsinnsatsen utbetales til et selskap som eies av den som utfører arbeidet, kan det være aktuelt å endre tilordningen, slik at godtgjørelsen behandles som lønn eller godtgjørelse for arbeidsinnsats for den som utfører arbeidet. Dette kan særlig være aktuelt hvor den personlige innsats er betydelig, hvor det er liten innsats av driftsmidler og varer og hvor det er liten økonomisk risiko. Slik endret tilordning kan være aktuelt både hvor godtgjørelsen er utbetalt i form av godtgjørelse for utførte tjenester, utbytte eller som utdeling fra deltakerlignet selskap. Se nærmere SKD 24. mars 2009 i Utv. 2009/1284 og SKD 21. august 2009 i Utv. 2009/1116.

Om omklassifisering av utbetalinger fra indre selskap fra kapitalavkastning til arbeids-godtgjørelse, se HRD i Utv. 2009/146 (Rt. 2009/105) (Enskilda) og HRD i Utv. 2010/912 (Rt. 2010 s. 527) (BCG). Høyesterett kom her til at utbetalinger fra indre selskap til skattyterne reelt sett var godtgjørelse for arbeid som skulle behandles som personinntekt. Disse sakene gjelder før innføringen av fritaksmetoden og skjermingsmetoden.

#### 4.6 Eierbegrepet

Hvem som er rette eier av et formuesobjekt har betydning i mange sammenhenger. Om dette, se emnet «Eierbegrepet». Som eksempler på tilfeller hvor det har vært spørsmål om å tilsidesette skattyters påstand om eierforholdet, vises det til

- HRD i Utv. II/592 (Rt. 1933/1208). (Panthaver ansett som eier av eiendom.)
- HRD i Utv. V/173 (Rt. 1939/432). (Panthaver ikke ansett som eier av eiendom.)
- HRD i Utv. 1998/298 (Rt. 1998/46) (Scott Management Services AS). (Kommandittist ble ansett som eier av andel i kommandittselskap som det var knyttet 6 måneder tilbakesalgsoption til.)

#### 4.7 Klassifisering av vederlag ved overdragelse av formuesobjekt

##### 4.7.1 Generelt

Ved overdragelse av formuesobjekt kan det ha skattemessig betydning både for kjøper og selger hvordan vederlaget klassifiseres. Om grensen mellom avdrag på salgssum og pensjon, se emnet «Inngangsverdi», pkt. 2.1.5. Som eksempler på rettsavgjørelser nevnes

- HRD i Utv. 1968/398 (Rt. 1968/510) (Solem). (Terminytelse ble ansett som avdrag på salgssum og ikke som pensjon.)
- HRD i Utv. 1974/242 (Rt. 1974/69) (Stray). (Ligningsmyndighetene var ikke bundet av partenes betegnelser eller vurderinger av jordbruksverdi.)
- HRD i Utv. 1977/77 (Rt. 1976/1019) (Wiik). (Overdragelse av fast eiendom mot livsvarig årlige utbetalinger til selger, senere til selgers datter, ble beskattet som pensjonsytelse.)
- HRD i Utv. 1993/270 (Rt. 1993/173) (Raaholt m.fl.). (Gevinst som skattyter hadde behandlet som gevinst ved realisasjon av hotell ble av Høyesterett ansett som gevinst ved realisasjon av kontrakt om kjøp av hotell. Fremføring av gevinst (negativ saldo) ble satt til side og avskrivning på kontrakt inntektsført.)
- LRD 17. januar 2008 (Borgarting) i Utv. 2008/ 461 (Tidligere daglig leder av et selskap gjeninntrådte i stillingen mot å overta halvparten av en fordring på selskapet. Fordringen ble senere oppgjort. Utbetalingen ble ansett som fordel vunnet ved arbeid.)

##### 4.7.2 Overdragelse av foretak/aksjer (earn-out)

Ved overdragelse av foretak/aksjer forekommer det at deler av vederlaget ikke kan anses som vederlag for selve foretaket, men knytter seg til de(n) tidligere eier(es) arbeidsforhold i foretaket. Det avtales for eksempel at selgeren forplikter seg til å arbeide for foretaket en viss tid etter overdragelsen, alternativt at hele eller deler av vederlaget gjøres betinget av at vedkommende arbeider for foretaket. I tillegg til dette, kan det være avtalt at selgeren skal avstå fra å drive konkurrerende virksomhet en viss tid, og/eller avstå fra å ta ansettelse i et foretak som driver konkurrerende virksomhet. Deler av vederlaget kan også være en godtgjørelse for at vedkommende tar ansettelse hos kjøper/kjøperselskapet («sign on fee»).

Ved overdragelse av en virksomhet/enkeltpersonforetak kan slikt vederlag komme til uttrykk i form av overpris på eiendeler/verdier som overdras. Ofte har partene klassifisert slikt vederlag som forretningsverdi/goodwill. Ved overdragelse mellom uavhengige parter, kan det da bli aktuelt å omklassifisere hele eller deler av slikt vederlag til forskudd på lønn/karensgodtgjørelse/«sign on fee». Se nærmere i emnet «Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel».

Ved overdragelse av aksjer eller andeler i deltakerlignet selskap til uavhengig kjøper, vil det være spørsmål om deler av det vederlag som partene har behandlet som aksjevederlag, skal anses som godtgjørelse for fremtidig arbeidsinnsats, «sign on fee» og/eller karens-godtgjørelse.

Ved vurderingen i disse tilfellene vil det bl.a. ha betydning om

- det formelle vederlag er høyere enn det som foretakets verdier og inntjeningssevne kan forklare, hvis man tenker seg at de tidligere eiere snarlig avslutter eller vesentlig innskrenker sin aktivitet i foretaket
- om de tidligere eiere binder seg til å arbeide for bedriften i en viss periode
- om de tidligere eiere forplikter seg til ikke å starte konkurrerende virksomhet i en viss periode

Slike bindinger vil ofte være kamouflert og vil ikke alltid komme eksplisitt til uttrykk. Ligningsmyndighetene må bygge på hva som er mest sannsynlig, jf. lignl. § 8-1. En påstand om at lønnen svarer til lønnen for personer i tilsvarende stillinger kan bevismessig i noen tilfeller være et moment som taler mot at det foreligger slik binding. Er slike bindinger avtalt, vil lønnen ikke ha særlig betydning, siden det vil være naturlig at lønnsnivået er høyere for en som innskrenker sine handlingsmuligheter på denne måten, i forhold til en som ikke gjør det.

Som eksempler på rettsavgjørelser nevnes

- HRD i Utv. 2000/993 (Rt. 2000/758) (Egelandsdal/Kruse Smith). (Erverv av aksjer ble ansett reelt, og verdistigningen ble ikke ansett som lønn selv om risikoen i forbindelse med aksjekjøpet var sterkt begrenset gjennom arbeidsgivers finansiering og garanti.)
- HRD i Utv. 2000/1537 (Rt. 2000/1739) (Mo/Pre Finans). (Erverv av aksjer ble ikke ansett reelt, og verdistigningen ble således ansett som lønn.)
- HRD i Utv. 2008/1537 (Rt. 2008/1307) (Alvdal Bygg AS). (Malerfirma drevet som enkeltpersonforetak ble solgt til aksjeselskapet Alvdal Bygg AS. Selgeren hadde tatt ansettelse hos kjøper og forpliktet seg til å arbeide der frem til pensjonsalder. Retten fastholdt at deler av salgsvederlaget ble omklassifisert fra forretningsverdi (goodwill) til vederlag for fremtidig arbeidsinnsats, da deler av den påståtte forretningsverdi var personavhengig og direkte knyttet til at selger tok arbeid hos kjøper.)
- HRD i Utv. 2009/949 (Rt. 2009/813) (Gaard/Tveit). (Som ledd i salg av et selskap til nye eiere forpliktet de tre tidligere arbeidende aksjonærene seg til fortsatt å arbeide i selskapet og å avstå fra konkurrerende virksomhet i tre år. Vederlaget ved overdragelsen ble betalt i tre omganger. Høyesterett kom til at den del av det totale vederlaget som ble betalt i omgang to og tre, måtte klassifiseres som «fordel vunnet ved arbeid». Det faktum at selgerne ble avlønnet til markedslønn forhindret ikke dette, da det var koblingen til selgernes fortsatte arbeide og karensklausulen som var opphav til tilleggsvederlaget.)
- LRD 30. desember 2004 (Gulating) i Utv. 2005/277 (Eskildsen m.fl.). (Deler av vederlag ved salg av aksjer var knyttet opp mot bindingstid for fortsatt arbeid i kombinasjon med avtalt tilbakebetalingsforpliktelse ved eventuelt brudd på bindingsklausulen. Denne delen av vederlaget ble ansett som lønn.)
- LRD 9. juni 2005 (Gulating) i Utv. 2005/907. (Del av vederlag for salg av aksjer var betinget av at selger opprettholdt sitt ansettelsesforhold inntil oppgjørstidspunktet. Vederlaget ble ansett som fordel vunnet ved arbeid.)

#### 4.8 Realisasjonsbegrepet

Om realisasjonsbegrepet som innvinningskriterium, se emnet «**Realisasjonsbegrepet**». Nedenfor nevnes noen rettsavgjørelser hvor spørsmålet har vært om det foreligger en realisasjon (eller avhendelse i forhold til lovgivningen før 1992)

- HRD i Utv. 1971/288 (Rt. 1971/337). (Stetsevarig rett til å holde skogeiendom neddemmet ble ansett som avhendelse, fordi det bare var tilbake en verdiløs formell eieomsrett.)
- HRD i Utv. 1999/477 (Rt. 1998/1425) (Troll Salmon). (Nedskrivning av aksjekapitalen til null og innløsning av aksjer, samtidig med tegning av ny aksjekapital som ledd i en refinansiering, ble ikke ansett som realisasjon. Se også emnet «**Aksjer – realisasjon**», pkt. 3.5.5.)
- HRD i Utv. 2001/417 (Rt. 2001/187) (Media Bergen). (Overdragelse av en aksjepost var ikke proforma i forhold til de tidligere reglene om beregning av personinntekt fra aksjeselskap.)
- HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro). (Overdragelse av aksjene i et datterselskap til et annet datterselskap ble ansett å være en realisasjon.)
- HRD i Utv. 2002/968 (Rt. 2002/798) (Christiania Bank og Kreditkasse (senere Nordea Bank)). (Overdragelser av aksjene i et datterselskap til et annet datterselskap, med påfølgende fusjon av de to datterselskapene slik at det opprinnelige eierforholdet ble gjenopprettet, ble ikke ansett for å være en realisasjon med anledning til tapsfradrag.)

#### 4.9 Vilkår for rett til avskrivninger

For å få rett til avskrivninger på driftsmidler er det bl.a. et vilkår at skattyter har risikoen for driftsmidlets verdireduksjon som følge av slit og elde. Når dette vilkåret ikke er oppfylt, gis det i samsvar med flere høyesterettsdommer ikke fradrag for avskrivninger, se emnet «**Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**» og emnet «**Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi**», pkt. 4.1.1.

### 5 Ulovfestet gjennomskjæring (gruppe 2)

#### 5.1 Generelt

Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen er utviklet gjennom rettspraksis. Spesielt er vilkåret knyttet til de forretningsmessige virkninger eller motiver noe ulikt utformet i ulike høyesterettsavgjørelser. Hvorvidt det er grunnlag for å anvende reglene beror i stor grad på en helhetsvurdering av forholdene i den enkelte sak. Nedenfor er det redegjort for de generelle vilkårene for å anvende denne normen. I tillegg er det omtalt en del typetilfeller hvor spørsmålet om å anvende reglene har vært behandlet. Det må imidlertid alltid foretas en selvstendig vurdering av den enkelte sak. Selv om de faktiske forhold i en sak ligger nær opp til faktum i en annen sak som har vært avgjort av domstolene, kan den nye saken stille seg annerledes. Dette gjelder spesielt hvis det gjelder forsøk på å omgå andre skatteregler enn det som var tilfelle i den første saken.

#### 5.2 Vilkår

Vilkårene for ulovfestet skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring) har fra tid til annen vært formulert noe forskjellig i rettspraksis og juridisk teori. På bakgrunn av senere rettspraksis, for eksempel HRD i Utv. 2006/1416 (Rt. 2006/1232) (Telenor Eiendom Holding AS), må følgende vilkår være oppfylt

- hovedformålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt
- det må etter en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig, være i strid med skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

I utgangspunktet skal skattyters faktiske disposisjoner gis de normale skattemessige virkninger selv om skattyters hovedformål med hele eller deler av transaksjonen har vært å oppnå skattemessige fordeler for seg eller andre. Selv om dette har vært hovedformålet, må det i tillegg foretas en slik totalvurdering, hvor skattyters formål om å spare skatt

vurderes opp mot disposisjonens virkninger mv. og disposisjonens ikke-skattemessige formål.

Jo mer formålsløs og jo mindre virkningene av transaksjonen er når en ser bort fra det skattemessige, dess sterkere har transaksjonen preg av å være et skattemessig arrangement. Det må i tillegg vurderes om virkningene av transaksjonen strider mot den aktuelle skatteregelens formål.

### 5.3 Nærmere om skattyters formål med disposisjonen

#### 5.3.1 Generelt

Hva som er skattyters formål med disposisjonen må vurderes ut fra hva det må antas at skattyter hovedsakelig har lagt vekt på, på bakgrunn av de samlede opplysninger som foreligger i saken, se for eksempel HRD i Utv. 2006/1416 (Rt. 2006/1232) (Telenor Eiendom Holding AS). (Spørsmål om tapsfradrag ved salg av aksjer til et annet selskap innen samme konsern. Vilårene for å kunne kreve tapsfradrag var oppfylt. Høyesterett fant at overdragelsen av aksjene først og fremst var forretningsmessig begrunnet, og grunnvilkåret for å anvende gjennomskjæring var da ikke oppfylt.)

Ved vurderingen av hvilken motivasjon det må antas at skattyter har hatt ved disposisjonen, må det foretas en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Det må bl.a. tas hensyn til hvilke virkninger disposisjonen har. Det er ikke avgjørende hvilken begrunnelse skattyter har gitt for disposisjonen. Er den dominerende virkning av transaksjonen at skattyter sparer skatt, og denne skattebesparelsen er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktoren. I slike tilfeller må det være opp til skattyter å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den alt overveiende viktigste motivasjonsfaktoren for ham.

#### 5.3.2 Forholdet til utenlandsk skatt

Om forholdet til utenlandsk skatt, se HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro). (Overdragelse av aksjene i et datterselskap til et annet datterselskap hadde blant annet som formål å tilpasse seg danske skatteregler som gikk ut på at det utenlandske datterselskaps resultat kunne regnes sammen med resultatet til det danske morselskapet. Tilpasningen til de danske skattereglene ble i forhold til gjennomskjæringsregelen betraktet som et forretningsmessig formål. Høyesterett fant ikke at vilårene for skattemessig tilsidesettelse var oppfylt og morselskapet fikk fradrag for tap ved salget.)

#### 5.3.3 Disposisjoner som inngår i et kompleks av flere disposisjoner

Hvis en disposisjon inngår som ledd i et større kompleks av disposisjoner, skal spørsmålet om skattebesparelsen fremstår som den viktigste motivasjonsfaktoren vurderes ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig enhet. Som eksempler nevnes

- HRD i Utv. 2006/1249 (Rt. 2006/1062). (Fast eiendom ble overført fra far til barn kort tid før overdragelse til tredjemann. Gaveoverføringen av eiendommen fra faren til barna ble ansett privatrettslig gyldig, men gavetransaksjonen ble satt til side og gevinsten ble beskattet hos faren. Flertallet så det som en planlagt sammenhengende transaksjon i flere ledd som skulle gjennomføres i løpet av et kort tidsrom, og som var utelukkende skattemessig motivert og praktisk talt uten egenverdi.)
- HRD i Utv. 2006/1416 (Rt. 2006/1232) (Telenor Eiendom Holding AS). (Spørsmål om tapsfradrag ved salg av aksjer til et annet selskap innen samme konsern. Høyesterett fant at selskapet kunne kreve tapsfradrag. Overdragelsen av aksjene var først og fremst forretningsmessig begrunnet, og grunnvilkåret for å anvende gjennomskjæring var da ikke oppfylt. Ved vurderingen av hva som var den viktigste motivasjonsfaktoren, ble det lagt vekt på at aksjeoverdragelsen inngikk som et ledd i omorganiseringen av konsernet og et ønske om å rendyrke det selgende selskapet som eiendomsselskap. I tillegg ble det lagt vekt på at overdragelsen skulle legges til rette for å finansiere et senere kjøp av de resterende aksjene i det selskap hvis aksjer ble overdratt.)



#### 5.4 Nærmere om totalvurderingen

Ved vurderingen av om det vil være i strid med skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn ved beskatningen, skal i første rekke disposisjonens reelle virkninger vurderes opp mot formålet med disposisjonen. I tillegg kan eventuelle andre relevante hensyn trekkes inn. Vurderingen av om det skattemessige resultatet fremstår som stridende mot skattereglenes formål må foretas på et objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold, jf. for eksempel HRD i Utv. 1999/1381 (Rt. 1999/946) (ABB). (Salg av aksjeselskap med skatteposisjoner. Høyesterett fant at vilkårene for skattemessig tilsidesettelse var oppfylt.)

Ved vurderingen av hvilke virkninger disposisjonen har hatt ut over de skattemessige, skal det legges vekt både på ønskede og ikke-ønskede virkninger. Ønskede virkninger skal imidlertid tillegges større vekt enn virkninger som oppfattes som ulemper. Se HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro ASA). (Organisasjonsmessige ulemper ved at et datterselskap som ble overdratt til et annet dansk datterselskap skulle styres gjennom det danske datterselskapet ble ansett som en relevant forretningsmessig virkning av disposisjonen.)

Det vil ha betydning om disposisjonen har slike ikke-skattemessige virkninger som den aktuelle type disposisjon vanligvis har. Ved salg av fast eiendom vil det for eksempel ikke stride mot skattereglenes formål å utsette salget til et tidspunkt hvor en unngår gevinstbeskatning eller oppnår tapsfradrag, selv om det utelukkende er skattemessige hensyn som gjør at salget utsettes. Som utgangspunkt kan skattyter også velge avtalebetingelser mv. som medfører skattemessige fordeler, når disposisjonen gjennomføres i samsvar med avtalen og betingelsene har en realitet for skattyter. Se som eksempel HRD i Utv. 1977/416 (Rt. 1976/1317) (Harnoll). (Gevinst som etter datidens regler skulle skattlegges etter kontantprinsippet, ble ikke ansett skattepliktig hos selger for den del av salgssummen som skulle utbetales etter selgers død.) Normalt er det heller ikke illojalt å overdra aksjer med det formål å oppnå et fradragsberettiget tap eller å unngå personinntekt, se for eksempel HRD i Utv. 1998/1286 (Rt. 1998/1779) (INA Insurance Services AS). (Det var her ikke grunnlag for gjennomskjæring ved overdragelse av 34 % av aksjene til bror med det formål å unngå personinntekt.) Se også HRD i Utv. 2006/1416 (Rt. 2006/1232) (Telenor Eiendom Holding AS). (Det forelå fradragsrett ved salg av aksjer til et selskap innenfor samme konsern. Når en overdragelse innenfor et konsern anses som en realisasjon i forhold til reglene om tapsfradrag, kunne dette resultat ikke nøytraliseres ved bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.)

En disposisjon vil på den annen side ofte stride mot skattereglenes formål hvis den ikke får slike virkninger som den aktuelle type disposisjon vanligvis har. Typisk gjelder dette hvor det foretas andre disposisjoner omtrent samtidig, slik at de reelle virkningene av den første disposisjonen mer eller mindre oppheves. Når det er nær sammenheng mellom disposisjonene, vil det ofte være grunnlag for å anvende ulovfestede gjennomskjæringsregler. Som eksempler nevnes

- HRD i Utv. II/240 (Rt. 1925/472) (Kallevig). (Det ble ikke gitt fradrag for tap ved salg av aksjer. Det ble lagt vekt på at skattyter gjennom samme megler hadde kjøpt samme antall aksjer i samme selskap til samme pris fire dager tidligere, og at oppjøret for de kjøpte og solgte aksjene foregikk under ett.)
- HRD i Utv. II/323 (Rt. 1927/386). (Det ble ikke gitt fradrag for tap på valuta fordi skattyter samme dag, hos den samme bank, til det samme beløp og til samme kurs kjøpte igjen en fordring i samme valuta.)
- HRD i Rt. 1928/495 (Finne), ikke referert i Utv. (Tap på aksjer solgt over børs ble godkjent til fradrag selv om et tilsvarende antall aksjer ble kjøpt igjen noen dager senere. Kjøpsbeslutningen ble truffet etter salget på grunnlag av nye opplysninger.)
- HRD i Utv. 2004/921 (Rt. 2004/1331) (Aker Maritime ASA). (En overdragelse av aksjer til nyetablert datterselskap etter reglene om konserninterne overføringer umiddelbart forut for fusjon med et selskap utenfor konsernet var utelukkende skattemessig motivert, og innebar en illojal utnyttelse av konsernforskriften. Datterselskapet var kun et unødvendig mellomledd i transaksjonsrekken.)

Tilsvarende har det vært ansett stridende mot formålet med de tidligere reglene om beregning av personinntekt, hvor skattyter i forbindelse med at han selger seg ned i «sitt» selskap, samtidig erverver en tilsvarende andel aksjer i kjøperens selskap. Se følgende høyesterettsavgjørelser

- HRD i Utv. 1998/1267 (Rt. 1998/1764) (Finnøy/Wisth). (Krysseie av aksjer. Høyesterett fant at vilkårene for tilsidesettelse var oppfylt.)
- HRD i Utv. 1998/1276 (Rt. 1998/1771) (Essem). (Krysseie av aksjer. Høyesterett fant at vilkårene for tilsidesettelse var oppfylt. Aksjebytteavtalen opphevet på det nærmeste de normale virkninger som salg av 35 % av aksjene i et selskap medførte, og den hadde heller ikke forretningsmessig basis.)
- HRD i Utv. 2007/512 (Rt. 2007/2009) (Hex AS/Siv.ing. Erling Bjartnes AS). (36 % av aksjene i et selskap ble solgt, samtidig som selgeren ervervet 36 % av aksjene i kjøperens selskap. Ved å motta en tilsvarende aksjepost i et annet selskap som ga omtrent samme avkastning, ble den reelle virkningen av aksjesalglet nøytralisert.)

I noen tilfeller benytter skattyter mer eller mindre irregulære fremgangsmåter for å oppnå et bestemt forretningsmessig resultat, med det siktemål å unngå eller redusere skatten. Ofte skjer dette ved at transaksjoner gjennomføres i flere ledd. Mange slike tilfeller har blitt ansett stridende mot skattereglenes formål. Se for eksempel

- HRD i Utv. 1978/363 (Rt. 1978/60) (Smestad). (Overdragelse til barn var et unødvendig mellomledd ved salg av tomteareal til kommunen.)
- HRD i Utv. 1982/565 (Rt. 1982/789) (Thorkildsen). (En advokat overdro en fast eiendom til advokatfirmaets skattefrie fond, som dagen etter solgte eiendommen videre. Fondet var i salgstransaksjonen en helt ut overflødig omvei.)
- HRD i Utv. 1994/619 (Rt. 1994/499) (Gokstad AS). (Aksjer i Kosmos AS ble solgt til hovedaksjonær på et tidspunkt hvor en forventet at aksjene ville bli kjøpt opp av tredjemann. Kjøpet ble foretatt for å hindre beskatning etter de dagjeldende reglene om betydelig aksjesalg. Transaksjonen hadde ikke noen reell betydning og måtte anses ullojal i forhold til reglene om betydelig aksjesalg. Gevinstbeskatning av selskapet og utbyttebeskatning av hovedaksjonæren ble opprettholdt.)
- HRD i Utv. 2006/1249 (Rt. 2006/1062). (Referert i pkt. 5.3.3.)
- LRD 2. desember 2011 (Agder) i Utv. 2012/42 (Protector Eiendom AS), anke ble nektet fremmet av Høyesterett. (Det ble opprettet et holdingselskap A som morselskap for et nyetablert aksjeselskap B som var et single-purpose-selskap for en eiendom. Ved fisjon med regnskapsmessig og skattemessig virkning per 1. januar 2007, ble eiendommen overført fra C AS til B AS mot vederlagsaksjer i holdingselskap A for aksjonærene i C AS. Aksjene i B AS ble solgt 15. februar 2007, og 18. februar ble morselskapet innfusjonert i C AS. Planene om salg av eiendommen var allerede klare da fusjonsprosessen ble iverksatt. Lagmannsretten fant at vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring var oppfylt. Arrangementet hadde hatt omgåelse av gevinstbeskatningsreglene som hovedsiktemål, noe som innebar en uakseptabel og ullojal omgåelse av skattereglene.)

Er det en fjernere sammenheng mellom transaksjonene, kan det medføre at transaksjonen får tilstrekkelig egenverdi og ikke anses å stride mot skattereglenes formål. Som eksempel nevnes

- HRD i Utv. 1994/428 (Rt. 1994/492) (Railo). (Et selskap hvor skattyter eide alle aksjene ble fusjonert inn i et børsnotert selskap. Aksjene i det børsnoterte selskapet ble solgt 9 måneder senere. Dette salget var ikke skattepliktig, mens et salg av aksjene før fusjonen ville vært skattepliktig etter de dagjeldende reglene om betydelig aksjesalg. Fusjonen og det etterfølgende aksjesalg var ikke i strid med formålet med de dagjeldende reglene om betydelig aksjesalg, blant annet som følge av at skattyter hadde risikoen for kursendringer.)

## 5.5 Eksempler på typetilfeller

### 5.5.1 Tilordning av inntekt/fradrag til riktig skattesubjekt

For juridiske personer som aksjeselskap, stiftelser o.l. er det selskapsformen som legges til grunn som realitet i forhold til reglene om skattesubjekt. Etter rettspraksis er det bare rent

unntaksvis at det kan foretas en skattemessig tilsidesettelse av selskapsformen som sådan, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991–92) pkt. 4.2 (side 39). Hvor selskapsformen utnyttes for å oppnå skattemessige fordeler, har tilsidesettelse av skattyters påstand oftere dreiet seg om spørsmål om tilordning av enkeltposter. Som eksempler vises det til følgende dommer

- HRD i Utv. 1971/282 (Rt. 1971/264) (Kielland). (Skattyter ble ansett som reell eier av aksjer i selskap A som han hadde overført til et selskap B der hans barn eide de fleste aksjene, men som skattyter kontrollerte ved hjelp av A-aksjer. Skattyter ble skattlagt for aksjeutbytte fra selskap A, mottatt av selskap B og som var benyttet til nedbetaling av kjøpesummen for de overdratte aksjene i A.)
- HRD i Utv. 1976/195 (Rt. 1976/302) (Astrup m.fl.). (De opprinnelige aksjonærer i et aksjeselskap ble skattlagt for likvidasjonsutbytte, selv om aksjeselskapet var solgt til et annet aksjeselskap med samme aksjonærer før det ble likvidert.)
- HRD i Utv. 1978/363 (Rt. 1978/60) (Smestad). (Referert i [pkt. 5.4.](#))
- HRD i Utv. 1978/492 (Rt. 1978/1184) (Sømme/Grecon). (Aksjonær ble ikke utbyttebeskattet for fordringer og bankinnskudd overført ved fisjon til nytt aksjeselskap i forbindelse med arveoppgjør.)
- HRD i Utv. 1982/565 (Rt. 1982/789) (Thorkildsen). (Referert i [pkt. 5.4.](#))
- HRD i Utv. 1993/1073 (Rt. 1992/1588) (Loffland Brothers North Sea). (Amerikansk selskap som drev virksomhet i Norge kunne ikke skattemessig anses som eier av bore-rigger som var leid av datterselskap registrert på Bermuda.)
- HRD i Utv. 1994/619 (Rt. 1994/499) (Gokstad). (Referert i [pkt. 5.4.](#))
- HRD i Utv. 2006/1249 (Rt. 2006/1062). (Referert i [pkt. 5.4.](#))
- HRD i Utv. 2008/1764 (Rt. 2008/1537) (Norske Conoco Philips AS). (Spørsmål om tilordning av fordring i konsern. Morselskapet tok opp lån for å yte egenkapital til datterselskapet, for at datterselskapet skulle kunne erverve fordringen. Morselskapet, som var særskattepliktig, fikk dermed redusert den særskattepliktige inntekt. Høyesterett kom til at tilleggsvilkåret for gjennomskjæring ikke var oppfylt, da det etter enn totalvurdering av disposisjonen ikke var i strid med petroleumsskattelovens regel å legge disposisjonen til grunn ved beskatningen.)
- LRD 11. desember 2009 (Gulating) i Utv. 2010/64 (Skadberg). (Spørsmål om gave-disposisjon forut for tomtesalg kunne settes til side, slik at det ble beskatning av tomtegevinst hos giver. Retten fant det var andre grunner enn skattebesparelsen som var hovedformålet og det var heller ikke stridende mot skatteregelens formål å legge gave-disposisjonen til grunn for beskatningen.)
- LRD 1. mars 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/781 (Exxonmobil Exploration and Production Norway AS). (Spørsmål om tilordning av renteinntekter. Morselskapet tok opp lån og brukte beløpet som egenkapitalinnskudd i datter. Datter foretok utlån til uavhengig part for å finansiere bygging av to tankskip. Morselskapet, som var særskattepliktig, fikk redusert sin inntekt fordi renteinntektene på lånet gikk til datter. Gjennomskjæring ble foretatt ved at nettoinntektene på utlånet ble beskattet på mors hånd. Rettens syn var at beslutningen om finansieringsmåten, opprettelsen av datter og beslutningene om inngåelse av flere avtaler inngikk i en tett sammenvevd avtalestruktur som måtte vurderes samlet. Retten fant at det var grunnlag for gjennomskjæring.)

### 5.5.2 Virkninger av realisasjon mv.

Om avgjørelser hvor spørsmålet har vært om det har foreligget en realisasjon i skattemessig forstand, se [pkt. 4.8](#). Nedenfor nevnes eksempler på tilfeller hvor det har foreligget en realisasjon/avhendelse, men hvor det har vært spørsmål om denne skal gis de skattemessige virkninger som skattyter har forutsatt. I noen tilfeller har det vært spørsmål om disposisjonen i stedet skal behandles som en utbytteutdeling. Som eksempler vises det til følgende dommer

- HRD i Utv. II/240 (Rt. 1925/472) (Kallevig). (Referert i [pkt. 5.4.](#))
- HRD i Utv. II/323 (Rt. 1927/386). (Referert i [pkt. 5.4.](#))
- HRD i Rt. 1928/495 (Finne). Ikke referert i Utv. (Referert i [pkt. 5.4.](#))
- HRD i Utv. 1971/282 (Rt. 1971/264) (Kielland). (Referert i [pkt. 5.5.1.](#))
- HRD i Utv. 1976/195 (Rt. 1976/302) (Astrup m.fl.). (Referert i [pkt. 5.5.1.](#))

- HRD i Utv. 1978/492 (Rt. 1978/1184) (Sømme/Grecon). (Referert i [pkt. 5.5.1.](#))
- HRD i Utv. 1994/645 (Rt. 1994/912) (Hovda). (To brødre som eide 50 % hver av aksjene i et selskap overførte aksjene til et tomt selskap som de også eide med 50 % hver. Salget av aksjene var ikke skattepliktig etter de dageldende reglene. Utbetalingen av salgssummen ble ansett som en utbytteutdeling.)
- HRD i Utv. 1996/525 (Rt. 1995/638) (Gundersen og Skau). (Vederlag ved overdragelse av aksjer til holdingselskap eid av de samme aksjonærene ble ikke ansett som utbytte.)
- HRD i Utv. 1999/1571 (Rt. 1999/1347) (Øverbye). (Skattefri gevinst ved innfrielse av fordring på eget aksjeselskap ervervet til vel 9 % av pålydende. Høyesterett fant av vilkårene for tilsidesettelse ikke var oppfylt.)
- HRD i Utv. 2001/1 (Rt. 2000/1865) (Nygård). (Oppskrevne verdier av goodwill og inventar/utstyr ble satt til side ved omdanning av enkeltpersonforetak til DA. Innføring av eget aksjeselskap som ny passiv minoritetsdeltaker (5 %) i virksomheten, medførte ikke bedriftsøkonomiske endringer som kunne hindre tilsidesettelse.)
- HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro). (Overdragelse av aksjene i et datterselskap til et annet datterselskap hadde blant annet som formål å spare utenlandsk skatt. Høyesterett fant ikke at vilkårene for skattemessig tilsidesettelse var oppfylt og morselskapet fikk fradrag for tap ved salget.)
- HRD i Utv. 2006/1416 (Rt. 2006/1232) (Telenor Eiendom Holding AS). (Referert i [pkt. 5.3.3.](#))

### 5.5.3 Organisasjonsmessige endringer mv.

Ofte foretar skattyter organisasjonsmessige endringer mv. for eksempel ved fusjon eller fisjon, for dermed å komme inn under gunstigere skatteregler. Når slike omorganiseringer har normale forretningsmessige virkninger vil de måtte godtas, selv om skattyters hovedformål er å spare skatt. Dette gjelder for eksempel omorganiseringer for å komme inn under fritaksmetoden, tilpasninger til reglene om konsernbidrag mv. Tilsidesettelse kan imidlertid være aktuelt hvis hovedformålet er å spare skatt og transaksjonen bare har ubetydelige forretningsmessige virkninger. Om eksempler på avskjæring av skattemessige virkninger av realisasjon, se [pkt. 5.5.2.](#) Se for eksempel

- HRD i Utv. 1978/492 (Rt. 1978/1184) (Sømme/Grecon). (Referert under [pkt. 5.5.1.](#))
- HRD i Utv. 2002/639 (Rt. 2002/456) (Norsk Hydro). (Referert under [pkt. 5.5.2.](#))
- HRD i Utv. 2004/921 (Rt. 2004/1331) (Aker Maritime ASA). (Referert under [pkt. 5.4.](#))
- LRD 2. desember 2011 (Agder) i Utv. 2012/42 (Fisjon med påfølgende salg av aksjer, referert under [pkt. 5.4.](#))
- BFU 28/2011 (Vilkårene for tilsidesettelse var oppfylt ved fusjon av to selskaper eiet av samme aksjonær hvor det ene selskapet hadde gjeld til aksjonæren som måtte anses som tapt. Etter fusjonen skulle gjelden nedbetales med verdier som skrev seg fra det andre selskapet.)
- BFU 29/2011 (Vilkårene for tilsidesettelse var ikke oppfylt hvor det skulle etableres en holdingstruktur ved fisjon og en etterfølgende rettet emisjon mot de utfisjonerte selskapene.)
- BFU 4/2012 (Vilkårene for tilsidesettelse var oppfylt hvor det ble planlagt et aksjesalg med en etterfølgende utfisjonering av en del av virksomheten ved skjevdelt fisjon og etablering av fisjonsfordring. Skattedirektoratet uttalte at transaksjonen var motivert hovedsakelig ut fra skattemessige hensyn og at dette var i strid med formålet til reglene om skattefri fisjon.)
- BFU 20/2012 (Vilkårene for tilsidesettelse var ikke oppfylt ved etablering av holdingstruktur kombinert med oppsplitting av et selskaps virksomhetsområder. Skattedirektoratet uttalte at den skisserte transaksjonsrekken lå innenfor de formål og tilpasningsmuligheter som skattereglene om skattefrie fusjoner og fisjoner åpner for.)

Om bortfall av skatteposisjoner, se [pkt. 5.5.4](#) og [pkt. 6.](#)

Om et tilfelle hvor vilkårene for tilsidesettelse ikke var oppfylt ved fisjon og etterfølgende salg av aksjer, se BFU 27/2010.

#### 5.5.4 Videreføring av skatteposisjoner

Nedenfor gjengis dommer hvor spørsmålet om bortfall av skatteposisjoner har vært vurdert på grunnlag av ulovfestede gjennomskjæringsregler (før lovfestingen av regelen i sktl. § 14-90). For disposisjoner som etter sin art faller inn under sktl. § 14-90, vil det være naturlig først å vurdere om den bestemmelsen gir grunnlag for tilsidesettelse, se pkt. 6.

- HRD i Utv. 1961/559 (Rt. 1961/1195) (AS Kollbjørg). (Underskudd i innfusjonert selskap hvor virksomheten var opphørt falt bort ved fusjon.)
- HRD i Utv. 1963/419 (Rt. 1963/478) (AS Siraco). (Underskudd fra «dødt og tomt» selskap falt bort ved innfusjonering i et annet selskap.)
- HRD i Utv. 1966/505 (Rt. 1966/1189) (Vestlandske Vassdrag & Kraftselskap AS). (Et aksjeselskap fikk ikke godkjent betinget skattefritak for gevinst ved salg av driftsmidler, fordi hensikten med overtagelsen av selskapet ble ansett å være overføring av fordringer og retten til betinget skattefritak for salgsgevinst.)
- HRD i Utv. 1997/1123 (Rt. 1997/1580) (Zenith Eiendom). (Salg av aksjeselskap med skatteposisjoner. Høyesterett fant at vilkårene for skattemessig tilsidesettelse ikke var oppfylt.)
- HRD i Utv. 1999/1381 (Rt. 1999/946) (ABB). (Salg av aksjeselskap med skatteposisjoner. Høyesterett fant at vilkårene for skattemessig tilsidesettelse var oppfylt.)
- LRD 30. januar 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/507 (Karken AS). (Fremførbart underskudd ble nektet utnyttet mot konsernbidrag. Retten fant at den dominerende virkningen av å erverve aksjene var å spare skatt gjennom å utnytte selskapets fremførbare underskudd.)

#### 5.6 Virkninger av skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring)

Skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring) innebærer at transaksjonen eller deler av den gis andre skattemessige virkninger for skattyter enn det som normalt skulle følge av den.

Den skatterettslige tilsidesettelsen (gjennomskjæringen) har i og for seg ingen privatretslig virkning mellom partene eller overfor tredjemann. Den skatterettslige tilsidesettelse (gjennomskjæring) har heller ingen virkning når det gjelder andre sider ved skattleggingen hos skattyter enn de(n) transaksjon(er) eller del av transaksjon som er satt til side. Hvor langt tilsidesettelsen rekker, må vurderes konkret.

##### Eksempel

*Skattyter har solgt aksjer med tap, men samme dag kjøpt igjen fra en annen enn kjøperen av de første aksjene, det samme antall aksjer i samme aksjeklasse, i samme aksjeselskap og til samme pris. Skattyter vil ved tilsidesettelse etter den ulovfestede norm fortsatt etter en lovmessig rettsanvendelse, anses for skatterettslig å ha realisert tapet på de solgte aksjene. Det gis likevel ikke fradrag for tapet som i dette tilfellet er den skattemessige virkningen av rettsanvendelsen. Tilsidesettelsen gjelder med andre ord tapsfradraget, se HRD i Utv. II/240 (Rt. 1925/472). Dette gjelder selv om både kjøp og salg er reelle og privatrettslig bindende mellom partene. I forhold til kjøperen av skattyters aksjer og til selgeren av de aksjene skattyter kjøpte, gis avhendelsene vanlige skattemessige virkninger. Eventuell restgjeld som følger av kjøpsavtalen og renter vedrørende gjeld, behandles på vanlig måte.*

## 6 Bortfall av skatteposisjoner etter sktl. § 14-90 (gruppe 3)

### 6.1 Generelt

For selskap eller sammenslutning som nevnt i sktl. § 2-2 (1) og (2), er det en særskilt lovbestemmelse i sktl. § 14-90 om skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring). Etter denne bestemmelsen kan et selskap mv. bli nektet å nyttiggjøre seg bestemte skatteposisjoner når selskapet mv. er part i en omorganisering etter sktl. kap 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen er det overveiende motiv. «Overveiende» betyr mer enn 50 %, og denne bestemmelsen kan derfor komme til anvendelse selv om de forretningsmessige virkninger ikke er uvesentlige. Bestemmelsen kommer til anvendelse på tilfeller der det ikke ville vært aktuelt å anvende reglene om ulovfestet gjennomskjæring.

## 6.2 Hvilke selskaper omfattes av bestemmelsen

Bestemmelsen gjelder følgende selskaper og sammenslutninger hjemmehørende i Norge

- aksjeselskap
- allmennaksjeselskap
- selveiende finansieringsforetak, herunder sparebank
- gjensidig forsikringsselskap, etter sktl. § 2-2 (1) bokstav c
- samvirkeforetak, etter sktl. § 2-2 (1) bokstav d
- selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til dets kapital
- statsforetak
- interkommunale selskaper
- deltakerlignede selskaper

## 6.3 Vilkår for å bruke bestemmelsen

Følgende vilkår må være oppfylt for at bestemmelsen får anvendelse

- selskapet har skatteposisjoner som ikke har tilknytning til eiendel eller gjeldspost
- selskapet er part i omorganisering etter sktl. kap. 11, eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon
- det er sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen

Det skattemessige motiv må vurderes på samme måte som etter den opphevede sktl. § 11-7 (4), se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) kap. 6 pkt. 6.5.7.4. Dette innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen. Nærmere om vurderingen etter den opphevede sktl. § 11-7 (4), se Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) side 32 annen spalte/pkt. 2.3.5.4. Se også LRD 9. desember 2002 (Borgarting) i Utv. 2003/268 (Monsun AS). (Retten kom til at underskuddet var i behold.)

For transaksjoner som involverer selskaper med skatteforpliktende generelle posisjoner, må spørsmålet om motivet er å utnytte posisjonene vurderes ut fra om det ved transaksjonen etableres en bedret mulighet til å avregne disse mot posisjoner som representerer fordeler eller løpende underskudd.

Bestemmelsen har bare betydning for skatteposisjoner som ikke har tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Slik skatteposisjon vil for eksempel være underskudd, gevinst- og tapskonto, samt tomme saldoer, enten de er negative eller positive. Tapsposisjon knyttet til uerholdelig fordring klassifiseres som generell skatteposisjon uten tilknytning til eiendel, jf. LRD 4. september 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/1329 (Caretaker AS).

Brukes bestemmelsen, skal slike skatteposisjoner enten

- falle bort, dersom posisjonen representerer en skattefordel, eller
- inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd, dersom den representerer en skatteforpliktelse

Skatteposisjoner som er knyttet til eiendeler eller gjeldsposter, og som derfor ikke omfattes av sktl. § 14-90, er for eksempel negativ saldo som ikke er tom, og avsetning til valutatap på langsiktige fordringer eller gjeld.

## 6.4 Eksempler på typetilfeller

Som eksempel på bruk av sktl. § 14-90 nevnes

- LRD 4. september 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/1329 (Caretaker AS). (Fusjon av selskap med skattefordeler ble for dette selskapets vedkommende ansett overveiende skattemessig motivert, slik at skatteposisjonene falt bort.)

Som eksempler på bruk av den tidligere bestemmelsen i sktl. § 11-7 (4) nevnes

- LRD 9. desember 2002 (Borgarting) i Utv. 2003/268 (Monsun AS). (Fisjon var ikke skattemessig motivert, slik at fremførbart underskudd var i behold.)

- LRD 24. mai 2005 (Borgarting) i Utv. 2005/783 (Bekkestua Eiendom AS). (Aksjer i selskap med store underskudd ble solgt for så å bli fusjonert med det kjøpende selskap. Retten til å fremføre underskuddet var i behold.)
- URD 27. november 2002 (Heggen og Frøland tingrett) i Utv. 2003/342 (Askim Produksjonspark AS). (Fusjon var gjennomført for å rydde opp i konsernstruktur og var ikke gjennomført for å oppnå skattemessige fordeler. Den medførte heller ikke økte fradragsmuligheter.)

## 7 Tilsidesettelse etter sktl. § 13-1 (Interessefellesskap) (gruppe 4)

### 7.1 Hovedregel

Sktl. § 13-1 kommer først og fremst til anvendelse ved verdsetting av ytelser mellom skattyter og annen person, selskap eller innretning. Bestemmelsen kan også benyttes til å omklassifisere en transaksjon, for eksempel fordi parter kan ha felles interesse i å få en transaksjon klassifisert på en bestemt skatterettslig måte.

Sktl. § 13-1 (1) angir vilkårene for å sette skattyters påstand til side. Bestemmelsen gjelder både formue og inntekt. For at skattegrunnlaget skal kunne endres for noen av partene, må ligningsmyndighetene sannsynliggjøre følgende

- at det foreligger interessefellesskap mellom partene
  - at skattyters formue eller inntekt er redusert
  - at interessefellesskapet har vært årsak til at formuen eller inntekten har blitt redusert
- Det er ikke knyttet noe illojalitetsvilkår til denne bestemmelsen.

Ved skjønnsutøvelsen skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, jf. sktl. § 13-1 (3).

Ved anvendelsen av sktl. § 13-1 kan domstolene prøve om vilkårene for å anvende skjønn etter første ledd er oppfylt, men domstolene har begrenset rett til å prøve skjønnsutøvelsen etter tredje ledd, se HRD Utv. 2012/1156 (Rt. 2012/1025) (Norland).

### 7.2 Når foreligger interessefellesskap

Interessefellesskap vil foreligge når partene i et rettsforhold har felles interesse. Rettsforholdet kan reguleres direkte, f.eks. ved eierinteresser eller mer indirekte, f.eks. morselskaps styring av forholdet mellom datterselskaper. Videre kan forholdet mellom partene reguleres mer eller mindre skjult, f.eks. ved underliggende avtaler. I et familieforetak vil det rettslige forhold ikke uten videre tre klart frem.

Disposisjonene mellom partene vil kunne være høyst forskjellige. Typiske disposisjoner er transaksjoner mellom mor- og datterselskap og transaksjoner mellom personlig hovedaksjonær og selskap. Se for øvrig nedenfor.

### 7.3 Redusert skattegrunnlag

Ved vurderingen av om partene har forskjøvet skattegrunnlaget, må en sammenligne med hva skattegrunnlaget hos hver av partene ville blitt i et uavhengig forhold (armlengdeprinsippet). Det er tilstrekkelig at formue/inntekt blir redusert hos en av partene, uansett om formue/inntekt ved en forskyvning ville økt tilsvarende hos den andre part, slik at den samlede formue/inntekt blir lik, se LRD 5. november 1993 (Gulating) i Utv. 1994/1160. Se også FIN 18. juni 1996 i Utv. 1996/1147.

Om reduksjon av norsk skattegrunnlag i forhold til utlandet og om OECDs retningslinjer for internprising, se emnet «Internprising – (transfer pricing)», pkt. 2.2.

### 7.4 Årsakssammenheng

#### 7.4.1 Generelt

Den ene part må ha fått redusert formue og/eller inntekt pga. interessefellesskapet. Det er derfor et vilkår at det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntekts- eller formuesreduksjonen hos en av partene i forholdet. Hvis begge parter er bosatt/hjemmehørende i Norge, gjelder de vanlige bevisreglene, jf. lignl. § 8-1, også når det gjelder kravet til årsakssammenheng. Hvis det foreligger et interessefellesskap og formuen eller inntekten er redusert, er kravet til årsakssammenheng oppfylt hvis det er sannsynlig at formues- eller inntektsreduksjonen er en følge av interessefellesskapet. Det samme

gjelder hvis den ene parten er bosatt i en stat innenfor EØS, og Norge kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, jf. sktl. § 13-1 (2).

#### 7.4.2 *Omvendt bevisbyrde i forhold til visse utenlandske parter*

Skattemessig tilsidesettelse på grunnlag av interessefellesskap er særlig aktuelt i forhold til utenlandske interessenter som vern mot reduksjon av det norske skattegrunnlag. Det gjelder da en særlig bevisbyrderregel, jf. sktl. § 13-1 (2). Den utenlandske part kan være en person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet som eier selskap i Norge. Men den utenlandske part kan også være selskap hjemmehørende i utlandet som eies av person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge.

Hvis den utenlandske part er bosatt/hjemmehørende i land utenfor EØS, er det for ligningsmyndighetene tilstrekkelig etter sktl. § 13-1 (2) å påvise at det er grunn til å anta at inntekt eller formue i Norge er redusert i forbindelse med transaksjoner og mellomværender overfor utenlandske personer eller selskaper mv. Det blir deretter opp til skattyter å godtgjøre at interessefellesskap ikke foreligger eller at interessefellesskapet ikke har ført til reduksjon i inntekt eller formue, se Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s. 57. Se også HRD i Utv. 1999/1349 (Rt. 1999/1087) (Baker Hughes). (Høyesterett fant at skattyters inntekt var redusert på grunn av interessefellesskap ved innleie av utstyr fra selskap i samme konsern.) Denne bevisbyrderregelen gjelder også hvis den annen part er bosatt/hjemmehørende i en stat innenfor EØS, hvis Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, jf. sktl. § 13-2 (2). Det er i denne sammenheng avgjørende om den aktuelle overenskomsten hjemler adgang for Norge til å kreve opplysninger om det forhold som er bevisetema, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) pkt. 4.2.4. Om hvilke land Norge kan kreve opplysninger fra, se vedlegg 1 til Skattedirektoratets retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettingen ved kontrollerte transaksjoner. Retningslinjene er publisert på [skatteetaten.no/](http://skatteetaten.no/) internprising.

Om hvilke stater EØS-området omfatter, se emnet «[Merkostnader – EØS-pendlere](#)», pkt. 1.2.

Er det tatt forbehold som innebærer at opplysninger ikke kan gis om bestemte forhold, for eksempel på grunn av interne bestemmelser om taushetsplikt i det annet land, gjelder de særlige bevisreglene.

### 7.5 *Virkning*

Når vilkårene for skattemessig tilsidesettelse foreligger skal ligningsmyndighetene foreta beløpsmessige endringer i formue/inntekt hos den som har fått formue/inntekt redusert slik at skattegrunnlaget vil tilsvare det skattyter ville ha blitt lignet for i et uavhengig forhold, jf. sktl. § 13-1 (3). Det er ikke nødvendig å spesifisere hvorledes de skjønnsmessige beløp er fremkommet, men det må fremgå hva ligningsmyndighetene har tatt hensyn til ved skjønnsfastsettingen. Dreier det seg om norske skattesubjekter, må det foretas tilsvarende endringer hos den annen part. Det er ingen betingelse at det foretas tilsvarende endringer av de utenlandske skattemyndighetene ved beskatning i utlandet, se for øvrig de særskilte bestemmelser i skatteavtalene.

Den skattemessige bedømmelse får ikke i seg selv noen virkning for det privatrettslige forhold mellom partene og den øvrige skattemessige behandling.

### 7.6 *Særlig om lønnarbeidsgodtgjørelse fra selskap*

Arbeider skattyter i et aksjeselskap eller deltakerlignet selskap som han står i interessefellesskap med og ikke tar ut en lønn/arbeidsgodtgjørelse fra selskapet som står i forhold til arbeidsinnsatsen, vil det normalt ikke være grunnlag for å fastsette lønn/arbeidsgodtgjørelse ved skjønn. Se nærmere SKD 24. mars 2009 i Utv. 2009/1284. Om tilfeller hvor godtgjørelsen utbetales til et mellomliggende selskap, se [pkt. 4.5](#).



## 7.7 Forholdet til uttaksbestemmelsen

Ved uttak av formuesgjenstand, vare eller tjeneste, der vilkårene for å anvende uttaksbestemmelsen i sktl. § 5-2 ikke er oppfylt, kan sktl. § 13-1 ikke anvendes som alternativ beskatningshjemmel. Om uttaksregelen, se emnet «[Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester](#)».

Er vilkårene for uttaksbeskatning i sktl. § 5-2 oppfylt, og interessefellesskapet har medført en inntektsreduksjon, gir sktl. § 13-1 i visse tilfeller hjemmel til å fastsette en inntektsøkning som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.

Det forekommer at et selskap eier et verdifullt formuesobjekt som for eksempel bolig, fritidsbolig, båt mv. som disponeres av eiere til private formål. Boligen eller fritidsboligen kan være spesielt stor og innholdsrik, ha en luksuriøs innredning og/eller fasiliteter som svømmebasseng, brygge, båthus mv. For slike objekter er det ofte ikke noe reelt leiemarked og spørsmålet er da hvordan man skal verdsette riktig uttaksverdi på selskapets hånd.

Hvis leieverdien i markedet er vesentlig lavere enn eierens oppofrelse kan det være aktuelt å anvende sktl. § 13-1 ved fastsettingen av uttaksverdien, se for eksempel HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS). Ligningsmyndighetene er da ikke bundet til å fastsette uttaksverdien til hva eieren kunne få ved utleie til andre. I stedet kan fordelens settes til beregnet kapitalkostnad tillagt kostnader vedrørende formuesobjektet. Slik fastsetting forutsetter at vilkårene i sktl. § 13-1 er oppfylt, se [pkt. 7.2](#). For at man skal kunne fravike bestemmelsen i § 5-2 hvorefter fordelens skal fastsettes til omsetningsverdi, og anvende § 13-1 som gir anvisning på en armlengdevurdering, må vilkårene i § 13-1 være oppfylt.

Interessefellesskap vil foreligge hvor det gjelder en ansatt med eierposisjon eller en nøkkelperson i selskapet.

En inntektsreduksjon for selskapet vil foreligge hvis leie til markedspris er lavere enn selskapets oppofrelse. Utgangspunktet er at fordelens fastsettes for hvert enkelt inntektsår. Ved spørsmålet om det foreligger inntektsreduksjon, skal det ikke tas hensyn til formuesobjektets potensielle verdistigning.

Ved vurderingen av om det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen, må det vurderes om det er en normal forretningsmessig disposisjon eller om det er en selskapsfremmed disposisjon som bare er begrunnet ut fra interessefellesskapet. Momenter i denne vurdering vil være om det er tale om en disposisjon som beror på forretningsmessige vurderinger, selskapets formål og om bedriftsøkonomiske hensyn, herunder selskapets økonomi, har vært bestemmende ved beslutningen om å gjennomføre disposisjonen. Formuesobjektets potensielle verdistigning vil kunne få betydning ved denne vurderingen.

Fordelen fastsettes til selskapets kostnader tilknyttet formuesobjektet med tillegg av en beregnet kapitalkostnad og en beregnet forrentning av kapitalen. Kapitalkostnaden beregnes som en prosentsats av formuesobjektets opprinnelige kostpris, med tillegg av eventuelle senere påkostninger. Hvis formuesobjektet er avskrivbart, kan kapitalkostnadene fastsettes til foretatte regnskapsmessige avskrivninger. Fordelen skal ikke reduseres med eventuell verdistigning på formuesobjektet. Satsen for forrentningen settes tilsvarende satsen for rimelige lån i arbeidsforhold.

Tilsvarende verdi legges til grunn ved fordelsbeskatning av brukeren, for eksempel ved utbyttebeskatningen.

Eksempler fra rettspraksis om verdsetting av uttaksfordel og/eller utbyttefordel

- LRD 5. november 1993 (Gulating) i Utv. 1994/1160. (Bolig ble solgt fra hovedaksjonær til eiendomsselskap og brukt som selgers bolig etter overdragelsen. Ved ligningen ble aksjonæren utbyttebeskattet for differansen mellom en forrentning av kjøpesummen, med tillegg av vedlikeholdsutgifter, og en fastsatt leie for fordel av bolig i arbeidsforhold (lønn). Retten fastholdt ligningen og bemerket at skjønnsutøvelsen verken var vilkårlig eller åpenbart urimelig.)
- LRD 18. mai 2007 (Hålogaland) i Utv. 2007/1083. (Aksjeselskap oppførte tre eneboliger hvorav to ble bebodd av aksjonærene med familie. Det forelå ingen inntektsreduksjon, fordi boligene ble oppført for å sikre nøkkelpersoner for virksomheten.)

- LRD 4. juli 2007 (Agder) i Utv. 2007/1280. (Det var adgang for ligningsmyndighetene til skjønnsmessig fastsetting av leieverdi for eneaksjonær som benyttet selskapets boligeiendom.)
- LRD 5. juni 2009 (Eidsivating) i Utv. 2009/971. (Selskap hadde ervervet en tomt og bygd hytte på tomten. Ligningsmyndighetene hadde uttaksbeskattet selskapet for rentekostnader og driftskostnader, men lagmannsretten fant at hytta måtte anses som en investering for selskapet og at det ikke var grunnlag for uttaksbeskatning. Det ble vektlagt at hytta var blitt brukt av selskapet, som sted for arbeid med nye tekster, melodier og innspillinger.)
- LRD 12. januar 2010 (Gulating) i Utv. 2010/224 (Yris Eiendom AS). (Kjøp av båt ble ansett som en selskapsfremmed disposisjon for et høyfjellshotell.)
- LRD 6. august 2010 (Borgarting) i Utv. 2010/1303. (Far og datter eide 50 % hver av aksjene i et eiendomsselskap. Selskapet kjøpte to ridehester som ble brukt av datteren sine to mindreårige døtre som begge var aktive ryttere. Kun døtrene hadde fordel av hesteholdet. Spørsmålet var hvordan utbyttefordelen skulle verdsettes. Fordelen ble satt til de utgifter selskapet hadde hatt ved hesteholdet. Retten viste i den forbindelse til HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS)).
- URD 25. november 1998 (Sandefjord byrett) i Utv. 1999/650. (Saken gjaldt fordelsbeskatning av bolig i arbeidsforhold. Boligen var meget kostbar og hadde et boligareal på ca. 550 kvm. Det var ikke noe leiemarked for tilsvarende bolig i distriktet, og fordelen kunne ikke da begrenses til en antatt utleieverdi. Ved den skjønsmessige fastsettingen av fordelene ble det sett hen til selskapets investering og kostnader knyttet til boligen, herunder forrentning av investert kapital.)

### 7.8 Rettsavgjørelser som gjelder interessefellesskap

Om eksempler på rettsavgjørelser som gjelder internprising, se emnet «[Internprising – \(transfer pricing\)](#)», pkt. 4.

Som eksempler på andre rettsavgjørelser som gjelder interessefellesskap nevnes

- HRD i Utv. 2000/1519 (Rt. 2000/1473) (Brødrene Dahl AS). (Morselskap krevde fradrag for tap ved å overta ansvar for et datterselskaps gjeld, som morselskapet sammen med andre datterselskaper var solidarisk ansvarlig for på grunnlag av en konsernkontoavtale. Det var ikke grunnlag for å redusere morselskapets fradrag, fordi morselskapet ikke hadde krevd regress hos de øvrige selskapene i konsernet.)
- HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS). (Referert under pkt. 7.7.)
- HRD i Utv. 2007/1063 (Rt. 2007/1025) (Statoil Angola). (Morselskap kunne yte rentefritt lån til utenlandsk datterselskap når datterselskapet ikke hadde lånekapasitet til å betale renter. Det var ikke grunnlag for å tilsidesette konsernets fordeling av debitorselskapets lånekapasitet mellom det långivende konsernselskap etter sktl. § 13-1.)
- HRD i Utv. 2010/1083 (Rt. 2010/790) (Telecomputing AS). (Spørsmål om krav på fradrag for tap på kapitaloverføringer til et amerikansk datterselskap som oversteg datterselskapets lånekapasitet. Høyesterett kom til at det forelå en alminnelig tilbakebetalingsplikt, og at overføringene derfor i sin helhet måtte anses som lån. Høyesterett viste til at valget av finansieringsform hadde en selvstendig forretningsmessig begrunnelse og la til grunn at det ikke var årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen. Retten fant derfor at det ikke var grunnlag for omklassifisering fra lån til egenkapitaltilskudd etter sktl. § 13-1.)
- LRD 15. januar 2007 (Agder) i Utv. 2007/348 (Lundhs Labrador AS m.fl.). (To aksjeselskaper som var aktører innen larvikittindustrien i 1996 overdro sine rettigheter til å utvinne stein til et deltakerlignet selskap eid med 50 % hver av de to selskapene. Det forelå interessefellesskap og inntektsreduksjon, slik at det var grunnlag for skjønnsmessig fastsetting av verdien på de overdratte rettighetene.)
- LRD 18. mai 2007 (Hålogaland) i Utv. 2007/1083. (Referert under pkt. 7.7.)
- LRD 4. juli 2007 (Agder) i Utv. 2007/1280. (Referert under pkt. 7.7.)
- LRD 19. januar 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/210 (Lyse Energi AS). (Retten fant at det ikke var grunnlag for skjønnsmessig reduksjon av rentefoten på lån gitt av selskapets

eierkommuner. Opptak av ansvarlig lån fra eierne ble ansett som et bevisst valg av strategi i samsvar med selskapets interesser, selv om det også hadde en skattemessig gunstig bivirkning for eierne.)

### 7.9 Administrative uttalelser

Som eksempler på administrative uttalelser nevnes

- FIN 18. august 1988 i Utv. 1988/723 (bruk av § 54 (1), nåværende sktl. § 13-1, ved vederlagsfri overføring til «eget» aksjeselskap.)
- FIN 29. april 1997 i Utv. 1997/624 (om skatteplikt ved vederlagsfri overføring av aksjer som uformelt aksjonærinnskudd i et annet aksjeselskap.)
- FIN 13. juni 1997 i Utv. 1997/895 (om den skattemessige behandling av rentefrie lån ytt til datterselskap.)

### 8 Oppgaveplikt

Visse selskaper og innretninger skal som vedlegg til selvangivelsen levere skjemaet «Kontrollerte transaksjoner og mellomværender» (RF-1123). Om denne oppgaveplikten, se emnet «Opplysningsplikt om egne forhold», pkt. 5.

### 9 Dokumentasjonsplikt

Visse selskaper og innretninger har plikt til å utarbeide skriftlig dokumentasjon vedrørende transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger (kontrollerte transaksjoner), jf. lignl. § 4-12 nr. 2 og FINs forskrift 7. desember 2007 nr. 1369. Om denne dokumentasjonsplikten, se emnet «Internprising – (transfer pricing)», pkt. 7.

## Tilskudd – offentlige tilskudd

- Sktl. § 5-15 (1) bokstav b, § 5-31 bokstav a, § 5-42 bokstav e, § 5-43 (1), § 14-42 (2) bokstav a og § 14-44 (1).

### 1 Hva behandles i dette emnet

Nedenfor behandles bare tilskudd fra det offentlige. Om tilskudd fra andre, se henholdsvis emnene «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.» og «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold».

### 2 Oversikt over offentlige tilskudd

Offentlig tilskudd kan stort sett deles inn i

- bostøtte
- driftstilskudd
- etablererstipend
- investeringstilskudd
- kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven
- sosiale tilskudd
- stønad etter lov om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere
- tilskudd til dekning av kostnader i virksomhet
- tilskudd til bedring av funksjonsevnen i arbeidslivet
- tilskudd i forbindelse med reduksjon eller opphør av virksomhet
- tilskudd til dekning av private kostnader
- tilskudd under militærtjeneste.

Se også emnet «Jordbruk – allment».

Offentlig tilskudd/lån kan gis på ulike 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 pkt. 4.

### 3 Nærmere om ulike former for tilskudd (alfabetisk ordnet)

#### 3.1 Bostøtte

Bostøtte etter forskrift 19. juni 2009 nr. 699 om bustøtte (lov 29. mai 2009 nr. 30 om Husbanken) og kommunal bostøtte utenfor arbeidsforhold, er skattefrie, jf. sktl. § 5-43 (1) bokstav f.

#### 3.2 Driftstilskudd

Driftstilskudd fra det offentlige behandles som skattepliktig inntekt.

#### 3.3 Etablererstipend

Etablererstipend, f.eks. fra Innovasjon Norge, er et økonomisk tilskudd til planlegging og etablering av egen virksomhet. Slike stipend anses som skattepliktig virksomhetsinntekt.

#### 3.4 Investeringsstilskudd

Investeringsstilskudd er som hovedregel skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1.

For tilskudd fra Staten, en kommune eller et selskap med offentlig støtte, til erverv av driftsmiddel, skal beskatningen gjennomføres ved at kostprisen på driftsmidlet reduseres, jf. sktl. § 14-42 (2) bokstav a, annet punktum. Også investeringsstilskudd som gjelder ikke-avskrivbare driftsmidler eller andre formuesobjekter kan nedskrives på inngangsverdi, og kommer dermed ikke til beskatning i utbetalingsåret, se BFU 59/2007.

Følgende tilskudd skal ikke regnes som inntekt, jf. sktl. 5-31 bokstav a, og heller ikke redusere avskrivningsgrunnlaget, jf. sktl. § 14-42 (2) bokstav a siste punktum:

- tilskudd som gis til investering i distriktene etter forskrift gitt av Kommunal- og regionaldepartementet den 15. desember 2006 nr. 1455 om geografisk virkeområde og bruk av dei regional- og distriktpolitiske verkemidla.
- tilskudd til investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr etter forskrift 28. januar 2009 nr. 75 om midler til bygdeutvikling (BU-midler), når tilskuddet gis til investering i kommune som omfattes av § 3 bokstav a i forskrift 15. desember 2006 nr. 1455 om geografisk virkeområde og bruk av dei regional- og distriktpolitiske verkemidla.

For begge tilskuddstypene gjelder at de skal regnes som en del av vederlaget hvis driftsmidlet realiseres innen fem år etter at det ble ervervet, jf. sktl. § 14-44 (1) annet punktum.

#### 3.5 Kvalifiseringsstønad etter lov om sosiale tjenester i NAV

Kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-42 bokstav e. Kvalifiseringsstønaden inngår også i personinntektsgrunnlaget, jf. sktl. § 12-2 (1) bokstav h, se Ot.prp. nr. 70 (2006–2007) kap. 8.

#### 3.6 Sosiale tilskudd

##### 3.6.1 Tilskudd i trygdeordning o.l.

Tilskudd som ytes på sosialt grunnlag, er i alminnelighet ikke skattepliktig inntekt. Når slike skattefrie tilskudd ytes etter bestemmelsene i folketrygdloven, og skal dekke kostnader som kan gi rett til inntektsfradrag, må det tas hensyn til tilskuddet ved avgjørelse av størrelsen på fradraget.

Enslige foreldre som mottar stønad for barnepass, kan bare gis foreldrefradrag i den utstrekning kostnadene til barnepass overstiger stønaden. Om tilskudd til dekning av sykdomskostnader, se emnet «Særfradrag – sykdom eller svakhet».

Barnetrygd etter lov 8. mars 2002 nr. 4 om barnetrygd er skattefrie, jf. sktl. § 5-43 (1) bokstav a.

##### 3.6.2 Tilskudd etter lov om sosiale tjenester i NAV

Bidrag til livsopphold etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, er ikke skattepliktig inntekt selv om den ytes som regelmessig støtte over en periode, jf. sktl. § 5-43 (1) bokstav c. Dette gjelder selv om det er satt som betingelse for å motta stønaden at mottakeren utfører arbeidsoppgaver for kommunen.

Bidrag til livsopphold som nevnt ovenfor reduserer ikke mottakerens fradragsberettigede kostnader, selv om tilskuddet er gitt til dekning av slike kostnader. Dette gjelder for eksempel dekning av gjeldsrenter på bolig, se FIN 13. september 1990 i Utv. 1990/1092.

### 3.6.3 *Kontantstøtte til småbarnsforeldre*

Kontantstøtte etter lov 26. juni 1998 nr. 41 om kontantstøtte til småbarnsforeldre er skattefri, jf. sktl. § 5-43 (1) bokstav b. Kontantstøtte til småbarnsforeldre som ytes av kommune er også skattefri.

Kontantstøtte til småbarnsforeldre skal ikke redusere eventuelt foreldrefradrag. Om foreldrefradrag se emnet «**Foreldrefradrag**».

### 3.7 *Stønad etter lov om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere*

Introduksjonsstønad etter kap. 3 i lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-42 bokstav e.

### 3.8 *Tilretteleggingstilskudd fra NAV*

Etter forskrift 19. desember 2003 nr. 1671 om tilretteleggingstilskudd gitt med hjemmel i folketryktdoven § 8-6 og § 21-12, kan en arbeidsgiver få dekket kostnader fra NAV som kompensasjon for virksomhetens merutgifter eller merinnsats i forbindelse med et konkret tilretteleggingstiltak. Slikt tilskudd er skattepliktig inntekt for arbeidsgiver men utløser ikke skatteplikt for den ansatte. Utbetaler arbeidsgiver tilskuddet til arbeidstaker, vil dette i utgangspunktet være lønn.

### 3.9 *Tilskudd til bygging av bolig*

Offentlige tilskudd til dekning av kostnader ved bygging av bolig utenfor virksomhet er i utgangspunktet skattefrie. Inngangsverdien reduseres med tilskuddet.

### 3.10 *Tilskudd til dekning av kostnader i virksomhet*

Offentlige tilskudd til dekning av kostnader i virksomhet reduserer den kostnaden som skal dekkes av tilskuddet. Bare eventuell udekket kostnad kan føres til fradrag. Er tilskuddet større enn den kostnaden som skal dekkes, er overskuddet normalt skattepliktig inntekt. Tilskudd fra en kommune eller et selskap med offentlig støtte til erverv av driftsmiddel, skal redusere inngangsverdien jf. sktl. § 14-42 (2) bokstav a. Om skattefritak for overskudd på tilskudd til nydyrking og overflatedyrking, se emnet «**Jordbruk – allment**».

### 3.11 *Tilskudd til dekning av private kostnader*

Offentlige tilskudd til dekning av private kostnader er i utgangspunktet skattefrie. Dersom tilskuddet er ytet til dekning av fradragsberettigede private kostnader, skal fradraget som hovedregel reduseres med tilskuddet. Om særlige unntak for tilskudd til arbeidsreise etter ftrl. § 8-14, se emnet «**Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)**», pkt. 2.8, pkt. 2.9.6 og pkt. 2.9.7. Skal tilskuddet dels også dekke kostnader som ikke er fradragsberettigede, anses tilskuddet å dekke de ikke-fradragsberettigede kostnadene først.

### 3.12 *Tilskudd under militærtjeneste*

Om utbetaling av forsørgertillegg mv. til vernepliktige, se emnet «**Forsvarspersonell**».

## 4 **Betingede tilskudd**

Om skatte- og regnskapsmessig behandling av offentlige tilskudd som på visse vilkår skal tilbakebetales, se FIN 6. mars 2000 i Utv. 2000/946. Om ettergivelse av betinget lån, se emnet «**Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.**».

## 5 **Tidfesting av inntekt**

I utgangspunktet skal tilskuddet tidfestes etter de vanlige reglene, se emnene om tidfesting av inntekter og kostnader.

Utbetales skattepliktig tilskudd i år før kostnaden er påløpt, kan inntektsligning av tilskuddet utsettes til det senere året kostnaden påløper. Dette vil forekomme f.eks. ved utbetaling av etableringstilskudd og lignende tilskudd til nyetablering.

# Tomt

- Sktl. § 5-1, § 9-3 (8) og § 14-52.
- FFSFIN § 9-8.
- Takseringsreglene § 1-1-2.

## 1 Formuen

### 1.1 Bebygde tomter

Bebygde tomter verdsettes normalt sammen med bygningen(e) etter reglene for slike eiendommer. Nærmere om verdsettingen i slike tilfeller, se emnene «[Bolig – formue](#)» og «[Formue](#)».

### 1.2 Ubebygde tomter

#### 1.2.1 Ubebygde næringstomter

Om verdsetting av ubebygde næringstomter, se emnet «[Formue](#)», pkt. 8.8.

#### 1.2.2 Andre ubebygde tomter

Ved første gangs taksering av andre ubebygde tomter enn næringstomter, skal ligningsverdien verken overstige 80 % av eiendommens kostpris eller 80 % av markedsverdien, se takseringsreglene § 1-1-2.

Er det nedlagt byggeforbud i området, vil dette påvirke verdsettingen. Ved verdsettingen av en nyutskilt, ubebygget tomt, må det tas hensyn til nivået for ligningstakstene for sammenlignbare ubebygde tomter i kommunen. Så lenge en boligtomt ikke er bebygd, omfattes ikke tomten av reglene om formuesverdsetting av bolig- og fritidseiendommer.

### 1.3 Rettigheter/Bortfestede tomter

Om verdsetting av rettigheter/bortfestede tomter, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

## 2 Løpende avkastning

Inntekt ved utleie av tomt og bortfeste av andre rettigheter tilknyttet tomt, er skattepliktig inntekt. Om festeavgift mv., se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

## 3 Realisasjon

### 3.1 Generelt

Her behandles bare realisasjon av

- ubebygget grunnareal
- delvis bebygget grunnareal, dvs. eiendom med bygninger og tilhørende grunnareal som utgjør mer enn det som anses å være en naturlig arrondert tomt
- fullt utbygget eiendom, (dvs. eiendom med bygninger, men ikke med mer enn en naturlig arrondert tomt), men hvor bebyggelsen er av relativt liten verdi i forhold til den totale omsetningsverdien, eller
- tomt som er stettevarig bortfestet mot løpende vederlag eller er bortfestet for et begrenset tidsrom

Om realisasjon av festerett til tomt, se emnet «[Rettigheter i fast eiendom](#)».

### 3.2 Hva er realisasjon

Om hva uttrykket realisasjon omfatter, se emnet «[Realisasjonsbegrepet](#)».

### 3.3 Skatteplikt for gevinst

Gevinst ved realisasjon av et grunnareal er i utgangspunktet skattepliktig i medhold av sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-30 (2) i virksomhet, og etter sktl. § 5-1 (2) utenfor virksomhet. Faller

gevinst ved realisasjon av en fast eiendom ikke inn under noen av unntakene fra skatteplikt i sktl. § 9-3 (2) til (6) jf. § 9-13, vil gevinsten alltid være skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1, uavhengig av om arealet kan karakteriseres som tomt eller ikke. Gjelder det boligeiendom vil bare bygning med naturlig arroundert tomt falle inn under unntaksregelen for bolig. Har den realiserste eiendommen større areal, vil gevinsten vedrørende dette arealet være skattepliktig, med mindre gevinsten faller inn under en annen unntaksregel, se HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932).

Gevinsten kan være helt eller delvis unntatt fra skatteplikt i medhold av sktl. § 9-3 (2) til (6) jf. § 9-13, såfremt grunnarealet kan karakteriseres som

- alminnelig gårdsbruk,
- skogbruk,
- boligeiendom, eller
- fritidseiendom,

og visse andre vilkår er oppfylt. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet. Om vilkårene for helt eller delvis unntak fra skatteplikt for slike gevinster, se emnet «**Bolig – realisasjon**» og emnet «**Jordbruk – realisasjon**».

Selv om gevinsten i utgangspunktet er helt eller delvis unntatt fra skatteplikt etter sktl. § 9-3 (2) til (6) jf. § 9-13, kan gevinsten likevel være skattepliktig i sin helhet som gevinst ved realisasjon av tomt, men bare såfremt begge vilkårene nedenfor er oppfylt

- arealet må etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet være skikket for bygging av boliger, herunder fritidsboliger mv., eller for «utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål o.l.», og
- salgssummen må i vesentlig grad antas å være påvirket av muligheten for slik anvendelse av arealet,

jf. sktl. § 9-3 (8) bokstav a. Denne bestemmelsen fremtrer som utfyllende anvisning til hovedregelen om at gevinst ved realisasjon av tomt alltid er skattepliktig. Sktl. § 9-3 (8) 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 (8).

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 (8). Se HRD i Utv. 1978/480 (Rt. 1977/1264).

Ved vurderingen av om grunnarealer skal anses som tomt etter sktl. § 9-3 (8), legges bare vekt på kravet om skikkethet og på kravet om at salgssummen i vesentlig grad må være bestemt ut fra tomteformål. Kjøpers utnyttelse av arealet vil bare være et moment i vurderingen av om det er gitt tomtepris. Sml. HRD i Utv. 1991/1479 (Rt. 1991/207) og i Utv. 1993/263 (Rt. 1993/480).

Om forholdet til skjønnsrettens begrunnelse ved erstatningsutmåling, se pkt. 3.6.2.

### 3.4 Fradrag for tap

I de tilfeller en gevinst ville vært skattepliktig etter reglene ovenfor, vil et tap være fradragberettiget.

### 3.5 Realisasjon av del av eiendom

#### 3.5.1 Jordbruks-/skogbrukseiendom

Selges ubebygget areal fra en jordbruks-/skogbrukseiendom til jordbruks-/skogbrukspris, følger dette reglene i sktl. § 9-3 (6) jf. § 9-13 om salg av jordbrukseiendom/skogbruks-eiendom, jf. HRD i Utv. 1982/568 (Rt. 1982/866). For jordbruksdelen gjelder dette ikke når jordbruksvirksomheten er varig nedlagt, se emnet «**Jordbruk – realisasjon**», under pkt. 4.2. 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 (Rt. 1996/932). I slike tilfeller vil gevinsten være skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1 da unntakene i sktl. § 9-3 (2) til (6) ikke kommer til anvendelse, jf. sktl. § 9-3 (8).

#### 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 6. april 1984 nr. 17 om vederlag ved oreigning av fast eiendom, jf. URD 13. juni 1990 (Stavanger byrett) i Utv. 1991/1323.

### 3.6 Eksempler

#### 3.6.1 Enkelttomt(er)

Ved realisasjon av en eller flere enkelttomter eller ubebygget grunnareal som ikke er alminnelig jordbruks-, skogbruks-, bolig- eller fritidseiendom eller del av denne, vil gevinsten alltid være skattepliktig i medhold av sktl. § 5-1, uavhengig av om grunnen er skikket til tomteformål og om det er gitt tomtepris.

Realiserer bortfesteren en tomt med påheftet festerett, vil en gevinst alltid være skattepliktig. Dette gjelder selv om den festede tomten ligger på f.eks. en skogbrukseiendom og eventuelt selges sammen med denne.

Innløser festeren en tomt som er stettevarig festet mot løpende vederlag eller festet for en tidsbegrenset periode, anses dette som realisasjon av tomten for bortfesteren. Gevinst vil alltid være skattepliktig. Om betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt, se emnet «**Betinget skattefritak**». Om en festers realisasjon av festeretten, se emnet «**Rettigheter i fast eiendom**».

#### 3.6.2 Realisasjon av/fra jordbruks- eller skogbrukseiendom

Gevinst ved realisasjon av grunn fra eiendom som er jordbruks- og/eller skogbrukseiendom for selgeren, til bruk som hytte-, bolig- eller industritomt hos kjøperen, behandles etter reglene for tomtesalg dersom prisen i vesentlig grad er bestemt av tomtepris, jf. HRD i Utv. 1982/568 (Rt. 1982/866), eller grunnen ikke er i bruk til jord-/skogbruksvirksomhet, sml. HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932). Se også HRD i Utv. 1974/242 (Rt. 1974/69) Det ble foretatt gevinstbeskatning ved salg av gårdsbruk til industriformål etter regelen i nåværende sktl. § 9-3 (8). Det ble konstatert at prisen på det solgte areal lå så høyt over vanlig jordbrukspris på gårdsbruk, at andre forhold enn jordbruksverdien måtte ha influert vesentlig på salgssummens størrelse.

Når det skal vurderes om en pris/erstatning er gitt på grunnlag av jordbruks-/skogbruksverdi eller på annet grunnlag, vil skjønnsgrunnene fra en eventuell skjønnsrett i utgangspunktet ikke være avgjørende, se HRD i Utv. 1961/301 (Rt. 1960/1427) (Flesland), HRD i Utv. 1974/242 (Rt. 1974/69) (Stray) og HRD i Utv. 1983/450 (Rt. 1983/882) (Fuglerud). Har retten lagt jordbruks-/skogbruksverdi til grunn for sin verdi-fastsetting, må det imidlertid være sikre holdepunkter og sterke bevis for at skjønnsretten



i realiteten har benyttet tomteverdi ved sin verdifastsetting for at tomtebeskatning skal være aktuelt, jf. HRD i Utv. 1983/450 (Rt. 1983/882).

### 3.6.3 *Realisasjon av en fysisk sett utbygget eiendom, men hvor bebyggelsen ikke er økonomisk eller bruksmessig tilfredsstillende*

Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, fritidseiendom mv. (med naturlig arrondert tomt) som fysisk sett er helt eller delvis bebygget, og som i utgangspunktet fremstår som helt eller delvis skattefri i medhold av sktl. § 9-3 (2) til (4), vil kunne være fullt ut skattepliktig etter sktl. § 9-3 (8) dersom

- bebyggelsen ikke er økonomisk og bruksmessig tilfredsstillende, og
- salgssummen må antas å ha blitt vesentlig større pga. muligheten for å anvende grunnen til nybygg mv.

Har bebyggelsen slik økonomisk betydning at det er en påregnelig mulighet for at en tenkt kjøper av eiendommen vil kunne gi den pris som er betalt dersom han skulle ha beholdt bebyggelsen, foreligger ikke vilkårene for tomtebeskatning. Momenter vil være

- om den netto avkastning de bestående bygninger kan gi, står i rimelig forhold til salgssummen
- strøkets karakter, særlig utviklingen i den senere tid
- bygningens vedlikeholdsstandard
- eventuelle praktiske og formelle vanskeligheter med å få bebygget eiendommen mv.

Se også HRD i Utv. 1978/480 (Rt. 1977/1264), HRD i Utv. 1993/263 (Rt. 1993/480) og LRD 29. oktober 2001 (Borgarting) i Utv. 2001/1531.

### 3.6.4 *Realisasjon av bebygget eiendom med stor tomt*

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 (Rt. 1974/1141). Gevinsten vedrørende den øvrige del av eiendommen vil være skattepliktig etter sktl. § 5-1 (2), jf. § 9-3 (8) bokstav a. Se HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932) (spørsmål om hvor mye av kjøpesummen som faller på påstående bolig med tomt, og på det øvrige areal i forbindelse med salg av eldre boligeiendom) og emnet «**Bolig – realisasjon**».

For å kunne foreta tomtsalgsbeskatning må den ubebygde delen av arealet finnes skikket for bygging av boliger, herunder fritidsboliger, eller for «utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål o.l.». 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 bestemt av hva andre aktører er villige til å gi pga. tomteverdien. Se HRD i Utv. 1975/87 (Rt. 1974/1141), HRD i Utv. 1996/1029 (Rt. 1996/932) (se ovenfor).

Foreligger det etter dette skatteplikt for gevinsten, skal boligen med naturlig arrondert (tilhørende) tomt skilles ut. Skatteplikt for gevinst på denne delen av eiendommen må vurderes separat ut fra bestemmelsene om beskatning ved realisasjon av bolig i sktl. § 9-3 (2), jf. HRD i Utv. 1964/598 (Rt. 1964/1241).

## 3.7 *Gevinstberegningen*

Gevinsten settes til differansen mellom utgangsverdi og inngangsverdi for det som er realisert.

Om hva som er utgangsverdi, se emnet «**Utgangsverdi**».

Om hva som er inngangsverdi og om eventuelle oppreguleringer fram til 31. desember 1991 i henhold til overgangsreglene, se emnet «**Inngangsverdi**».

Bygger skattyter ut et tomteområde over flere inntektsår og selger ut etter hvert, må han beregne oppnådd gevinst på hvert av salgene ved at den enkelte tomts forholdsmessige andel av inngangsverdi fratrekkes salgssummen, og inntektsføre gevinsten etter hvert som

salgene finner sted. Det er ikke anledning til å vente med inntektsføringen til hele tomteområdet er solgt eller utbygget, eller å føre kostprisen for hele tomteområdet til fradrag i de første salgsvederlagene.

### 3.8 Tidfesting

Om tidfesting av gevinst/tap, se emnene om tidfesting.

Om tidfesting av gevinst ved realisasjon av tomt som har vært driftsmiddel eller omløpsmiddel i virksomhet, se emnet «Gevinst- og tapskonto», pkt. 2.2.2.

### 3.9 Personinntekt

For enkeltpersonforetak som omfattes av foretaksmodellen vil gevinst og tap ved realisasjon av tomt som hovedregel inngå i beregnet personinntekt. Se nærmere i emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)», herunder pkt. 4.3.2.

## 4 Betinget skattefritak

Om betinget skattefritak ved

- ufrivillig realisasjon etter sktl. § 14-70
  - innløsning av festet tomt etter sktl. § 14-72
  - makeskifte etter sktl. § 14-71,
- se emnet «Betinget skattefritak».

## 5 Uttak av tomt

Om skatteplikt ved uttak av næringstomt som er nedskrevet med betinget avsatt gevinst eller uttak av tomt fra deltakerlignet selskap eller aksjeselskap mv., se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

## 6 Skattestedet

Formue i og inntekt av tomter skattlegges for forskuddspliktige i den kommune hvor tomten ligger. Dette gjelder også eventuell salgsgevinst eller tap. Se emnet «Skattestedet».

Formue som består i krav på vederlag for salg av tomt, er ikke stedbundet til kommunen hvor tomten ligger. Det samme gjelder renter av slikt krav.

# Transaksjonskostnader mv.

– Sktl. § 6-1 og § 6-24.

## 1 Generelt

Dette emnet omhandler den skattemessige behandlingen av kostnader ved overdragelse av foretak, for eksempel ved verdivurderinger, fastsetting av bytteforhold, takster, utarbeidelse av prospekter, reisekostnader, juridiske og finansielle gjennomganger (due-diligence), utarbeidelse av rapporter, avklaring av skattemessige forhold, kostnader til meglere, juridiske og økonomiske rådgivere mv. Kostnadene kan være pådratt ved oppkjøp av foretak (herunder aksjeselskap), fusjoner, generasjonsskifter, emisjoner, børnoteringer mv. Transaksjonskostnader må avgrenses mot andre kostnader. For eksempel kan kostnader til finansiell rådgivning være noe annet enn oppkjøpskostnader selv om de pådras i forbindelse med eierskifte.

I Lignings-ABC er ordet kostnad brukt også i forbindelse med aktiveringspliktige utgifter/inngangsverdi. Se også emnet «Kostnader – allment om fradrag».

Nedenfor behandles bare situasjonen ved oppkjøp av foretak. De samme prinsippene vil normalt kunne legges til grunn også ved andre transaksjonsformer. Om kostnader ved stiftelse av selskap, nyttegning av aksjekapital og børsintroduksjon, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 8.7.

## 2 Kostnader som verken kan fradragsføres direkte eller aktiveres

Enkelte kostnader vil ikke være direkte fradragsberettiget og kan heller ikke aktiveres. Dette vil f.eks. gjelde kostnader til ren skatteplanlegging og representasjon, se emnene «Juridisk bistand/prosesskostnader» og «Representasjon».

Kostnader til rådgivning vedrørende f.eks. merverdiavgift og arbeidsgiveravgift, jf. sktl. § 6-15, må vurderes i forhold til tilknytning, se pkt. 3 og pkt. 4.

## 3 Behandling hos kjøper

### 3.1 Oppkjøp som gjennomføres

#### 3.1.1 Aktivisering

Kostnader til oppkjøp av foretak skal aktiveres på det/de objekt(er) som erverves. Ved erverv av f.eks. en aksjepost, skal kostnader knyttet til kjøpet aktiveres. Dette gjelder også ved kjøp av aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden. Ved erverv av alle eiendeler i en virksomhet, skal samlede oppkjøpskostnader fordeles mellom og tilordnes de enkelte formuesobjektene i virksomheten som inngangsverdi.

Regnskapsreglene har ikke betydning for hva som skattemessig skal aktiveres ved oppkjøp av foretak.

Oppkjøpskostnader (transaksjonskostnader, ervervskostnader eller anskaffelseskostnader), er kostnader som har tilknytning til ervervet av det foretaket som skal kjøpes opp. 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, bedriftsgjennomgang (due diligence) og gjennomføring av selve overtakelsen. Det samme gjelder kostnader til etteroppgjør/revisjon.

Oppkjøpskostnader må avgrenses mot vanlige driftskostnader som ikke knytter seg til selve ervervet. Slike kostnader skal normalt fradragsføres direkte etter sktl. § 6-1 eller § 6-24 (1). Sistnevnte bestemmelse gjelder for kostnader i tilknytning til aksjer mv. for selskaper som omfattes av fritaksmetoden.

Ved avgrensningen mellom kostnader som skal aktiveres og kostnader som skal fradragsføres direkte vil det være et moment om kostnaden er pådratt før eller etter overtakelsen. Selv om kostnaden er pådratt før overtakelsen, kan imidlertid formålet være knyttet til den etterfølgende drift. I så fall skal det foretas direkte fradragsføring. Hvis den enkelte kostnad har tilknytning både til ervervet og den løpende drift, vil hovedformålet være avgjørende. Se også LRD 2. mai 2002 (Borgarting) i Utv. 2002/1006 (Aker Material Handling AS). Om den nærmere avgrensningen, se nedenfor.

#### 3.1.2 Direkte fradragsføring

Kostnader som knytter seg til ordinær drift og som fradragsføres direkte etter sktl. § 6-1 eller § 6-24, vil for eksempel være kostnader til kartlegging av målselskaper, før det innledes undersøkelser av konkrete kandidater. Det samme gjelder kostnader til integrering, organisering og markedsføring, forutsatt at kostnadene skal tilordnes kjøper, se pkt. 5.

Om fradragsføring av kostnader til finansiering, herunder juridisk bistand for å oppnå lån, se emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.23.2.

Om fradrag for stiftelseskostnader, emisjonskostnader og kostnader i forbindelse med børsintroduksjon, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 8.7.

### 3.2 Oppkjøp som ikke gjennomføres

#### 3.2.1 Generelt

Kostnader til oppkjøp som ikke gjennomføres, er fradragsberettiget såfremt kostnadene ville vært fradragsberettiget dersom oppkjøpet hadde blitt gjennomført, se pkt. 3.1.

Kostnader som ville vært aktiveringspliktige dersom oppkjøpet hadde blitt gjennomført, er fradragsberettiget dersom det gjelder aksjer mv. som ikke ville vært omfattet av fritaksmetoden.

Kostnader som ville vært fradragsført direkte dersom et oppkjøp hadde blitt gjennomført, er fradragsberettiget også dersom oppkjøpet ikke gjennomføres. Det gjelder enten aksjene mv. ville vært omfattet av fritaksmetoden eller ikke, jf. sktl. § 6-24 (1).

Kostnader i forbindelse med oppkjøp som ikke gjennomføres, fradragsføres direkte i det året det er klart at kjøpet ikke vil finne sted. Hvis kjøpet i ettertid likevel gjennomføres, må det vurderes om kostnadene har en slik tilknytning til ervervet at de skal tilbakeføres som inntekt og aktiveres.

Om forholdet mellom kostnader, tap og underskudd, se emnet «[Tap](#)», pkt. 1.

### 3.2.2 *Særlig om forsøk på erverv av aksjer mv. som faller inn under fritaksmetoden*

Kostnader til erverv av aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden anses ikke knyttet til et skattepliktig inntektserv. Slike kostnader/tap er dermed som utgangspunkt ikke fradragsberettiget hvis oppkjøpet ikke gjennomføres. Spørsmålet om fradragsrett må vurderes når tapet er endelig pådratt, dvs. hvor det er klart at oppkjøpet ikke blir noe av. Om fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

Var formålet å erverve aksjer i selskaper hjemmehørende i Norge, vil utbytte og gevinst aldri være skattepliktig. Dermed vil heller ikke tap som følge av et oppkjøp som ikke gjennomføres være fradragsberettiget. Tilsvarende gjelder forsøk på erverv av aksjer i et annet EØS-land som ikke er lavskatteland og i lavskatteland innenfor EØS som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land.

Inntekt av aksjer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS og i lavskatteland innenfor EØS som ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, er ikke omfattet av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (3). Tap ved forsøk på erverv av slike aksjer er dermed fradragsberettiget.

Gevinst på eierandel i selskap hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland, er skattepliktig, med mindre eier-/overskuddsandelen sammenhengende i de to siste årene frem til innvinningstidspunktet har vært minst 10 %, jf. sktl. § 2-38 (3) bokstav b. Utbytte på slike aksjer er skattepliktig, med mindre skattyteren sammenhengende i en periode på to år som omfatter innvinningstidspunktet, har hatt en eier-/utbytteandel på minst 10 %, jf. sktl. § 2-38 (3) bokstav d. Om dette se emnet «[Fritaksmetoden](#)», pkt. 3.8. Tap på forsøk på å investere i slike aksjer vil dermed være fradragsberettiget, med mindre kravet til eier-/utbytteandel allerede er oppfylt på tapstidspunktet.

## 4 Behandling hos selger

### 4.1 *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 emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», pkt. 6.3.

### 4.2 *Salg som ikke gjennomføres*

Kostnader til salg som ikke gjennomføres, er fradragsberettigede såfremt kostnadene ville vært fradragsberettigede dersom salg hadde blitt gjennomført, se omtalen i [pkt. 3.2](#) som gjelder tilsvarende for selger. Gjelder det aksjer som omfattes av fritaksmetoden, foreligger det således ikke fradragsrett for kostnader som ellers skulle inngått i gevinst-/tapsberegningen. Er salget ledd i virksomhet, kan kostnader i forbindelse med salg som ikke gjennomføres, fradras direkte i det året det er klart at salget ikke vil finne sted, se emnet «[Tap](#)», [pkt. 10](#). Utenfor virksomhet tillegges slike kostnader inngangsverdien og kommer således til fradrag først ved en eventuell senere realisasjon.

## 5 Tilordning til riktig skattesubjekt

Kostnader i forbindelse med kjøp av foretak kan bare fradragsføres/aktiveres hos den som er kjøper eller selger i transaksjonen. Om kjøper eller selger skal tilordnes kostnaden, avhenger av hvilken av partene som etter privatrettslige regler skal dekke kostnadene. Kostnadene kan ikke tilordnes andre enn den som enten realiserer eller erverver de overdratte formuesobjekter, selv om andre dekker kostnadene.

Dekkes kostnadene med endelig virkning av andre enn den som skal tilordnes kostnadene, vil det i utgangspunktet ikke være fradragsrett for kostnadene, verken hos den som dekker dem eller hos kjøper eller selger.

Dekker et selskap kostnader som skal tilordnes aksjonær og aksjonæren utbyttebeskattes for beløpet, skal kostnadene anses å være dekket av aksjonæren.

Betaler en aksjonær kostnader som skal tilordnes selskapet, vil beløpet ikke anses å være dekket av selskapet med mindre det er ytet som et lån, konsernbidrag, kapitalinnskudd e.l. til selskapet. Dette kan være aktuelt der et morselskap betaler kostnader som skal tilordnes et datterselskap.

## Trygdeytelser mv.

– Sktl. § 5-10 bokstav c, § 5-15 (1), § 5-42 og § 5-43 (1) bokstav d, e, g og (2).

### 1 Skattepliktige ytelser

Alle løpende ytelser fra folketrygden er i utgangspunktet skattepliktige. Det er spesielle unntak fra skattlegging, se nedenfor.

Ytelsene er skattepliktige til bostedskommunen selv om mottakeren er selvstendig næringsdrivende med stedbunden virksomhet i annen kommune.

### 2 Skattefrie ytelser

#### 2.1 Generelt

Følgende ytelser er skattefrie for mottakeren, jf. sktl. § 5-43 (1)

- barnetrygd etter lov om barnetrygd
- kontantstøtte etter kontantstøtteleven
- stønad ved helsetjenester etter ftrl. kap. 5
- grunnstønad og hjelpestønad etter ftrl. kap. 6
- gravferdsstønad etter ftrl. § 7-2
- stønad til bedring av funksjonsevnen i arbeidslivet etter ftrl. § 10-5, jf. ftrl. § 10-7
- tilleggsstønader etter ftrl. § 11-12
- engangsstønad ved fødsel og adopsjon etter ftrl. § 14-17
- stønad til barnetilsyn etter ftrl. § 15-11, § 17-9 og § 17-10
- utdanningsstønad mv. etter ftrl. § 15-12, § 15-13, § 16-9, § 17-9 og § 17-10
- kompensasjonstillegg etter AFP-tilskottsloven § 9
- ektefellestillegg etter ftrl. § 3-24 som utbetales til mottakeren av alderspensjon, og tilsvarende ektefellestillegg som utbetales til mottaker av AFP. Dette gjelder likevel bare for de som allerede er mottakere av ektefellestillegget 31. desember 2010

I tillegg er følgende trygdeytelser skattefrie etter sktl. § 5-15 (1)

- menerstatning ved yrkesskade etter ftrl. § 13-17
  - tilskudd til livsopphold mv. under deltakelse i arbeidsmarkedstiltak jf. forskrift gitt med hjemmel i lov 10. desember 2004 nr. 76 om arbeidsmarkedstjenester § 13
- 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 skattefrie 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.

#### 2.2 Kommunal kontantstøtte

Kontantstøtte på grunnlag av kommunestyrevedtak som skal erstatte statlig kontantstøtte (etter kontantstøtteleven) som faller bort fra 1. august 2012, er skattefrie for mottaker. Se SKD 9. januar 2012.

#### 2.3 Særlig om ektefellestillegg

Ektefellestillegg er i utgangspunktet en skattepliktig trygdeytelse, jf. sktl. § 5-42. Om skattefritak i visse tilfeller, se ovenfor og sktl. § 5-43 (1) bokstav j. Om forståelsen av unntaksregelen for skatteplikt, se FIN 18. januar 2011, hvor det i hovedsak fremgår følgende:

- Det er virkningstidspunktet for ektefelletillegget som styrer retten til skattefritak. Dette innebærer at ektefelletillegg til alderspensjon eller AFP gitt for desember 2010 er omfattet av fritaket, mens ektefelletillegg som er bortfalt før denne datoen og innvilges igjen etter 1. januar 2011, ikke er omfattet av fritaket.
- Alderspensjon med ektefelletillegg gitt med virkning fra 31. desember 2010 eller tidligere omfattes av fritaket. Dette gjelder uavhengig av om vedtaket, for eksempel på grunn av saksbehandlingstiden i NAV, først ble fattet etter dette tidspunktet, dersom vedtaket ble gitt tilbakevirkende kraft til å omfatte desember 2010.
- Ektefelletillegg som er redusert til kr 0 på grunn av inntektsprøvingen, er ikke omfattet av skattefritaket. Dette gjelder uavhengig av når inntektsprøvingen skjer, dersom det berører ytelser for perioden desember 2010 eller senere.
- Ektefelletillegg til en uførepensjon som senere blir konvertert til alderspensjon omfattes heller ikke av fritaket.
- Ved klage avgjør det endelige virkningstidspunktet om ektefelletillegget er skattefritt eller ikke, og ikke tidspunktet for når ytelsen faktisk utbetales.
- Øvrige endringsvedtak etter 1. januar 2011 i løpende saker med ektefelletillegg, der ektefelletillegget har vært utbetalt sammenhengende fra desember 2010 og ikke bortfaller som et resultat av endringsvedtaket, har ikke betydning for skattefritaket.

### 3 Pensjoner til utenlandsboende

Om pensjoner til utenlandsboende, se emnene «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)» og «[Utland – allment om skatteavtaler](#)».

### 4 Etterbetaling av pensjoner

Om etterbetaling av pensjoner, se emnet «[Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn](#)».

### 5 Tilbakebetaling mv. av trygdeytelse

Om tilbakebetaling av trygdeytelser, se emnet «[Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser](#)».

# Ugildhet (inhabilitet)

– *Lignl. § 3-8.*

## 1 Ugildhetsgrunner

### 1.1 Generelt

En tjenestemann eller valgt, oppnevnt eller engasjert person er i følge lignl. § 3-8 nr. 1 ugild (inhabil) til å delta i ligningsmyndighetenes forberedelse og avgjørelse av en sak når

- saken gjelder ham selv eller noen som han er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje, første sidelinje eller i annen sidelinje til og med søskenbarn (fetter og kusine)
- saken gjelder noen som han er eller har vært gift med, eller er forlovet med, eller er fosterfar, fostermor eller fosterbarn til, eller som han er eller har vært verge for
- saken gjelder selskap, sammenslutning, innretning, forretningsforetak eller bo der han selv eller noen som nevnt ovenfor, har en ikke uvesentlig økonomisk interesse, eller der han selv eller hans ektefelle er medlem av styre, representantskap eller bedriftsforsamling
- saken gjelder hans klient, arbeidsgiver, noen som er ham direkte over- eller underordnet i arbeidsforhold utenfor ligningsforvaltningen eller som er ansatt i hans egen tjeneste, eller noen som han står i direkte konkurranseforhold til
- en overordnet tjenestemann ved samme skattekontor (region) eller Skattedirektoratet er ugild. Tjenestemannen kan likevel forberede en avgjørelse

- han har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av nemnd
- andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet.

### **1.2 Særlig om andre særegne forhold m.v.**

Andre særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til vedkommendes upartiskhet, jf. lignl. § 3-8 nr. 1 bokstav f, kan bl.a. omfatte familiemessige, personlige, økonomiske og ideelle relasjoner. Relasjonene kan gjelde skattyteren selv eller for eksempel personer som har ledende stillinger eller verv hos en juridisk person som er part i saken. Det må vurderes om det foreligger forhold som gjør at det objektivt sett er rimelig og saklig grunn til å trekke vedkommendes upartiskhet i tvil. I grensetilfeller kan det ha betydning om spørsmålet om ugildhet er reist av en part.

Ugildhet vil normalt foreligge i forhold til samboer eller tidligere samboer. I forhold til egne og ektefelles/samboers slektninger som ikke er nevnt i bokstav a og b, må det vurderes om den aktuelle tilknytningen gjør at det lett kan være grunn til å stille spørsmål ved vedkommendes upartiskhet.

Andre personlige tilknytningsforhold, for eksempel vennskap, kan også lett føre til at tilliten til upartiskheten svekkes. Det samme gjelder et personlig motsetningsforhold. Et påstått motsetningsforhold mellom skattyteren og en ligningsfunksjonær på grunn av ligningsbehandlingen, vil normalt ikke medføre ugildhet.

Etter omstendighetene kan en ideell samhörighet eller motsetningsforhold føre til ugildhet. Det samme kan være tilfelle hvor det foreligger eller har foreligget et kollegialt forhold eller et direkte klientforhold.

### **1.3 Tilfeller hvor tilknytningen ikke har betydning**

Det som er nevnt ovenfor gjelder ikke dersom det er åpenbart at vedkommendes tilknytning til saken eller dem den angår ikke vil kunne påvirke hans standpunkt og verken offentlige eller private interesser tilsier at han viker sete, se lignl. § 3-8 nr. 3. Dette får særlig betydning hvis det er snakk om lovbundne vedtak uten rom for vurderinger. Selv om en tjenestemann er ugild, kan han behandle eller treffe foreløpig avgjørelse i en sak dersom utsettelse ville bety en vesentlig ulempe eller medføre vesentlig skadevirkning. I slike tilfelle bør saken forelegges den som kan treffe den endelige avgjørelse så raskt som mulig.

## **2 Hvem avgjør spørsmålet om ugildhet**

Tjenestemannen plikter selv å avgjøre om han er ugild, se lignl. § 3-8 nr. 4. Hvis han finner grunn til det, skal han forelegge spørsmålet for nærmeste overordnede. Hvis den saken angår krever det, skal det samme gjøres dersom dette kan skje uten vesentlig tidsspille. Overordnet tjenestemann kan instruere underordnet i ugildhetsspørsmål.

Nemnder og utvalg avgjør selv om et medlem er ugildt, se lignl. § 3-8 nr. 6. Medlemmet kan være til stede når det redegjøres for de særlige forhold som reiser ugildhetsspørsmålet. Vedkommende deltar derimot ikke i avgjørelsen, og heller ikke i drøftelsen forut for avstemningen. Fører dette til at organet ikke blir beslutningsdyktig, deltar likevel alle møtende medlemmer i avgjørelsen av ugildhetsspørsmålet. Fratrer et medlem pga. ugildhet, skal dette protokolleres. Det må påses at nemnda fortsatt er beslutningsdyktig.

Det understrekes at det som her er nevnt om hvem som avgjør spørsmålet om ugildhet, bare gjelder saksbehandlingen og hvem innen ligningsforvaltningen som har avgjørelsesmyndighet i ugildhetssaken. Kommer det til rettssak hvor ugildhetsspørsmål reises, vil ikke vedkommende tjenestemanns/nemnds standpunkt være avgjørende.

## **3 Følger av ugildhet**

Ugildhet kan føre til at et ligningsvedtak blir ugyldig hvis det er grunn til å regne med at ugildheten har hatt betydning for resultatet, jf. lignl. § 3-12.

# Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.

– Sktl. § 6-22.

## 1 Inntekt som har tilknytning til straffbare forhold

En inntekt innvunnet i en ellers lovlig inntektsgivende aktivitet, herunder et regulært arbeidsforhold, vil som hovedregel være skattepliktig selv om innvinningen av inntekten er forbundet med overtredelse av lovgivningen. Dette gjelder selv om det foreligger en mulighet for at inntekten helt eller delvis vil bli tilbakebetalt eller inndratt. Eksempler på slik inntekt vil være inntekter som innvinnes ved ordinær handelsvirksomhet eller transportvirksomhet, hvor man har overtrådt lukningsvedtekter, konkurranselovgivning, skjenkebestemmelser eller tollovgivningen.

Når det gjelder virksomhet hvor inntekten mer umiddelbart refererer seg til straffbare forhold foreligger det skatteplikt hvis inntektene innvinnes som ledd i en ellers lovlig virksomhet. Som eksempel på slike inntekter kan nevnes omsetning av stjalne varer (heleri) i en ellers ordinær handelsvirksomhet. Se HRD 19. juni 2007 (Rt. 2007/973). Tilsvarende gjelder for irregulære inntekter mottatt som «smøring», bestikkelser eller korrupsjon. I visse tilfeller skriver imidlertid inntektene seg fra straffbare handlinger som ikke har den nødvendige tilknytning til noen virksomhet eller arbeidsforhold. Således vil f.eks. fordeler vunnet ved tyveri og underslag normalt ikke være skattepliktig. Imidlertid må det under enhver omstendighet kreves klare bevis for at inntekten skriver seg fra straffbare forhold dersom inntektene skal unntas fra beskatning.

Se også FIN i Utv. 1999/200.

## 2 Fradrag for bestikkelse og vederlag for urettmessig motytelse

Det gis i følge sktl. § 6-22 ikke fradrag for kostnader til

- bestikkelse og
- annen ytelse som er vederlag for urettmessig motytelse eller som tar sikte på å oppnå en urettmessig motytelse

Det må vurderes om motytelsen fremstår som urettmessig for den som oppnår eller tar sikte på å oppnå motytelsen, for eksempel den som opptrer på vegne av skattyters medkontrahent. Motytelsen vil være urettmessig hvis mottakeren i forhold til den han opptrer på vegne av, ikke har rett til å motta en slik ytelse. Den vil også være urettmessig når det vil være i strid med den alminnelige forretningsmoral eller forvaltningsskikk å oppnå motytelsen. Motytelsen anses for å være urettmessig både når den strider mot den alminnelige forretningsmoral eller forvaltningsskikk på det stedet motytelsen skjer eller skulle skjedd, og/eller når den ville stride mot den alminnelige forretningsmoral eller forvaltningsskikk i Norge. Det må imidlertid tas hensyn til at legale ordninger for lønn og lojalitetsbånd kan være annerledes i det aktuelle land forholdet gjelder. For at fradrag skal kunne nektes, må skattyter ha utvist uaktsomhet i forhold til om ytelsen har karakter av bestikkelse eller vederlag for urettmessig motytelse, se HRD i Utv. 2006/759 (Rt. 2006/449) (daglig leder hos skattyter opptrådte uaktsomt ved å overføre «provisjon» til en konto som det viste seg tilhørte den som opptrådte på vegne av medkontrahenten).

Alle slags motytelser er relevante. Motytelsen kan være passivitet, f.eks. at en unnlater å foreta kontroll, eller en aktiv tjeneste, f.eks. ved å gi taushetsbelagt informasjon, foreta en beslutning eller påvirke andres avgjørelser. Det er ikke noe vilkår for å nekte fradrag at man faktisk oppnår motytelser som nevnt. Det er tilstrekkelig at utbetalingen er motivert ut fra et ønske om å oppbevare slik motytelse. Det er uten betydning om en eventuell motytelse kommer før, samtidig med eller etter ytelsen.

Om et tilfelle hvor det manglet dokumentasjon for at det forelå en fradragsberettiget kostnad, se LRD 15. desember 1998 (Agder) i Utv. 1999/42.



### 3 Tilbakebetaling/inndragning

#### 3.1 Tilbakebetaling/inndragning av inntekt

Er en ulovlig ervervet fordel blitt tilbakebetalt eller inndratt før beløpet er tatt opp til beskatning, vil denne som hovedregel ikke kunne skattlegges.

Foretas det tilbakebetaling/inndragning av en ulovlig ervervet inntekt som har vært skattlagt, vil skattyteren i utgangspunktet ikke ha krav på fradrag for det tilbakebetalte beløp da påtalemyndigheten normalt tar hensyn til ilagt skatt når inndragningsbeløpet fastsettes. (Se også FIN 3. februar 1984 i Utv. 1984/52.) Dersom påtalemyndigheten eller inndragningskompetent forvaltningsorgan ikke tar hensyn til skatten, skal det gis fradrag for inndragningsbeløpet. Dette kan være aktuelt hvor inndragning er foretatt med hjemmel i konkurranselovgivningen eller fiskerilovgivningen. Fradrag gis for det året inntekten er innvunnet.

Om tilbakebetaling av ulovlig utbytte, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», pkt. 3.

#### 3.2 Inndragning av gjenstand anvendt til straffbar handling

Etter lov 22. mai 1902 nr. 10 om Almindelig borgerlig Straffelov (straffeloven) § 35 kan gjenstand anvendt til straffbar handling inndras. Dette gjelder både gjenstand anvendt under utøvelse av den straffbare handling, f.eks. båt anvendt til smugling, og gjenstander som den straffbare handling er utført med, f.eks. varer som er smuglet inn. I stedet for inndragning av gjenstandene, kan retten beslutte inndragning av gjenstandenes verdi i penger. Inndragningen er ikke i noe tilfelle fradragsberettiget, verken som driftskostnad eller som tap i virksomhet. Ved inndragning av driftsmiddel som saldoavskrives skal driftsmidlets nedskrevne verdi tas ut av saldoen uten fradrag i inntekten, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

### 4 Straffgebyr og bøter

Om straffgebyr og bøter, se emnet «[Bot, gebyr mv.](#)».

## Underholdsbidrag

- *Sktl.* § 4-2 (1) bokstav c, § 4-3 bokstav c, § 5-42, § 5-43 (1) bokstav h, § 6-41, § 6-51, § 14-3 (1) og § 15-4 (4).
- *Lignl.* § 6-2 nr. 1 bokstav b.
- *Forskrift* 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv. (*lignl.*).

### 1 Innledning

Med underholdsbidrag menes regelmessige, ensidige bidrag/understøttelser, som yteren i samsvar med lov eller avtale, er forpliktet til å yte. Leilighetsvise ytelser anses ikke som underholdsbidrag. Som underholdsbidrag anses heller ikke regelmessige betalinger som er vederlag for en motytelse, som f.eks. pensjon i arbeidsforhold eller pensjon, føderåd o.l. ved kjøp av fast eiendom mv. Om ytelser som ikke anses som underholdsbidrag, se blant annet emnene om pensjon og emnet «[Føderåd](#)».

Betalt bidragsbeløp hos yteren behøver ikke å korrespondere med mottatt beløp hos mottakeren når bidraget er trukket hos arbeidsgiver eller forskottet gjennom NAV.

### 2 Formue

Krav på fremtidig underholdsbidrag som ikke er forfalt til betaling, er ikke skattepliktig formue for mottakeren eller fradragsberettiget gjeld for yteren.

### 3 Inntekt, mottatt bidrag

#### 3.1 Hovedregel

##### 3.1.1 Generelt

Underholdsbidrag er som hovedregel skattepliktig inntekt for mottakeren, jf. sktl. § 5-42 (1) bokstav a. Dette gjelder selv om bidragsyter ikke får fradrag i sin inntekt fordi vedkommende

- er bosatt i utlandet (se unntak nedenfor),
- er bosatt i Norge, men
  - enten ikke har skattepliktig inntekt eller er skattefri for sine inntekter, f.eks. etter skatteavtale, eller
  - i det året samlivet opphører krever klasse 2 for ektefelle etter sktl. § 15-4 (4) i stedet for fradrag for bidrag til ektefellen.

##### 3.1.2 Oppgaveplikt

Nav Innkreving og Statens Innkrevingssentral skal levere oppgaver for hver bidragsmottaker som har mottatt bidrag via disse institusjonene. Oppgaven skal bl.a. gi opplysninger om bidrag som er tidfestet i inntektsåret.

##### 3.1.3 Konkursbo

Det er skatteplikt for underholdsbidrag fra konkursbo til konkursdebitor eller debtors familie etter lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs § 106, jf. sktl. § 5-42 (1) bokstav d. Reglene om skattefritak for bidrag til barn gjelder ikke.

### 3.2 Unntak

#### 3.2.1 Intern rett

Underholdsbidrag er ikke skattepliktig dersom det ytes

- som barnebidrag eller særtilskudd etter lov 8. april 1981 nr. 7 om barn og foreldre (barneloven), oppfostringsbidrag etter lov 17. juli 1992 om barneverntjenester (barnevernloven) eller som bidragsforskudd etter forskotteringsloven, jf. sktl. § 5-43 (1) bokstav h. Det samme gjelder barnebidrag etter tilsvarende regler i andre lands lovgivning
- til ektefelle i tilfeller hvor det ikke foreligger samlivsbrudd
- til separert/fraskilt ektefelle etter den dagen de eventuelt har flyttet sammen igjen
- til samboer og til vedkommendes barn, enten det er felles barn eller særkullsbarn. Dette gjelder både for meldepliktige og ikke-meldepliktige samboere. Tidligere ektefeller som er skilt og har flyttet sammen uten å gifte seg, er samboere. (Separerte ektefeller som flytter sammen igjen er gift.)
- til foreldre
- som engangsbeløp i stedet for, i tillegg til eller til avsløsning av regelmessig bidrag.

#### 3.2.2 Skatteavtale

Skatteplikten for mottatt bidrag fra bidragsyter bosatt i utlandet til mottaker i Norge og som ikke er skattefritt etter intern rett, kan være begrenset i skatteavtale, se for eksempel artikkel 18 nr. 2 i den nordiske skatteavtalen av 1996, som medfører at bidrag til barn kan være helt eller delvis skattefritt. Bidrag til tidligere ektefelle fra bidragsyter bosatt på Island kan også unntas fra skatteplikt inntil et visst beløp.

Skattepliktig underholdsbidrag til mottaker bosatt i Norge kan være skattefritt når det ikke gis fradrag for bidraget i det skatteavtalelandet bidragsyteren er bosatt i, og forholdet ikke er regulert direkte i skatteavtalen mellom de to land og avtalen for øvrig søker å hindre dobbeltbeskatning, se FIN 25. januar 1984 i Utv. 1984/50. Dette vil f.eks. være tilfelle når bidrag ytes

- til barn fra bidragsyter bosatt i USA (når bidraget ikke anses å tilsvare bidrag etter barneloven)
- til fraskilt ektefelle når bidragsyter er bosatt i Tyskland

Har Norge ikke inngått skatteavtale med det landet yteren bor i, er underholdsbidrag skattepliktig i Norge i den grad det følger av intern rett, uavhengig av om bidragsyteren får fradrag for bidraget.

## 4 Fradrag, betalt bidrag

### 4.1 Hovedregel

#### 4.1.1 Generelt

Det 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, jf. sktl. § 6-41. Dette gjelder enten den forpliktete betaler direkte til den berettigede eller den som tar vare på den berettigede, for eksempel det offentlige. Det er fradragsrett selv om bidragsyteren betaler misligholdt bidrag (bidragsgjeld), påløpt som regelmessig understøttelse, ved et engangsbeløp på et senere tidspunkt.

Det vanligste tilfelle hvor det skal gis fradrag for bidrag vil være når bidraget er betalt til ektefelle ved skilsmisse eller formell/faktisk separasjon.

Får skattyter 10 % standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, inngår bidraget i standardfradraget. Se for øvrig emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

#### 4.1.2 Betaling via bank som vilkår for fradragsrett

Det er et vilkår for fradrag at ytelsen betales via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, hvis ytelsen utgjør kr 10 000 eller mer i løpet av året. Ved slike løpende eller periodiske ytelser som underholdsbidrag, skal alle betalinger innenfor samme kalenderår knyttet til samme bidragsforpliktelse, ses samlet i forhold til grensen på kr 10 000, jf. sktl. § 6-51 (1) tredje punktum.

#### 4.1.3 Oppgaveplikt

NAV Innkreving og Statens Innkrevingssentral skal levere oppgaver for hver bidragspliktige som har betalt bidrag via disse institusjoner. Oppgaven skal bl.a. gi opplysninger om 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 (Rt. 1970/417).

For barnebidrag mv. etter barneloven er det ikke fradragsrett selv om bidraget er skattepliktig inntekt etter det andre landets interne regler.

#### 4.1.5 Bidrag til berettigede bosatt i utlandet, dokumentasjon

Når mottakeren er bosatt i utlandet og ligningsmyndighetene krever sannsynliggjøring av kostnadene, bør det normalt forlanges dokumentasjon som viser at det foreligger bidragsplikt og at beløpene er betalt. Dette gjelder uavhengig av bidragets størrelse.

For ektefelle (separert eller fraskilt) kan det kreves fremlagt attest fra offentlig myndighet om at det foreligger samlivsbrudd, og når samlivet opphørte. Det kan eventuelt kreves at attestene er oversatt til norsk av autorisert translator, ambassade o.l. (Dette gjelder ikke de nordiske språkene, herunder islandsk og finsk.)

Fradragskravet må kunne dokumenteres ved originaldokumenter som viser at beløpet faktisk er overført til den fraseparerte/fraskilte ektefellen. Innen enkelte kulturer er det uvanlig at kvinner opptrer på egen hånd i økonomisk henseende. Man kan da godta at overføringen skjer til en representant for henne dersom de øvrige konkrete omstendighetene tyder på at det dreier seg om overføring til understøttelse.

Vilkåret om betaling via bank som nevnt i [pkt. 4.1.2](#) gjelder også når mottakeren er bosatt i utlandet.

Ved overføring via bank må banken bekrefte at beløpet er hevet i utlandet. Sjekker eller remisser som skattyter selv har kjøpt, kan ikke godtas. I noen tilfeller er bankoverføring

eller lignende med kvittering umulig, eller svært uhensiktsmessig for mottakerne. Annen sannsynliggjøring av overført beløp bør da etter omstendighetene godtas.

Noen bidragspliktige kan ha status som flyktninger, noe som kan attesteres av Utlendingsdirektoratet (UDI). For disse kan det bli nødvendig å fravike krav om dokumentasjon fra hjemlandet, slik at annen sannsynliggjøring trer i stedet.

Også ellers hvis det i det konkrete tilfellet skulle foreligge andre særlige forhold, vil fradrag kunne gis, selv om ikke alle dokumentasjonskrav er oppfylt.

#### 4.2 Ikke fradragsrett

Det er ikke fradragsrett for bidrag

- ytet som barnebidrag eller særtilskudd etter barneloven. Det samme gjelder barnebidrag etter tilsvarende regler i andre lands lovgivning
- ytet under fosterhjem- eller institusjonsopphold etter reglene om oppfostringsbidrag etter barnevernloven
- i form av oppgjør av bidragsgjeld vedrørende barnebidrag, selv om gjelden er oppstått i tiden før 1. oktober 2003, se FIN 21. oktober 2003 i Utv. 2003/1470
- til ektefelle i tilfeller hvor det ikke foreligger samlivsbrudd. (Flytter separerte ektefeller sammen i inntektsåret, er det fradragsrett for underholdsbidrag frem til det tidspunktet de flytter sammen.)
- til ektefelle for det året samlivet opphørte, dersom skattyteren velger å bli lignet i klasse 2 i stedet for klasse 1
- til separert/fraskilt ektefelle regnet fra det tidspunktet de eventuelt har flyttet sammen igjen
- til samboer. Dette gjelder både for meldepliktige og ikke-meldepliktige samboere. Tidligere ektefeller som er skilt og har flyttet sammen uten å gifte seg, er samboere. (Separerte ektefeller som flytter sammen igjen er gift.)
- til foreldre, når det ikke er vederlag for motytelse
- til barn som foreldre etter barneloven § 68 ikke plikter å underholde, f.eks. kontraktsmessig bidrag til voksne barn, se URD (Drammen byrett) av 11. november 1981 i Utv. 1981/561.
- til fjernadopterte barn eller
- som engangsbeløp i stedet for, i tillegg til eller til avsløsning av regelmessige bidrag.

#### 5 Reiseutgifter

Reiseutgifter som separert/fraskilt/ugift far eller mor har hatt i forbindelse med besøk av barn som bor hos den annen av foreldrene, anses som privatutgifter. Utgiftene er ikke fradragsberettigede.

#### 6 Minstefradrag

Mottatt skattepliktig underholdsbidrag regnes med i grunnlaget for minstefradrag etter samme regler som for pensjon, se emnet «Minstefradrag».

Fradragsberettiget underholdsbidrag kan fradras i tillegg til minstefradrag.

#### 7 Tidfesting

Underholdsbidrag skattlegges det året det mottas, jf. sktl. § 14-3 (1).

Fradrag gis det året bidraget er betalt, jf. sktl. § 14-3 (3) annet punktum.

#### 8 Flere kommuner

Skattepliktig mottatt underholdsbidrag skattlegges i bostedskommunen til mottaker.

Ved skatteplikt til flere kommuner er underholdsbidrag som er fradragsberettiget et fordelingsfradrag, se emnet «Fordelingsfradrag».

#### 9 Tilbakebetaling av underholdsbidrag etter barneloven etter fritak for farskap

Tilbakebetaling/refusjon av barnebidrag etter frikjenning for farskap er ikke skattepliktig inntekt for mottakeren. Dette gjelder også tilbakebetaling av bidrag som var betalt før 1. oktober 2003 og som var fradragsberettiget i inntekten.

# Underskudd

– Sktl. § 6-3, § 6-90 (1) bokstav b og (4), § 14-6 og § 14-7.

## 1 Generelt

Reglene nedenfor om underskudd gjelder bare for alminnelig inntekt. Om fradrag for negativ beregnet personinntekt, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)», pkt. 8.

Et underskudd kan få virkning for følgende år

- underskuddsåret, ved overføring av underskudd til fradrag i andre inntekter i samme eller i andre kommuner eller i eventuell ektefelles inntekt
- senere år, ved fremføring av underskudd, og
- tidligere år, ved tilbakeføring av underskudd.

Om den midlertidige adgangen visse selskaper hadde til å avregne underskudd for 2008 og 2009 mot alminnelig inntekt for inntektsårene 2006 – 2008 etter sktl. §§ 16-60 til 16-64 se pkt. 5.2.

## 2 Overføring av årets underskudd

### 2.1 Utgangspunkt

Når skattyteren i inntektsåret har fradragsberettiget underskudd, kan det kreves fradrag for underskuddet i skattyterens øvrige inntekt samme år, jf. sktl. § 6-3. Dette gjelder selv om underskudd og inntekt er i forskjellige kommuner. Om hvem underskuddet kan føres til fradrag hos, se pkt. 8.

### 2.2 Hvilke underskudd kan overføres

#### 2.2.1 Generelt

I utgangspunktet kan skattyteren kreve fradrag for ethvert underskudd oppstått samme år. Det er ingen betingelse at underskuddet er oppstått i virksomhet, men underskuddet må skyldes fradragsberettigede kostnader eller tap. Underskudd er ikke fradragsberettiget når aktiviteten det har oppstått i, ikke har økonomisk formål. Nærmere om kravet til økonomisk formål, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

#### 2.2.2 Utland

Underskudd i utlandet kommer til fradrag i Norge i den utstrekning underskuddet er fradragsberettiget etter norsk intern rett og eventuell inntekt ikke er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale.

Når det i overenskomst med fremmed stat er bestemt at inntekt eller gevinst skal være unntatt fra skattlegging i Norge (fordelingsmetoden/unntaksmetoden), kommer tilhørende underskudd eller tilsvarende tap ikke for noen del til fradrag i inntekt her i landet, se sktl. § 6-3 (5).

Om adgang til fradrag for andel av underskudd i aksjeselskap mv. i lavskatteland (NOKUS) og begrensninger i fradragsretten, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)».

## Nytt for 2013

Fra og med 2013 omfatter skatteplikten etter norsk intern rett ikke lenger inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet, jf. ny § 2-39 i skatteloven. Dette medfører at det heller ikke er fradragsrett for eventuelt underskudd oppstått ved slik aktivitet. Nærmere om skattefritaksbestemmelsen i sktl. § 2-39, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 6.7. Om avskjæring av framføringsretten for underskudd oppstått ved slik aktivitet i 2012, se pkt. 5.7.

### 2.3 Underskudd i kommandittelskap

Om begrensning i retten til å overføre underskudd på kommandittandel til fradrag i annen inntekt, se emnet «[Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere](#)».

### 2.4 Flere kommuner

For personlige skattytere og dødsbo, skal underskudd oppstått i inntektsåret først trekkes fra i andre inntekter skattyteren har i samme kommune, jf. sktl. § 6-3 (2) første punktum. Udekket underskudd i en kommune samt underskudd fremført fra tidligere år er et fordelingsfradrag, se emnet «[Fordelingsfradrag](#)».

Om fordeling av underskudd i deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)».

Fordeling av underskudd er ikke aktuelt for etterskuddspliktige skattytere.

### 2.5 Rekkefølge ved avregning av underskudd

#### 2.5.1 Generelt

Avregning av underskudd foretas i denne rekkefølgen for personlige skattytere og dødsbo

- overføring mot eventuell annen egen inntekt i samme år i samme kommune, jf. sktl. § 6-3 (2) første punktum
- overføring mot eventuell annen egen inntekt i samme år i andre kommuner (som fordelingsfradrag), jf. sktl. § 6-3 (2) annet punktum
- overføring mot ektefellens inntekt i samme år (ved inntekt i flere kommuner som fordelingsfradrag), jf. sktl. § 6-3 (3)
- fremføring av udekket del til avregning mot egen inntekt senere år (som fordelingsfradrag), se sktl. § 6-3 (4) første punktum, jf. § 14-6 (1), og
- fremføring av eventuell rest udekket del mot inntekt hos ektefelle senere år (som fordelingsfradrag), se sktl. § 6-3 (3) og (4), jf. § 14-6 (1).

Om fordelingsfradrag, se emnet «[Fordelingsfradrag](#)».

#### 2.5.2 Flere arter underskudd

Har skattyteren flere arter underskudd som kan overføres til annen inntekt samme år innen rammen av begrensningene, fradras underskuddene i følgende rekkefølge

- årets underskudd i skogbruk, eventuelt etter gjennomsnittsligning, se emnet «[Skogbruk](#)»
- andre overførbare underskudd i året utenom underskudd i skogbruk
- fremførbart underskudd oppstått i inntektsåret 2004 eller tidligere på drift av våningshus på gårdsbruk. Om hvilke overskudd dette kan føres mot, se emnet «[Jordbruk – allment](#)», pkt. 10.8.3.
- alle andre fremførbare underskudd fra tidligere år.

### 3 Fastsetting av årets underskudd til fremføring

Dersom en skattyter etter underskuddsoverføring i andre inntekter samme år, herunder i ektefelles inntekt, totalt sett kommer ut med underskudd, alle kommuner sett under ett, kan underskuddet fremføres til fradrag mot inntekter i de påfølgende årene, med de begrensninger som følger nedenfor, se sktl. § 6-3 (4), jf. § 14-6.

Underskuddet til fremføring skal fastsettes for det året underskuddet er oppstått. Har skattyter ikke levert selvangivelse og f.eks. fått inntekten fastsatt til null, vil det ikke være fastsatt noe underskudd for dette året som kan fremføres til senere år. Hvis skattyteren i ettertid sannsynliggjør at det reelt sett har vært et underskudd dette året, blir det spørsmål om den tidligere fastsettingen skal endres. Dette må eventuelt tas opp etter reglene om endringssak for underskuddsåret. Se URD (Oslo byrett) av 19. september 1974 i Utv. 1974/437.

Om fastsetting og fremføring av underskudd i kommandittelskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere](#)».

Følgende fradrag kan ikke bringe alminnelig inntekt under null eller øke et underskudd til fremføring:

- foreldrefradrag, se sktl. § 6-3 (4) og emnet «Foreldrefradrag»
- alle særfradrag etter sktl. § 6-81, § 6-82 og etter overgangsregelen til tidligere § 6-83, se sktl. § 6-3 (4)
- konsernbidrag, se sktl. § 10-2 (1) og emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag».

#### **4 Fremføring av tidligere års underskudd, hovedregel**

##### **4.1 Generelt**

Udekket underskudd oppstått ved ligningen i et tidligere år kan fremføres mot positiv alminnelig inntekt i senere inntektsår hos samme skattyter og/eller ektefelle, se sktl. § 14-6. Med positiv inntekt menes her alminnelig inntekt etter fradrag for alle årets overførbare underskudd, men før særfradrag etter sktl. § 6-81, § 6-82 og etter overgangsregelen til tidligere § 6-83. Om begrensninger og bortfall av retten til fremføring, se nedenfor. Om fremføring av skattefradrag for godtgjørelse for aksjeutbytte fra 2005 eller tidligere, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 4.

##### **4.2 Konsernbidrag**

For selskap som mottar konsernbidrag kan underskudd fremføres til fradrag også mot den delen av inntekten som består av mottatt konsernbidrag.

For det aksjeselskapet som yter konsernbidrag skal tidligere års underskudd komme til fradrag før fradrag for konsernbidrag.

##### **4.3 Skjønnsmessig fastsatt inntekt pga. manglende selvangivelse**

Det må gis fradrag for tidligere års underskudd selv om årets inntekt fastsettes skjønnsmessig på grunn av manglende selvangivelse.

##### **4.4 Flere kommuner**

For personlige skattytere og dødsbo, er fremført underskudd et fordelingsfradrag, se emnet «Fordelingsfradrag».

##### **4.5 Når fradrag skal gis**

Formelt er det skattyteren som skal kreve fradrag for tidligere års underskudd.

Underskuddet fremføres mot alminnelig inntekt det første året så langt denne er positiv. Om alminnelig inntekt, se emnet «Alminnelig inntekt». Det er ikke adgang til å utsette fradraget til et senere år. Dette gjelder selv om inntekten er så lav at fradraget for underskudd ikke vil få noen skattevirkning. Dersom skattyter et år unnlater å kreve fradrag for hele eller en del av det fremførbare underskuddet, bortfaller adgangen til å fremføre denne delen av underskuddet til fradrag i senere års inntekt. Skattekontoret må imidlertid gi slikt fradrag uoppfordret når det er oppmerksom på det og vilkårene er oppfylt. Hvis underskuddet ikke har kommet til fradrag i dette tidligere året, må det normalt tillates at ligningen for dette året endres innenfor ligningslovens frister.

Er ikke inntekten stor nok til å dekke underskuddet, skal restunderskuddet komme til fradrag i neste års positive inntekt.

##### **4.6 Rekkefølge for fremføring av underskudd**

Har skattyteren fremførbart underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk oppstått i inntektsåret 2004 eller tidligere, jf. sktl. § 8-1 (10), se emnet «Jordbruk – allment», skal dette underskuddet fradras før andre fremførbare underskudd fra tidligere år.

#### **5 Fremføring av underskudd, begrensning av retten til underskuddsfremføring**

##### **5.1 Tidspbegrensning**

Det er ingen tidspbegrensning for adgangen til fremføring av ikke-benyttet underskudd. Underskudd som i inntektsåret 2005 eller tidligere falt bort som følge av den dagjeldende 10-årsfristen, kan imidlertid ikke fremføres til fradrag.

## 5.2 Forholdet til reglene om skattefradrag for årets underskudd for 2008 og 2009

Aksjeselskaper mv. hadde for inntektsårene 2008 og 2009 en midlertidig ordning med skattefradrag ved ligningen for årets udekkede underskudd, jf. sktl. §§ 16-60 til 16-64. Fremføringsretten etter sktl. § 14-6 begrenses til den delen av underskudd som ikke har dannet grunnlag for fradrag i skatt etter den midlertidige adgangen til skattefradrag for underskudd i 2008 og 2009 etter sktl. §§ 16-60 til 16-64. Nærmere om den midlertidige ordningen med skattefradrag for udekket underskudd i 2008 og 2009, se Lignings-ABC 2009/10 side 1161 flg. pkt. 7.

## 5.3 Underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk oppstått i 2004 eller tidligere

Om begrensnings i hvilke inntekter underskudd oppstått i inntektsåret 2004 eller tidligere på drift av våningshus på gårdsbruk kan fremføres i, se emnet «Jordbruk – allment», pkt. 10.8.3.

## 5.4 Skogbruk

Om underskudd fra skogbruk, se pkt. 7.

## 5.5 Spesielt om underskudd i kommandittselskap

Om tidligere års underskudd i kommandittselskap som ikke er kommet til fradrag i kommandittistens øvrige inntekt pga. fradragsrammen, se emnet «Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere».

## 5.6 Utland, generelt

Om underskudd i utlandet, se pkt. 2.2.2.

## 5.7 Underskudd oppstått i 2012 ved utvinning av petroleum i utlandet

Underskudd oppstått i inntektsåret 2012 ved utvinning av petroleum i utlandet som nevnt i sktl. § 2-39, kan ikke framføres til fradrag i senere års inntekt, se sktl. § 14-6 (5) første punktum. Unntaket fra framføringsretten gjelder likevel ikke den delen av underskuddet som skyldes tap pådratt ved realisasjon av formuesobjekt før 15. juni 2012, se sktl. § 14-6 (5) annet punktum. Nærmere om skattefritak for inntekt og avskjæring av fradragsrett for kostnader og tap ved utvinning av petroleum i utlandet, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 6.7.

## 5.8 Opphør av virksomhet

Begrensingsregelen i sktl. § 14-6 (2) om bortfall av underskudd ved opphør av virksomhet ble opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2006. Underskudd som skriver seg fra en virksomhet som opphørte i 2006 eller senere vil dermed kunne fremføres på vanlig måte. Ubenyttet underskudd som skriver seg fra en virksomhet som opphørte i 2005 eller tidligere, er falt bort. Om bortfall av underskudd ved opphør av virksomhet etter de tidligere reglene, se Lignings-ABC 2005 og tidligere utgaver.

Om tilbakeføring av underskudd i opphørt virksomhet, se pkt. 6.

## 5.9 Gjeldsforhandling/underhåndsakkord

### 5.9.1 Generelt

Når gjeldsforhandling er åpnet (etter lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs) eller når en eller flere av kreditorene helt eller delvis ettergir gjeld (også betinget ettergivelse av gjeld, se emnet «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.», pkt. 2.2) kan underskudd for vedkommende inntektsår og tidligere år bare kreves fratrukket for den delen som overstiger det ettergitte gjeldsbeløpet. Det vil si at de samlede fremførbare underskuddene skal reduseres med det beløpet som er ettergitt.

Om at konvertering av fordring til aksjekapital ikke ble likestilt med gjeldsettergivelse for selskapet, se HRD i Utv. 2001/1474 (Rt. 2001/1444). (Skøyen Næringspark AS.) Se også BFU 11/2009 hvor SKD kom til at framføringsretten for underskudd var i behold hos norsk filial av utenlandsk datterselskap selv om datterselskapets gjeld til utenlandsk morselskap ble konvertert til innbetalt egenkapital.



Foreldelse av gjeld påvirker i utgangspunktet ikke retten til å fremføre underskudd. I enkelte tilfeller kan foreldelse av gjeld etter omstendighetene likevel anses å innebære en gjeldsettergivelse, f.eks. fordi foreldelsen skjer pga. passivitet som skyldes interessefelleskap.

Det gis ikke fradrag for den bortfalte delen av underskuddet, selv om skattyteren senere betaler den ettergitte gjelden.

#### 5.9.2 *Deltakerlignet selskap*

Gjeldsforhandling/underhåndsakkord i et deltakerlignet selskap, påvirker fremføringsadgangen for deltakere som har fullt personlig ansvar for hele selskapets gjeld eller en brøkdel av denne (ANS, DA, indre selskap og komplementar i kommandittselskap). Det ettergitte gjeldsbeløpet skal fordeles på deltakerne i forhold til deres eierandel i selskapet.

For deltakere med begrenset ansvar (kommandittist eller stille deltaker) og hvor ansvarskapitalen er fullt innbetalt, vil ettergivelse av selskapets gjeld bare påvirke deltakerens adgang til å fremføre underskudd fra det deltakerlignede selskapet, ikke underskudd som er oppstått utenfor selskapet. Ettergis gjeld slik at kommandittisten ikke trenger å innbetale eventuell rest ansvarskapital, må også underskudd utenfor selskapet reduseres med den rest ansvarskapital som kommandittisten slipper å innbetale.

#### 5.9.3 *Ektefeller*

Ettergivelse av gjeld som bare den ene ektefellen hefter for, reduserer vedkommendes fremførbare underskudd. Den andre ektefellens underskudd blir ikke påvirket.

#### 5.9.4 *Rekkefølge for bortfall*

Omfatter skattyters fremførbare underskudd både underskudd oppstått i 2004 eller tidligere ved drift av våningshus på gårdsbruk og annet underskudd, skal underskudd som gjelder våningshuset falle bort først. Om slikt underskudd, se emnet «*Jordbruk – allment*».

#### 5.9.5 *Hvilke år begrensningen gjelder*

Fremførbart underskudd fra inntektsår forut for det året gjeldsforhandling åpnes/underhåndsakkord vedtas, skal reduseres med ettergitt gjeld før fremføring mot inntekt i åpnings-/vedtaksåret eller senere år.

Underskudd i åpnings-/vedtaksåret, kan overføres til fradrag i inntekt samme år uten reduksjon. Skal underskudd oppstått i dette året fremføres, må underskuddet reduseres med gjeldsettergivelsen før fremføringen. Dette gjelder selv om deler av underskuddet er oppstått etter tidspunktet for ettergivelsen.

Underskudd oppstått i år etter åpnings-/vedtaksåret skal ikke reduseres med gjeld ettergitt i forbindelse med denne gjeldsforhandlingen/underhåndsakkorden.

### 5.10 **Konkurs**

#### 5.10.1 *Generelt*

Underskudd oppstått i det året konkurs åpnes eller i tidligere år kan bare fremføres helt eller delvis på de vilkårene som er nevnt nedenfor, jf. sktl. § 14-6 (3).

I den utstrekning konkursdebitor etter bobehandlingens avslutning betaler gjeld (inklusive renter frem til konkursåpningen), gir dette rett til underskuddsfremføring hvis følgende tre vilkår er oppfylt

- Gjelden må være oppstått i det året konkursen er åpnet eller i tidligere år.
- Gjelden må være anmeldt og godkjent i konkursboet. Hvis og så langt det ikke har vært foretatt fordringsprøvelse i boet, må gjelden være anmeldt i boet og kunne dokumenteres.
- Gjelden (eller del av den) må være udekket da bobehandlingen ble avsluttet.

Fremføringsretten for underskuddet oppstått i det året konkurs åpnes eller tidligere år, er begrenset til det beløpet som konkursdebitor betaler av gjeld utenom det som dekkes av boet. Betaling av renter påløpt etter konkursåpningen, gir ikke adgang til fremføring av underskudd oppstått i konkursåret eller tidligere.

Som betaling av gjeld regnes også utlegg til andre udekkede forpliktelser i konkursboet enn kontantgjeld. Det tas ikke hensyn til betaling av gjeld til ektefelle eller egne mindreårige barn.

Den begrensede fremføringsretten gjelder uavhengig av om konkursdebitor betaler gjelden frivillig eller det skjer ved tvangsinn drivelse, f.eks. ved realisasjon av panterettigheter. Er gjelden i utenlandsk valuta, skal betalingen omregnes til norske kroner etter kursen på betalingstidspunktet.

Det er uten betydning om betaling av den udekkede gjelden skjer til andre enn den som var kreditor i konkursboet, fordi kravet senere er overtatt av en annen, f.eks. ved at en garantist har dekket gjelden overfor den opprinnelige kreditoren. Den senere overtakerens krav anses å være den samme gjelden som den opprinnelige. Gjeld som dekkes av garantist anses dekket av konkursdebitor først når han betaler garantisten.

Gjelden kan i utgangspunktet betales med lånte midler. Refinansiering av udekket gjeld ved nytt lån hos samme kreditor, anses likevel ikke som betaling av gjeld i denne forbindelse.

Ettergitt gjeld anses ikke som betalt, selv om ettergivelsen har gavhensikt.

Fradrag for fremført underskudd skal gis i det året slik gjeld betales. Fradraget gis bare med det beløpet som anses betalt av gjeld som fyller vilkårene og innen rammen av det underskuddet som gjenstår til fremføring. Er det ikke tilstrekkelig inntekt vedkommende år, gis fradraget for det overskytende i det første året det er dekning for underskuddet.

#### 5.10.2 *Deltakerlignet selskap*

For deltakere med delt ansvar eller begrenset ansvar (DA, kommandittister og stille deltakere), vil selskapets konkurs bare påvirke deltakerens adgang til å fremføre underskudd fra det deltakerlignede selskapet, ikke underskudd som er oppstått utenfor selskapet.

Konkurs i et selskap hvor deltakerne har ubegrenset ansvar for selskapets gjeld (ANS, komplementar i KS), vil normalt medføre at også deltakerne går konkurs. Bare i den utstrekning en deltaker betaler sin forholdsmessige andel av gjelden i selskapet, vil vedkommende ha fremføringsretten i behold.

#### 5.10.3 *Ektefeller*

Konkurs bare hos den ene ektefellen påvirker ikke fremføringsretten for underskudd oppstått hos den andre ektefellen.

#### 5.10.4 *Rekkefølge ved fremføring*

Innenfor et år anses betalingen først å dekke underskudd som ikke har noen begrensninger i fremføringsadgangen knyttet til inntektserverv, deretter underskudd oppstått i 2004 eller tidligere ved drift av våningshus på gårdsbruk, se emnet «[Jordbruk – allment](#)».

Skattyteren kan velge en annen rekkefølge. Valget kan gjøres for hvert enkelt år uavhengig av rekkefølgen tidligere år.

#### 5.10.5 *Hvilke år begrensningen i fremføringsretten gjelder*

Begrensningen i fremføringsretten gjelder fremføring av underskudd fra år forut for det året konkursen åpnes mot inntekt i det året konkursen åpnes og i senere år.

Underskudd oppstått i det året konkursen åpnes, kan uten begrensning overføres til fradrag i inntekt samme år. Skal underskudd oppstått i dette året fremføres mot inntekt i senere år, gjelder begrensningen.

Underskudd oppstått i år etter konkursåpningen, kan fremføres uten denne begrensningen. Dette gjelder selv om konkursbehandlingen avsluttes et senere år.

### 5.11 *Endring av eierforhold ved fusjon og fisjon mv.*

Retten til fremføring av underskudd kan falle bort ved fusjon, fisjon eller annen transaksjon hvor utnyttelsen av underskuddsposisjonen er det overveiende motivet for transaksjonen, jf. sktl. § 14-90. Nærmere om dette, se emnet «[Tilsidesettelse](#)», pkt. 6.

### **5.12 Underretning om bortfall av underskudd til fremføring**

Ligningsmyndighetene må ta opp spørsmålet om begrensning/bortfall av underskudds-fremføringen senest for det første året skattyteren krever underskuddet fremført mot positiv inntekt. Se LRD (Agder) av 27. januar 2003 i Utv. 2003/299 (Trampolin).

## **6 Tilbakeføring av underskudd**

### **6.1 Hovedregel**

Når skattyteren opphører med virksomhet kan underskudd i opphørsåret, som skriver seg fra den opphørte virksomheten og som ikke er dekket av andre inntekter samme år, tilbakeføres til fradrag i inntekten året før opphørsåret, jf. sktl. § 14-7. Underskudd som ikke blir dekket av inntekt dette året, kan i medhold av samme bestemmelse føres til fradrag i inntekt to år før opphørsåret. Har skattyteren ved opphør av virksomhet et fremførbart underskudd som er oppstått i året før opphørsåret, og som ikke er dekket av annen inntekt i opphørsåret, kan dette underskuddet tilbakeføres til fradrag i inntekt to år før opphørsåret. Det er ikke adgang til ytterligere tilbakeføring.

I stedet for tilbakeføring av underskuddet, kan skattyter velge å fremføre underskuddet til fradrag i inntekt senere år. Skattyter kan også velge å tilbakeføre en del av underskuddet til året før opphørsåret, for eksempel ned til et nivå tilsvarende personfradraget, og framføre det overskytende. Vil skattyter benytte muligheten til å tilbakeføre underskuddet til to år før opphørsåret, må han imidlertid først avregne underskuddet mot hele inntekten for året før opphørsåret.

Reglene om tilbakeføring av underskudd gjelder tilsvarende når et underskudd står udekket ved oppløsning av et selskap eller en annen skattepliktig innretning. Dette gjelder uavhengig av om underskuddet er oppstått i eller utenfor virksomhet.

### **6.2 Unntak, skogbruk**

Underskudd i skogbruk kan ikke tilbakeføres.

### **6.3 Opphør av virksomhet**

Om når en virksomhet anses opphørt, se emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**».

Opphør av skatteplikt til Norge kan etter omstendighetene anses som opphør av virksomhet etter sktl. § 14-7 (1), slik at underskudd kan tilbakeføres, se LRD (Gulating) av 22. september 2004 i Utv. 2004/960 (Diffenbacher GmbH & Co).

### **6.4 Hvilke underskudd kan tilbakeføres**

Det er bare underskudd i den opphørte virksomheten som kan tilbakeføres. Med underskudd i virksomhet forstås det negative driftsresultatet fastsatt i overensstemmelse med skattelovens regler og medregnet virksomhetens gjeldsrenter. Den delen av underskuddet som skyldes virksomhetens gjeldsrenter kan således også tilbakeføres. Driver skattyter flere virksomheter, skal kostnadene, herunder gjeldsrentene, fordeles i samsvar med hvor de er pådratt. Gjeldsrentene fordeles på grunnlag av en sannsynliggjøring av i hvilken utstrekning de er pådratt i forbindelse med låneopptak til finansiering av den opphørte virksomheten eller til andre formål, se FIN 28. juni 1987 i Utv. 1987/663.

### **6.5 Hvilke inntekter kan underskudd tilbakeføres mot**

Underskuddet kan tilbakeføres mot skattyterens og eventuell ektefelles inntekt i tilbakeføringsåret. Det er ikke noe krav om at virksomheten underskuddet skriver seg fra, ble drevet i det/de året/årene underskuddet tilbakeføres til.

Underskuddet skal komme til fradrag før særfradrag i tilbakeføringsåret. Skattyter kan imidlertid velge å begrense tilbakeføringen slik at eventuelt særfradrag forblir effektivt, og kreve overskytende beløp til framføring i senere års inntekt etter sktl. § 14-6.

### **6.6 Ligningsmessig behandling**

Udekket underskudd ved oppløsning av selskap skal tilbakeføres. Det samme gjelder der skattyter ved opphør av virksomhet krever tilbakeføring. Tilbakeføringen gjennomføres

ved endring av ligningen for tidligere år, se emnet «**Endringssak – endring uten klage**». I andre tilfeller fremføres underskudd til senere år etter hovedregelen i sktl. § 14-6 (1).

### 6.7 **Rekkefølge ved tilbakeføring av underskudd**

Om valget av rekkefølge for overføring av underskudd i den opphørte virksomheten og eventuelle andre underskudd mot inntekt i opphørsåret, se [pkt. 2.5.2](#).

Driver skattyter flere virksomheter og ikke alle opphører, er det bare underskudd i de opphørte virksomhetene som kan tilbakeføres. Skattyter kan velge rekkefølge for avregning av tilbakeføring av flere typer underskudd.

## 7 **Skogbruk**

### 7.1 **Generelt**

Skogbruksunderskudd som ikke dekkes av annen inntekt samme år, kan ikke fremføres til fradrag i senere års inntekt, se sktl. § 14-6 (1).

Ved opphør av skogbruksnæring, kan underskudd heller ikke tilbakeføres, se sktl. § 14-7 (3). Dette gjelder ethvert skogbruksunderskudd, så vel årets underskudd når gjennomsnittsligning av skog ikke finner sted, som underskudd fremkommet ved gjennomsnittsligning. Selv om et årsunderskudd ikke blir med i senere gjennomsnittsligning, kan underskuddet ikke gå til fradrag i skattyterens øvrige inntekt senere år.

### 7.2 **Skogbruksunderskudd og andre underskudd samme år**

Dersom årets inntekt ikke er stor nok til å dekke samtlige underskudd samt gjeldsrenter og kostnader som ikke knytter seg til noen bestemt inntektskilde, skal skogbruksunderskuddet anses dekket først. Inntekten i samtlige kommuner ses i denne forbindelse under ett.

## 8 **Hvem kan underskuddet føres til fradrag hos**

### 8.1 **Generelt**

Underskudd kan i utgangspunktet bare komme til fradrag i inntekt hos samme skattyter.

### 8.2 **Ektefeller**

#### 8.2.1 *Lignes felles eller særskilt*

For ektefeller gjelder reglene om overføring og fremføring av underskudd i første omgang særskilt for hver av dem. Når ektefellene lignes felles eller særskilt og en av dem har et udekket underskudd, alle kommuner sett under ett, skal underskuddet fradras 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 andre ektefellens inntekt.

#### 8.2.2 *Lignes atskilt*

Ektefeller som lignes hver for seg (atskilt) i det året underskuddet skal føres til fradrag, anses som to selvstendige skattytere.

#### 8.2.3 *Endring av ligning*

Ved endring av underskudd på grunn av endring av ligning mer enn to år etter inntektsårets utgang, kan endret skatt som følge av at ektefellen ved skatteberegningen har utnyttet en andel av skattyters opprinnelige underskudd, bare tilordnes den av ektefellene som endringen gjelder jf. sktl. § 2-13 (2).

### 8.3 **Barn**

#### 8.3.1 *16 år eller yngre ved utgangen av inntektsåret*

Årets underskudd og tidligere års underskudd hos barn som er 16 år eller yngre ved utgangen av inntektsåret, skal i utgangspunktet gå til fradrag i barnets øvrige inntekter, herunder arbeidsinntekter. Eventuelt udekket underskudd fradras hos foreldrene såfremt vedkommende lignes under ett med barnet, se emnet «**Barn og ungdom**». Dette gjelder også for særfradrag.

Barnets underskudd fordeles med en halvpart på hver av ektefellene. Underskudd som skyldes overføringer fra en av ektefellene, skal tilordnes denne. Underskudd som tilhører særkullsbarn, tilordnes den ektefellen som er barnets mor eller far. Er ektefellene enige om en annen fordeling, skal denne legges til grunn.

### 8.3.2 17 år eller eldre

Underskudd hos barn som er 17 år eller eldre i inntektsåret kan ikke kreves fradrag i foreldrenes inntekt. Dette gjelder også fremførbart underskudd oppstått hos barnet før det ble 17 år.

## 8.4 Dødsfall

Om overføring, fremføring og tilbakeføring av underskudd i forbindelse med dødsfall, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

## 8.5 Konkurslakkord (gjeldsforhandling)

Konkurs- eller akkorddebitors underskudd kan ikke føres til fradrag i eventuell inntekt hos konkurs- eller akkordbo (gjeldsforhandlingsbo) som er selvstendig skattesubjekt.

## 8.6 Omdanning av eierform for enkeltpersonforetak eller selskap

Om fradrag for underskudd ved omdanning av eierform for enkeltpersonforetak eller selskap, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

## 8.7 Boligselskap

Om underskudd i boligselskap, se emnet «Bolit – boligselskap mv. og andelshaverne».

## 8.8 Konsern

Om utnyttelse av underskuddsfradrag innen konsern ved konsernbidrag, se emnet «Aksjeselskap mv. – konsernbidrag».

## 8.9 Fisjon

Om fremføring av underskudd ved fisjon, se emnet «Fisjon – innenlands».

## 8.10 Fusjon

Om fremføring av underskudd ved fusjon, se emnet «Fusjon – innenlands».

## 9 Varsel

Varslingsplikten etter lignl. § 8-3 gjelder også når det er et underskudd som fravikes. Se emnet «Varsel».

## 10 Klage

Klage over fastsetting av underskuddets størrelse må gjelde det inntektsåret underskuddet har oppstått. Klage over at fremføringsadgangen er avskåret/begrenset f.eks. på grunn av ettergivelse av gjeld eller at skattyteren ikke har inntekt av den art underskuddet kan fremføres mot, må fremmes senest for det første året det var anledning til å få fradrag for underskuddet.

## 11 Beregning av tilleggsskatt ved underskudd

Om beregning av tilleggsskatt i underskuddstilfeller, se emnet «Tilleggsskatt», pkt. 4.9.

# Utdanning – tilskudd og kostnader

- Sktl. § 5-11, § 5-15 (2), § 6-1 og § 6-43.
- FSFIN § 5-15 B.
- Takseringsreglene § 1-3-30.

## 1 Generelt

Fradragsretten for kostnader til utdanning er forskjellig avhengig av om det gjelder kostnader til å oppnå en bestemt grad/kompetanse eller det gjelder kostnader til å vedlikeholde en allerede oppnådd grad/kompetanse. Kostnader til å oppnå en bestemt kompetanse eller grad, dvs. grunnutdanning, videreutdanning, spesialisering osv. er som utgangspunkt ikke fradragsberettigede. Dette gjelder både kostnader til egen utdanning og kostnader til forsørgedes utdanning. Det foreligger ikke fradragsrett selv om denne typen utdanning tas som flere korte kurs, kveldskurs ved siden av arbeidet mv.

Kostnader til utdanning kan være fradragsberettigede hvis kostnadene er pådratt for å beholde en stilling som en allerede har, se [pkt. 2](#).

Det foreligger fradragsrett for kostnader

- til å holde ved like sin utdanning og/eller
- til å holde seg à jour med utviklingen i faget

Om nærmere vilkår for fradragsrett, se [pkt. 4.1](#).

I tillegg foreligger det fradragsrett i enkelte andre tilfeller som er beskrevet nedenfor.

Hvis arbeidsgiver yter lønn/tilskudd til ansattes utdanning, er det regler om skattefritak i FSFIN § 5-15 B. Disse reglene kommer til anvendelse hvor kostnadene ikke er fradragsberettigede etter alminnelige regler, se nærmere under [pkt. 7](#).

Om kostnader til studiereiser, se emnet «[Studiereise/kongressdeltagelse mv.](#)».

## 2 Fradragsrett for kostnader til utdanning for å fortsette i samme stilling

Personer som har arbeidet i en stilling på grunnlag av en utdanning som var tilstrekkelig ved ansettelsen, men som på grunn av nye kompetansekrav må skaffe seg tilleggsutdanning, kan kreve fradrag for disse kostnadene. Det er imidlertid ikke fradragsrett for kostnader som pådras for å skaffe seg ytterligere kompetanse som var et vilkår for å tiltre stillingen. Om arbeidsgivers dekning av slike kostnader, se likevel [pkt. 7](#).

Fradraget for kostnader som nevnt ovenfor er ikke begrenset til eventuell mottatt lønn mv. under utdanningen. Om hvilke kostnader som inngår i minstefradraget, se [pkt. 4.1](#). Dekker arbeidsgiver kostnadene der hvor utdanningen er en forutsetning for å fortsette i stillingen, kan nettometoden anvendes hvis vilkårene for øvrig er oppfylt. Nærmere om disse vilkårene, se [pkt. 4.2](#) og emnet «[Utgiftsgodtgjørelse](#)».

## 3 Fradragsrett for kostnader vedrørende doktor-/lisensiatgrad

Visse kostnader i forbindelse med doktorgrad/lisensiatgrad ved norsk universitet eller høyskole er fradragsberettigede, jf. sktl. § 6-43. Dette vil blant annet omfatte trykkekostnader og reisekostnader i forbindelse med prøven. Dekker arbeidsgiver kostnadene, er dette trekkpliktig og bruttometoden må anvendes, med mindre vilkårene i FSFIN § 5-15 B om arbeidsgiverfinansiert utdanning er oppfylt. Nærmere om disse vilkårene, se [pkt. 7](#).

Fradrag for kostnader til middag for opponenter, veiledere mv. gis med inntil kr 22 700, begrenset til kr 1 135 per kuvert, dersom høyere kostnader ikke kan dokumenteres, se takseringsreglene § 1-3-30. Fradrag gis ikke for bespisning av familie og venner. Fradrag gis i tillegg til minstefradraget. Dekker arbeidsgiver kostnadene, er dette trekkpliktig og bruttometoden må anvendes.

## 4 Fradragsrett for vedlikehold og/eller ajourføring av utdanning

### 4.1 Generelt

Kostnader til å holde ved like en utdanning og/eller til å holde seg à jour med utviklingen i faget, er fradragsberettigede hvis skattyteren bruker denne utdanningen til erverv av inntekt. For lønnstakere er det i tillegg en forutsetning at de er i et arbeidsforhold hvor

utdanningen er relevant. Det vil f.eks. normalt bare være fradragsrett for kostnader til vedlikehold av et flysertifikat for en person som er yrkesaktiv som flyger.

Om eksamen avlegges eller ikke, har ingen betydning for skattyterens fradragsrett.

Fradraget er i disse tilfellene ikke begrenset til eventuell mottatt lønn mv. under utdanningen.

Kostnader direkte knyttet til utdanningen, som f.eks. kostnader til undervisning, eksamensavgift og skolebøker, inngår i minstefradraget, se emnet «**Minstefradrag**». Om hvilken kategori eventuelle reiser faller inn under, se emnet «**Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser**». Om fradrag for arbeidsreiser, se emnet «**Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)**». Om fradrag for merkostnader til opphold utenfor hjemmet og kostnader til besøksreiser til hjemmet, se emnene «**Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet**» og «**Merkostnader – besøksreiser til hjemmet**».

#### 4.2 Nettometoden

Nettometoden kan benyttes for kostnader til ajourføring og vedlikehold når arbeidstaker mottar 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. Om hvilke kostnader som inngår i minstefradraget, se ovenfor. Om de særlige reglene for arbeidsgiverfinansiert utdanning, se nedenfor. Om beskatning etter henholdsvis brutto- og nettometoden, se emnet «**Utgiftsgodtgjørelse**».

Underskudd på mottatt godtgjørelse kan trekkes fra i skattyterens øvrige inntekt.

#### 4.3 Eksempler på ajourføring/vedlikehold av utdanning

Ved innføring av ny programvare ved databehandling i en bedrift vil et enkeltstående brukerkurs som ikke fører til at skattyteren kan gjøre andre oppgaver enn han gjorde før kurset, normalt anses som en ajourføring. Dersom f.eks. en regnskapsfører tar i bruk et nytt regnskapsprogram eller årsoppgjøringsprogram, vil et brukerkurs i den nye programvaren måtte anses som ajourføring.

### 5 Skattyter mottar lønn og/eller andre skattepliktige ytelser for å studere

#### 5.1 Fra arbeidsgiver

Mottar skattyter lønn og/eller stipend fra arbeidsgiver for å studere, vil de skattemessige forholdene reguleres av reglene om arbeidsgiverfinansiert utdanning, se FSFIN § 5-15 B og pkt. 7. Permisjon med lønn noen få dager til eksamen og lesedager, regnes ikke som lønn under skolegang, og gir følgelig ikke fradragsrett for kostnader til utdanning. Ved studier som gjennomføres i ferien, kan feriepengene ikke anses som lønn for å studere.

#### 5.2 Fra andre enn arbeidsgiver

Mottar skattyteren en skattepliktig ytelse fra andre enn arbeidsgiver, og det er satt som betingelse at vedkommende gjennomfører en utdanning/kurs mv., vil kostnadene til slik utdanning/kurs mv. være fradragsberettigede etter bruttometoden og innenfor rammen av den mottatte skattepliktige ytelsen. Dette vil f.eks. gjelde for introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere og for arbeidsavklaringspenger fra folketrygden.

Får skattyteren skattepliktig stipend til dekning av 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 ajourhold av utdanningen kan bare fradras innenfor rammen av stipendet. Nærmere om skatteplikt for stipend, se emnet «**Stipend**».

### 6 Tilskudd til opplæring og i forbindelse med yrkesrettet attføring

Tilskudd til livsopphold mv. under deltakelse i arbeidsmarkedstiltak etter forskrift gitt med hjemmel i lov 12. desember 2004 nr. 76 om arbeidsmarkedstjenester § 13 er skattefrie, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav b.

## 7 Arbeidsgiverfinansiert utdanning

### 7.1 Generelt

Reglene om arbeidsgiverfinansiert utdanning vil være aktuelle å anvende i de tilfellene hvor reglene om fradragsrett for ajourhold eller vedlikehold av utdanning ikke kommer til anvendelse, jf. pkt. 4, eller hvor utdanningen ikke er et vilkår for å fortsette i stillingen, jf. pkt. 2.

Yter en arbeidsgiver fri utdanning (naturalytelse) som fyller visse vilkår, se nedenfor, er fordelene skattefrie.

Mottar en arbeidstaker lønn, godtgjørelse mv. for å gjennomføre en utdanning som fyller visse vilkår, se nedenfor, er denne inntekten bare skattepliktig i den utstrekning den overstiger kostnadene til utdanningen, se imidlertid pkt. 7.8. Dette gjelder selv om det i prinsippet ikke er fradragsrett for disse kostnadene. Dekning av kostnader til reise til undervisningssted er skattepliktig dersom reisen anses som arbeidsreise, se emnet «[Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser](#)». Fradraget for disse reisene må vurderes etter de vanlige reglene, se ovenfor.

Skattefritaket gjelder både intern utdanning arrangert av arbeidsgiver og ekstern utdanning. Det er skattefritak selv om utdanningen er gjennomført i utlandet. Disse reglene gjelder uavhengig av om utdanningen kan karakteriseres som grunn- eller videreutdanning. F.eks. vil spesialisering for sykepleiere (helsesøster, jordmor mv.) kunne gi skattefritak innenfor mottatt lønn og utgiftsgodtgjørelse.

Hvis kostnadene til utdanningen er høyere enn kostnadsdekningen, kan det ikke kreves fradrag for de overskytende kostnadene, med mindre det gjelder kostnader som er fradragsberettigede etter de vanlige reglene, se ovenfor.

### 7.2 Fellesvilkår for intern og ekstern utdanning

Skattefritaket for kostnadsdekningen er betinget av at ett av vilkårene nedenfor er oppfylt

- Utdanningen må gi kompetanse som kan benyttes i nåværende eller fremtidig arbeid hos nåværende arbeidsgiver, se FSFIN § 5-15-12 (1) bokstav a. Utdanning som i hovedsak tjener skattyters private interesser gir for eksempel ikke rett til skattefritak. Dekning av kostnader til ordinær kjøreopplæring for bil må normalt anses i hovedsak å tjene skattyters private interesser, selv om skattyteren har behov for å kunne kjøre bil i sitt yrke.
- Utdanningen dekkes i forbindelse med opphør av arbeidsforhold og gir kompetanse som kan nyttiggjøres ved søking av nytt arbeid hos annen arbeidsgiver, se FSFIN § 5-15-12 (1) bokstav b. Skattefritaket er i disse tilfellene begrenset oppad til 1,5 ganger folketrygdens grunnbeløp (1,5 G), se FSFIN § 5-15-12 (2).

Dersom hensikten ved oppstart av utdanningen er at arbeidsforholdet skal avsluttes etter endt utdanning, er det bare alternativet i annet strekpunkt ovenfor som er aktuelt.

Vilkårene ovenfor gjelder både for intern og ekstern utdanning. For ekstern utdanning er det tilleggsvilkår, se nedenfor.

### 7.3 Tilleggsvilkår for ekstern utdanning

For at dekning av kostnadene til utdanning som ikke er intern (ekstern utdanning) skal være skattefri, gjelder følgende tilleggsvilkår

- Utdanningen må være beregnet til normalt å skulle gjennomføres på inntil 4 semestre, maksimalt 20 måneder, ved fulltids studium (normert varighet). Varer utdanningen lengre, er likevel dekning av kostnadene skattefrie for de første 4 semestre som dekkes, maksimalt 20 måneder, se FSFIN § 5-15-14 (2).
- For utdanning med varighet over to måneder, må arbeidstakeren ha arbeidet i heltidsstilling hos arbeidsgiver i minst ett år ved oppstart av utdanningen, se FSFIN § 5-15-14 (3). Dette gjelder selv om utdanningen ble påbegynt hos en tidligere arbeidsgiver. Ved deltidsstilling forlenges kravet til slik arbeidsperiode forholdsmessig. Periode med sykemelding eller permisjon med lønn regnes med i forbindelse med kravet til ett års arbeidsperiode, forutsatt at arbeidstakeren faktisk har arbeidet for den aktuelle arbeidsgiveren direkte forut for fraværet.



Tar arbeidstakeren flere kurs etter hverandre og som hver for seg ligger innenfor tidsgrensen på 4 semestre/20 måneder, vil dekning være skattefri under forutsetning av at kursene ikke bygger på hverandre eller at de alene eller sammen med andre kurs kan lede til en grad, se FSFIN § 5-15-14 (2) tredje punktum. I så fall må kursene ses under ett som én utdanning 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 Lånekassen legger til grunn. Det er uten betydning hvor lang tid utdanningen faktisk tar. Lånekassen legger normalt til grunn at et fulltidsstudium gir 60 studiepoeng per år eller 30 studiepoeng per semester. Et studium som er normert til 120 studiepoeng vil etter dette oppfylle kravet i FSFIN § 5-15-15-4 (2), om inntil fire semestre eller maksimalt 20 måneders varighet.

Skattefritaket gjelder uavhengig av om arbeidstakeren har fått dekket utdanning av tidligere arbeidsgiver. Om hva som regnes som samme arbeidsgiver, se [pkt. 7.5](#).

#### **7.4 Grensen mellom ekstern og intern utdanning**

En utdanning anses som intern når den arrangeres av arbeidsgiver og i det alt vesentligste bare tilbys til arbeidstakere hos denne arbeidsgiveren, se FSFIN § 5-15-13 (2).

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. Dette gjelder selv om utdanningen arrangeres av arbeidsgiver. I slike tilfeller vil utdanningen også tilbys andre enn de ansatte. På den annen side er det ikke til hinder for at utdanningen anses som intern at den også tilbys til et fåtall andre enn de som er ansatt hos arbeidsgiver. Deltar f.eks. to sivile elever i en ellers militær klasse ved Forsvarets ingeniørskole, vil utdanningen anses som intern for de elevene som er ansatt i Forsvaret.

Er utdanningen arrangert av et annet foretak enn det arbeidstakeren er ansatt i, kan utdanningen på visse vilkår likevel anses arrangert av arbeidsgiver, se [pkt. 7.5](#).

#### **7.5 Samme arbeidsgiver**

I forskrift 4. desember 1997 nr. 1255 om fastsettelse, beregning og oppgjør av ekstra arbeidsgiveravgift av ytelser over bestemte grenser (ftrl.) § 3 var det fastsatt en avgrensning for hva som skulle anses som én og samme arbeidsgiver. Forskriften er opphevet fra 1. januar 2009, men den samme avgrensningen er fortsatt gjort gjeldende på dette området, se FSFIN § 5-15-13 (2) annet punktum. Ytelser fra flere arbeidsgivere til en arbeidstaker i løpet av inntektsåret skal anses å komme fra samme arbeidsgiver, når ytelsene kommer fra

- selskaper som inngår i et konsern etter aksjelovene § 1-3 eller selskapsloven § 1-2 eller
- selskaper som eier så mange aksjer eller andeler i hverandre at de representerer flertallet av stemmene i det annet selskap eller
- enkeltpersonforetak og selskaper hvor eieren av enkeltpersonforetaket eier så mange aksjer eller andeler at vedkommende representerer flertallet av stemmene. Det samme gjelder når de avgiftspliktige ytelsene kommer fra selskaper hvor samme person eier så mange aksjer eller andeler at vedkommende representerer flertallet av stemmene i selskapet.

Hver kommune og fylkeskommune anses som én arbeidsgiver. En lærer vil f.eks. regnes som ansatt i kommunen og ikke ved den enkelte skole.

For ansatte i staten anses hvert departement med underliggende etater som én arbeidsgiver. Således vil utdanning ved f.eks. Krigsskolen anses å være arrangert av arbeidsgiveren for arbeidstakere i Forsvarsdepartementet og dets underliggende etater, som for eksempel Forsvaret (og vil derfor være intern utdanning).

## 7.6 *Hvilke kostnader som omfattes av ordningen*

Om hvilke typer kostnader som er aktuelle, se pkt. 8. Det er som regel de faktiske kostnadene som skal legges til grunn.

For reise mellom bolig og et undervisningssted som skal regnes som fast arbeidssted, gjelder særlige regler. Godtgjørelse for dekning av kostnader til slike reiser er skattepliktig etter bruttometoden. Fradraget for slike reiser skal følge de vanlige reglene for avstandsfradrag. Nærmere om behandlingen av godtgjørelse, og om fradrag for slike reiser, se emnet «*Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)*».

I de tilfellene reisen skal klassifiseres som yrkesreise, og skattyter bruker bil på reisen, kan arbeidsgiver utbetale trekkfri bilgodtgjørelse etter satsene i særavtalene for reiser for statens regning, se Skattedirektoratets forskuddssatser for utgiftsgodtgjørelser på tjenestereise.

## 7.7 *Legitimasjonskravene*

Det er en forutsetning for skattefritak at

- arbeidstakeren legitimerer kostnadene ved å utarbeide og underskrive en oppgave til arbeidsgiveren over størrelsen og arten av den pådratte kostnaden og
- at arbeidsgiveren ikke har grunn til å anta at utgiftsgodtgjørelsen gir overskudd.

Se FSFIN § 5-15-11 (2).

Utbetaler arbeidsgiveren godtgjørelsen før kostnaden pådras (forskuddsvis), må arbeidstakeren før utbetalingen levere et anslag over størrelsen og arten av de forventede kostnadene, se FSFIN § 5-15-11 (2) tredje punktum. Etter at kostnaden er pådratt, må arbeidstakeren snarest levere endelig oppgave til arbeidsgiver.

## 7.8 *Utbetalinger hvor legitimasjonskravene er oppfylt*

Er legitimasjonskravene oppfylt, er utbetaling som dekker utdanningskostnadene skattefrie. Dette gjelder også utbetalinger som i utgangspunktet er behandlet som lønn, hvis arbeidsgiveren har foretatt en etterfølgende avregning og lagt dette til grunn ved innberetningen.

Nettometoden kan også benyttes i de tilfellene arbeidsgiveren i ettertid utbetaler godtgjørelse som relaterer seg til utdanning i tidligere inntektsår. Foretas utbetalingen før kostnadene pådras, må vilkårene i FSFIN § 5-15-11 (2) være oppfylt.

## 7.9 *Utbetalinger hvor legitimasjonskravene ikke er oppfylt*

Er legitimasjonskravene ikke oppfylt, skal utbetaling som dekker utdanningskostnadene behandles etter bruttometoden. Dette vil si at utbetalingen inntektsføres i sin helhet. «Skattefritaket» gjennomføres ved at skattyteren ved fastsettingen av alminnelig inntekt kan kreve fradrag for utdanningskostnadene. De totale fradragsberettigede kostnadene skal begrenses til mottatt utbetaling. Kostnader til undervisning, eksamensavgift mv., skolebøker og annet materiell knyttet direkte til utdanningen inngår i et eventuelt minstepfradrag, se FSFIN § 5-15-11 (3) siste punktum.

Reglene ovenfor gjelder også utbetalinger som er betegnet som utgiftsgodtgjørelse.

## 7.10 *Arbeidsgiver holder fri utdanning/dekker utdanningskostnadene direkte*

Holder arbeidsgiver fri utdanning hvor kostnadene ville ha vært fradragsberettiget etter en vurdering som nevnt ovenfor, eller dekker kostnadene til slik utdanning direkte (naturlytelse), er fordelene ikke skattepliktig.

Dekker arbeidsgiver kostnader til utdanning som ikke omfattes av reglene for arbeidsgiverfinansiert utdanning, og som ikke er fradragsberettiget etter andre regler, skal arbeidstakeren fordelsbeskattes. Fordelen settes til hva det ville kostet i eventuelle skolepenger, kjøp av skolebøker mv. for å ta samme type eksamen. Fordelsbeskatningen skal komme i tillegg til beskatning av kontantytelser mv. direkte fra arbeidsgiver til skattyteren.

### 7.11 Etatsutdanning

Lønn under etatsutdanning som ikke behandles etter reglene for arbeidsgiverfinansiert utdanning, likestilles ikke med utgiftsgodtgjørelse og behandles etter bruttometoden. Oppholdstilskudd innberettet som utgiftsgodtgjørelse, behandles etter nettometoden.

### 8 Kostnadene

De kostnadene som det vanligvis vil være aktuelt å kreve fradrag for, er

- kostnader til undervisning, f.eks. skolepenger, eksamensavgift, skolebøker o.l. knyttet til studiet
- reisekostnader fra det permanente eller midlertidige bostedet til studiested
- merkostnader ved opphold utenfor hjemmet i de tilfellene skattyter på grunn av utdanningen må bo utenfor sitt egentlige hjem, herunder besøksreiser til hjemmet
- kostpris/avskrivning på formuesobjekter brukt i utdanning. Om vilkårene se emnet «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 2.3.

### 9 Tidfesting

Utdanningskostnader som er pådratt for å erverve arbeidsinntekt, tidfestes etter kontantprinsippet, jf. sktl. § 14-3 (3) og emnet «Tidfesting – kontantprinsippet». I andre tilfeller fradragsføres kostnadene etter realisasjonsprinsippet, se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

### 10 Arbeidsgivers dekning av skolegang for arbeidstakers ektefelle og barn

Arbeidsgivers dekning av kostnader til skolegang for arbeidstakerens ektefelle og barn, er i utgangspunktet skattepliktig fordel for arbeidstakeren. Utbetalingen behandles som lønn.

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til skolegang for arbeidstakerens barn i utlandet, se FIN 24. november 1999 i Utv. 1999/1835.

### 11 Arbeidsgivers fradragsrett

Arbeidsgiver som utbetaler godtgjørelse til, eller dekker kostnader for ansatte i det tidsrommet de gjennomgår utdanning, kurs mv., har normalt krav på fradrag for utbetalingene. Er godtgjørelsen mv. gitt i form av lån som ettergis over et visst antall år, skal fradragsføringen skje i takt med ettergivelsen.

### 12 Tilbakebetaling

Om tilbakebetaling, se emnet «Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser».

# Utgangsverdi

– Sktl. § 5-3.

### 1 Hva menes med utgangsverdi

Med «utgangsverdi» menes det beløp en skattyter skal bruke som vederlag, uttaksverdi mv. ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst/tap i forbindelse med realisasjon av formuesobjekter, ved utføring av tjenester for andre eller eventuelt som skattepliktig fordel i forbindelse med uttak til egen bruk eller gaveoverføring. Eksempler på utgangsverdi er salgssum, ekspropriasjonserstatning, skadeserstatning ved full ødeleggelse og uttaksverdi for den som uttaksbeskattes ved uttak til egen bruk eller gaveoverføring.

Unntaksvis kan utgangsverdien være negativ, f.eks. når en selger betaler kjøperen av en gjenstand for at vedkommende skal ta på seg fremtidige omkostninger ved å ta ansvaret for et formuesobjekt, f.eks. ved å måtte rive ned og fjerne en bygning.

Om inngangsverdi for erververen, se emnet «Inngangsverdi». Om et tilfelle der en inngangsverdi for mottaker ble vurdert uavhengig av utgangsverdien for overdrageren, se HRD i Utv. 1995/1141 (Rt. 1995/1674) (Viking Supply Ships AS). (Den ligningsmessige

inngangsverdi på skip og skipsandeler yttet som innskudd ved emisjonen skulle fastsettes til nettoverdien av innskuddene.). Se også [pkt. 2.7.2](#).

## 2 Realisasjon, herunder salg, ekspropriasjon mv.

### 2.1 Generelt

Ved realisasjon er utgangsverdien det mottatte vederlag, enten det som mottas er penger eller annen type verdier, f.eks. et formuesobjekt.

Er et formuesobjekt eller en tjeneste overdratt ved fritt salg, ekspropriasjon mv., er utgangsverdien ved overdragelsen blant annet

- kontantbeløp som er betalt eller skal betales til selgeren eller andre som selgeren har bestemt
- kjøperens overtakelse av selgerens gjeld til andre

Utgangsverdi reduseres med omkostninger knyttet til realisasjonen.

### 2.2 Vederlag i form av formuesobjekt (bytte, makeskifte)

Når det som mottas som vederlag er noe annet enn penger, f.eks. ved bytte eller makeskifte, utgjør utgangsverdien for det frabyttede formuesobjektet omsetningsverdien av det mottatte formuesobjekt. Omsetningsverdien for det objekt som mottas, fastsettes på tidfestingstidspunktet, jf. sktl. § 14-2 (1) annet punktum. Dette vil være tidspunktet for eiendomsrettens overgang. Om dette tidspunktet, se emnet «[Eierbegrepet](#)». Når skattyter får eiendomsretten til det tilbyttede objekt anses han å ha fått en ubetinget rett til dette, selv om eiendomsretten til det frabyttede objekt ennå ikke er overført. Utgangsverdien utgjør dermed verdien av det tilbyttede objekt ved overføringen av eiendomsretten til dette. Den annen part har samtidig fått en ubetinget rett til det objektet han skal motta, slik at dette tidspunktet også er avgjørende ved fastsettingen av utgangsverdien for det objekt han skal overføre.

#### Eksempel

*Ivar eier 100 aksjer som han avtaler å bytte bort mot eiendommen til Berit. Eiendommen skal først overleveres 3 måneder senere. Eierovergangen for aksjene registreres imidlertid i verdipapirregisteret allerede på avtaletidspunktet. Omsetningsverdien på aksjene og eiendommen var ved avtaleinngåelsen 500. Ved overleveringen av eiendommen har verdien på aksjene sunket til 200, mens verdien på eiendommen har steget til 550.*

*Siden Berit på avtaletidspunktet har fått eiendomsretten til aksjene, har Ivar dermed fått en ubetinget rett til å bli eier av eiendommen. Vederlaget for aksjene, dvs. eiendommen, må dermed tidfestes på avtaletidspunktet. Berits utgangsverdi for eiendommen utgjør dermed aksjenes verdi på avtaletidspunktet som er 500. Ivar har på avtaletidspunktet gitt fra seg eiendomsretten til aksjene, og har dermed fått en ubetinget rett til vederlaget, dvs. eiendommen. Ivars utgangsverdi for aksjene utgjør da eiendommens verdi på avtaletidspunktet, som er 500.*

*Går derimot avtalen ut på at eierovergangen for aksjene først skal registreres i verdipapirregisteret samtidig med at eiendommen overleveres, vil ingen av partene ha fått en ubetinget rett til vederlaget før overleveringen/registreringen. Ivars utgangsverdi for aksjene blir da 550, mens Berits utgangsverdi for eiendommen blir 200.*

Ved uttaksbeskatning er utgangsverdien omsetningsverdien av det uttatte formuesobjekt eller tjeneste på uttakstidspunktet, jf. sktl. § 14-2 (3).

### 2.3 Overtakelse av løpende inntektlkostnad

For det objekt som skal overdras, for eksempel en fast eiendom, vil det ofte knytte seg inntekter eller kostnader som betales løpende. Dette kan være leieinntekter, leiekostnader, festeavgift, kommunale avgifter mv. Forfallstidspunktet for slike inntekter/kostnader vil ofte ikke falle sammen med tidspunktet for eiendomsrettens overgang. Inntektene/kostnadene kan være betalt forskuddsvis eller etterskuddsvis. I slike tilfeller vil selger og kjøper ofte gjøre opp for dette seg i mellom ved reduksjon eller økning av det samlede oppgjøret.

Avregninger som nevnt ovenfor skal ikke påvirke utgangsverdien. Har selger mottatt løpende avkastning forskuddsvis fra tredjemann og redusert salgssummen med dette, må salgssummen således økes med dette beløp ved fastsettingen av utgangsverdien. Tilsvarende må salgssummen reduseres med forskuddsbetalte kostnader som selger har betalt og som har øket salgssummen.

Selgeren kan ha til gode avkastning fra tiden forut for overdragelsen fordi betaling av slike inntekter skjer etterskuddsvis. Dersom salgssummen er øket med dette, må salgssummen reduseres tilsvarende. Hvis selgeren har betalt kostnader etterskuddsvis, må det på tilsvarende måte korrigeres for kostnader som er påløpt i tiden før overdragelsen og som har kommet til reduksjon i salgssummen.

Om behandling av renter i forbindelse med kjøp av obligasjoner, se emnet «*Verdipapirer*».

## 2.4 *Kreditsalg*

Om behandling av kreditsalg der rentene inngår i salgssummen uten å være spesifisert, se emnet «*Inngangsverdi*», pkt. 2.1.2.

## 2.5 *Særlige regler for utgangsverdi ved bruk av opsjon (innløsning)*

Om fastsetting av utgangsverdi for opsjon ved bruk av opsjonen, se emnene om finansielle instrumenter.

## 2.6 *Fremmed valuta*

Ved salg av formuesobjekt hvor salgssummen er avtalt i fremmed valuta, skal utgangsverdien omregnes til norske kroner etter kursen på leveringstidspunktet selv om salgssummen ikke er mottatt. Ved betaling som foretas etter levering, skal kursdifferansen behandles etter reglene for valutagevinst/tap, se emnet «*Valutagevinst/-tap*». Delbetaling av salgssummen før levering omregnes likevel etter kursen på betalingsdagen.

## 2.7 *Pensjonlivrenter*

### 2.7.1 *Periodiske ytelser*

Den kapitaliserte verdi av selgers krav på pensjon o.l. som skal utbetales etter hvert av kjøper, regnes ikke med i utgangsverdien. (Selger blir skattlagt etter hvert for de årlige ytelser.)

Ved mottak av periodiske ytelser for et begrenset tidsrom, må det vurderes om det reelt foreligger en pensjon eller utgangsverdi med avdragsbetaling eller et blandet forhold. Hva partene har kalt ytelsen er ikke avgjørende.

Det må da vurderes konkret om forholdet reelt har karakter av pensjon eller er en blandet ordning.

Så langt ytelsene ikke er pensjon for selger, inngår de i utgangsverdien. Yter kjøper vederlag i form av premieinnbetaling til livrente, anses det som er innbetalt som inngangsverdi for kjøper og utgangsverdi for selger. (Kjøperen får da ikke fradrag for de årlige ytelser. Selger beskattes for årlige ytelser på livrenten, men ikke for den del som er tilbakebetaling av innbetalt premie, jf. sktl. 5-41 (1)).

Om grensen mellom pensjon og vederlag, se emnet «*Inngangsverdi*», pkt. 2.1.5.

### 2.7.2 *Avløsning av pensjon mv. med et engangsbeløp*

Engangs- og avløsningsbeløp for pensjon mv. skal ikke legges til utgangsverdien. Slike beløp vil være skattepliktige etter sktl. § 5-40 (2).

## 2.8 *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. Dette gjelder også for jordbruks-eiendom.

## 2.9 Borett mv.

Det gjøres ikke tillegg i utgangsverdien for borett eller annen bruksrett som selgeren betinget seg (holdt tilbake) ved salget, se URD 3. juli 1972 (Oslo byrett) i Utv. 1972/339 og FIN 30. april og 8. mai 1981 i Utv. 1981/341.

## 2.10 Ettergivelse av salgssum

Ettergivelse av hele eller deler av salgssummen på grunn av manglende betalingsevne hos kjøper, påvirker ikke utgangsverdien. Ettergivelsen behandles etter reglene om tap på fordringer. Om eventuelt tapsfradrag, se emnet «Fordringer».

## 2.11 Rabatter mv.

Utgangsverdi er den faktiske salgssum etter fradrag for rabatter, prisavslag mv. fra selger.

## 2.12 Ulempeerstatning

Ved ekspropriasjon av en del av en eiendom, kan det bli fastsatt ulempeerstatning som gjelder gjenværende del av eiendommen. Slik ulempeerstatning anses ikke som utgangsverdi for den delen av eiendommen som er ekspropriert, men skal redusere inngangsverdien for den gjenværende del av eiendommen, se emnet «Skadeserstatning», pkt. 2.1.5.

Vederlag vedrørende den eksproprierte del av eiendommen, benevnt som ulempeerstatning, er en del av utgangsverdien.

## 2.13 Betingelser knyttet til salgssummens størrelse

Er salgssummens størrelse avhengig av fremtidig uvis begivenhet, skal en i salgsåret legge til grunn som utgangsverdi det som selgeren har en ubetinget rett til. En eventuell økning eller reduksjon av salgssummen tillegges/fradras i utgangsverdien i det inntektsåret det er konstatert om salgssummen skal økes eller reduseres.

## 2.14 Medarvingers rett til del av salgssum

I enkelte tilfeller ble det den gangen selgeren ervervet eiendommen, satt som vilkår at medarvinger ved en senere realisasjon skulle ha en andel av salgssummen. Ved gevinstberegningen, skal medarvingenes andel av salgssummen ikke regnes som utgangsverdi for selgeren. Se for øvrig FIN 4. juni 1980 i Utv. 1980/628.

## 3 Skadet formuesobjekt

Total skade anses som realisasjon og den skadeserstatning som eieren mottar behandles som utgangsverdi. Dette gjelder uavhengig av om erstatning utbetales av skadevolder eller av andre f.eks. et forsikringselskap.

Ved delvis skade, behandles ikke erstatningen som utgangsverdi idet formuesobjektet ikke anses å være realisert. Om behandling av slik erstatning, se emnet «Skadeserstatning».

## 4 Interessefellesskap

### 4.1 Generelt

Om eventuell skjønnsmessig fastsetting av utgangsverdi ved salg mellom parter med interessfellesskap, se emnet «Tilsidesettelse».

### 4.2 Tingsinnskudd i selskap (AS og ANS mv.)

Om skjønnsmessig fastsetting av utgangsverdien for formuesobjekt som overdras vederlagsfritt eller til underpris til selskap som overdrageren er eier av eller medeier i, se FIN 29. april 1997 i Utv. 1997/624. Dette kan være et aksjeselskap som skattyter eier aksjer i eller et deltakerlignet selskap hvor skattyter er deltaker.

Overdrar skattyter formuesobjekt til slikt selskap mot å få aksjer/andel i selskapet, er utgangsverdien for formuesobjektet i utgangspunktet omsetningsverdien for de mottatte aksjer/andeler, se f.eks. FIN 21. desember 2001 i Utv. 2002/183. Skjer overdragelsen i forbindelse med stifting av selskapet, vil aksjeverdien/andelsverdien normalt være lik verdien av det objekt som overdras, jf. FIN 19. desember 1994 i Utv. 1995/1064.

Skjer overdragelsen til et bestående selskap og verdien av de mottatte aksjer/andeler er mindre enn omsetningsverdien for formuesobjektet, vil utgangsverdien kunne settes skjønnsmessig, se ovenfor.

## 5 Gave, salg til underpris

Utgangsverdi for formuesobjekt overdratt til underpris er det faktisk mottatte vederlag, herunder mottakers overtakelse av overdragerens gjeld. Ved gave eller salg til underpris kan det være aktuelt med uttaksbeskatning hos giver/selger. Om vilkår og fremgangsmåte ved uttaksbeskatning, se emnet «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Om begrensning av rett til fradrag for tap ved gavesalg, se emnet «Tap».

## 6 Flere objekter overdratt under ett

### 6.1 Generelt

Er vederlaget fastsatt under ett ved salg av flere formuesobjekter, må dette fordeles mellom objektene såfremt dette har betydning for skattleggingen. Fordeling foretas forholdsmessig, som hovedregel på grunnlag av objektenes omsetningsverdi ved salget. Om unntak vedrørende fast eiendom, se nedenfor. Se også emnet «Enkeltpersonforetak – generasjonsskifte o.l.».

Ligningsmyndighetene er ikke bundet av partenes fordeling.

### 6.2 Fast eiendom

#### 6.2.1 Generelt

Samlet utgangsverdi ved salg av fast eiendom fordeles på bygning og tomt etter omsetningsverdier. Det samme gjelder ved fordeling av utgangsverdien mellom bygg og faste tekniske installasjoner.

Utgangsverdi ved salg av bygning fordeles på de enkelte deler av bygningen dersom det har betydning for ligningen. Fordeling foretas forholdsmessig etter leieverdien for de enkelte deler, sml. sktl. § 14-41 (2).

Om fordeling av salgsvederlag ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendom til nære slektninger, se emnet «Jordbruk – realisasjon», pkt. 9.3.

#### 6.2.2 Seksjonert eiendom

For seksjonert bygg, fordeles utgangsverdien for tomten på de enkelte seksjoner etter den sameiebrøk som er fastsatt for tomtefordelingen ved seksjoneringen.

Et bygg anses seksjonert i vedkommende inntektsår når tillatelse til seksjonering er gitt innen inntektsårets utgang. Ligningsmyndighetene er bundet av kommunale myndigheters avgjørelse om seksjonering og hva hver seksjon omfatter.

### 6.3 Underpris ved gavesalg

Underpris ved gavesalg skal anses å gjelde forholdsmessig for alle formuesobjekter som er solgt under ett, selv om underprisen er tilordnet spesielle eiendeler i kjøpekontrakten.

### 6.4 Kombinert aksjeoverdragelse og arbeidsavtale (earn-out)

Det forekommer overdragelser av foretak hvor salget kombineres med sterk regulering av tidligere eiers fremtidige ansettelsesforhold i selskapet. Etter en helhetsvurdering kan det være at deler av vederlaget, som i formen er vederlag for foretaket, for noen del må klassifiseres skattemessig som forskudd på arbeidsvederlag, istedenfor vederlag for foretaket. (Forskudd på arbeidsvederlag vil i tilfelle være skatte- og avgiftspliktig som lønn etter kontantprinsippet selv om arbeidet ennå ikke er utført.) Se nærmere i emnet «Tilsidesettelse», pkt. 4.7.2.

## 7 Flere salg til samme kjøper

Selges flere formuesobjekter fra samme selger til samme kjøper i flere atskilte overdragelser, må det vurderes om overdragelsene skal ses i sammenheng. I så fall må de forskjellige vederlag slås sammen og fordeles skjønnsmessig på alle de solgte formuesobjekter. Har flere overdragelser som ses i sammenheng funnet sted i forskjellige år, kan det bli aktuelt å endre ligningen for tidligere år.

# Utgiftsgodtgjørelse

- Sktl. § 5-11.
- FSFIN § 5-11 .
- Takseringsreglene § 1-2-7.

## 1 Generelt

Utgiftsgodtgjørelser er godtgjørelser som en arbeids- eller oppdragsgiver utbetaler, normalt i penger, til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid/oppdrag eller verv, se sktl. § 5-11 (1).

Utgiftsgodtgjørelser dekker normalt bare kostnader som er fradragsberettigede, men kan i tillegg inneholde arbeidsvederlag.

Utlegg som arbeidstaker har på vegne av arbeidsgiver, og som refunderes av arbeidsgiver på grunnlag av originalbilag, anses som ordinære driftskostnader, og ikke som utgiftsgodtgjørelse.

Om naturalytelser, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

Nedenfor behandles de generelle reglene for utgiftsgodtgjørelser. Nærmere om behandlingen av de enkelte typene utgiftsgodtgjørelser, se vedkommende emner.

## 2 Inntektsligning av mottakeren

### 2.1 Næringsdrivende

Utgiftsgodtgjørelser som utbetales til næringsdrivende skal inntektsføres med bruttobeløp i regnskapet når utgiftsgodtgjørelsen gjelder virksomheten eller bruk av virksomhetens driftsmidler mv. til formål utenfor virksomheten, f.eks. bil som er driftsmiddel. Utgiftsgodtgjørelser som ikke vedrører virksomheten eller virksomhetens driftsmidler, behandles på samme måte som utgiftsgodtgjørelser til arbeidstakere, se nedenfor.

### 2.2 Arbeidstakere o.l.

#### 2.2.1 Generelt

Med utgiftsgodtgjørelse i arbeidsforhold menes ytelser som en arbeidstaker mottar til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid, oppdrag, verv mv., jf. sktl. § 5-11 (1).

Som utgiftsgodtgjørelse anses bare godtgjørelser som er knyttet opp mot og vurdert i forhold til kostnader i forbindelse med utførelsen av arbeidet. Andre typer godtgjørelser anses fullt ut som lønn og kan ikke i ettertid splittes opp i en lønnsdel og en utgiftsgodtgjørelsesdel. Dette gjelder selv om arbeidstaker har dekket kostnader i forbindelse med arbeidet. Ofte vil dette være en aktuell problemstilling ved provisjonsavlønning.

Utgiftsgodtgjørelser som utbetales lønnstakere o.l. skal enten lignedes etter

- nettometoden, eller
- bruttometoden,

se sktl. § 5-11 (2) og nedenfor. Dette gjelder både ved fastsetting av alminnelig inntekt og personinntekt.

Reglene om behandling av utgiftsgodtgjørelse i forhold til arbeidsgiveravgift er annerledes, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)».



### 2.2.2 *Nettometoden*

Nettometoden for godtgjørelser innebærer at brutto godtgjørelse sammenholdes med de fradragsberettigede kostnadene som godtgjørelsen er ment å dekke. Bare eventuelt overskudd eller underskudd tas med i selvangivelsen. Eventuelt overskudd behandles som lønn. Eventuelt underskudd inngår i minstefradraget dersom kostnadene er av den arten som inngår. Behandlingen ved ligningen er uavhengig av om det foreligger trekkplikt etter bestemmelsene om forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift til folketrygden.

Nettometoden brukes på godtgjørelser til dekning av kostnader i forbindelse med utførelsen av arbeid. Nettometoden brukes også i visse andre tilfeller, f.eks. på godtgjørelser til dekning av pendleres merkostnader ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet. Om når nettometoden kan brukes på andre typer godtgjørelser enn de som etter loven er definert som utgiftsgodtgjørelser, se de øvrige emnene i Lignings-ABC hvor vedkommende type kostnad er behandlet.

Nettometoden kan ikke brukes på utbetalinger som av arbeidsgiveren er klassifisert som lønn.

Nettometoden gjelder ikke for utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader til kost og losji ved pendleropphold utenfor hjemmet og besøksreise til hjemmet, dersom skattyter får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen for vedkommende inntektsår, jf. FSFIN § 5-11-1 (2). Godtgjørelsen er da skattepliktig arbeidsinntekt med bruttobeløpet. (Skattyteren får ikke fradrag for kostnadene i tillegg til standardfradraget.) Dette gjelder både for personer som anses skattemessig bosatt i Norge og for personer med begrenset skatteplikt. Om standardfradrag for øvrig, se emnet «**Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt**».

### 2.2.3 *Bruttometoden*

Bruttometoden for godtgjørelser innebærer at brutto godtgjørelse inntektsføres i selvangivelsen og inngår i grunnlaget for minstefradraget. Skattyteren må kreve fradrag for kostnadene på vanlig måte. Kostnadene inngår i minstefradraget dersom de er av en slik art. Om hvilke kostnader som inngår i minstefradraget, se emnet «**Minstefradrag**», pkt. 4.

Bruttometoden brukes som hovedregel på godtgjørelser til dekning av mottakerens private kostnader eller kostnader som ikke er pådratt i direkte forbindelse med utførelse av arbeidet. Det samme gjelder for refusjon av slike kostnader. Enkelte slike kostnader kan være fradragsberettigede, for eksempel fagforeningskontingent eller reise mellom hjem og arbeidssted. Godtgjørelser som dekker slike kostnader behandles normalt etter bruttometoden, dvs. helt ut som lønn i alle sammenhenger.

Om tilfeller der nettometoden likevel kan brukes, se ovenfor.

## 2.3 *Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)*

### 2.3.1 *Arbeidsreise, hovedregel*

Om behandling av godtgjørelse til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se emnet «**Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)**», pkt. 10.

### 2.3.2 *Besøksreise til hjemmet*

Godtgjørelse til dekning av-, eller refusjon av kostnader til besøksreise til hjemmet, behandles etter nettometoden. For skattytere som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen for samme inntektsår, behandles slike ytelser likevel etter bruttometoden.

Om hvilke kostnader som kan avregnes mot godtgjørelsen, se emnet «**Merkostnader – besøksreiser til hjemmet**».

Om besøksreise til hjem i utlandet, se emnet «**Merkostnader – EØS-pendlere**» og emnet «**Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt**».

Om besøksreise ved arbeidsopphold utenfor Norge, se emnet «**Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge**».

- 2.3.3 *Briller*  
Godtgjørelse til dekning av kostnader til spesialtilpassede brilleglass med rimelig innfatning til bruk ved dataskjerm, hvor behovet for slike briller er godtgjort av lege/optiker, behandles etter nettometoden.
- 2.3.4 *Doktor-/lisensiatgrad*  
Om arbeidsgivers dekning av fradragsberettigede kostnader etter sktl. § 6-43 vedrørende doktor- eller lisensiatgrad, se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)», pkt. 3.
- 2.3.5 *Flyttegodtgjørelse*  
Om behandling av flyttegodtgjørelse, se emnet «[Flyttekostnader](#)», pkt. 3.
- 2.3.6 *Kontingenter*  
Når arbeidsgiver dekker arbeidstakers kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon, anses dette normalt som dekning av en privat kostnad. Arbeidsgivers dekning av private kostnader skal følge bruttometoden, det vil si at dekningen behandles som lønn i alle sammenhenger. Den ansatte vil bli skattlagt for fordelene, og arbeidsgiver vil få fradrag for kontingenten som vanlig lønnskostnad. Nærmere om dette, se FIN 20. november 2003 i Utv. 2004/80. Unntaksvis kan arbeidsgivers dekning av arbeidstakers kontingenter være skattefrie dersom medlemskapet er pålagt i arbeidsavtale, se FIN 18. juni 2007 i Utv. 2007/1256.
- 2.3.7 *Merkostnader til kost og losji ved å bo utenfor hjemmet*  
Om behandling av godtgjørelse til dekning av kost og losji ved å bo utenfor hjemmet på grunn av arbeidet, se emnet «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)», pkt. 11.  
Om utenlandske arbeidstakere, se emnet «[Merkostnader – EØS-pendlere](#)» og emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».  
Om arbeidsopphold utenfor Norge, se emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».
- 2.3.8 *Privatreiser/tjenestereiser*  
Om dekning av kostnader til privatreiser, herunder merkostnader som følge av uforutsette omstendigheter, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 4.35.6. Om dekning av kostnader til utvidet opphold ved tjenestereiser, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)», pkt. 4.35.7.
- 2.3.9 *Styreansvarsforsikring*  
Betaler selskapet et styremedlems forsikringspremie til dekning av styremedlemmets eventuelle erstatningsansvar etter asl./asal. § 17-1, skal godtgjørelsen behandles etter nettometoden. Godtgjørelsen vil således ikke gi noe skattepliktig overskudd.
- 2.3.10 *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 satsen fastsatt av Skattedirektoratet. Satsen er kr 1,50 per km, jf. takseringsreglene § 1-2-7.
- 2.3.11 *Godtgjørelse uten kostnadsfradrag*  
Mottar en lønnsaker en godtgjørelse uten selv å ha kostnader, skal hele godtgjørelsen regnes som overskudd når betingelsene for øvrig foreligger. Dette gjelder f.eks. dersom en lønnsaker som har fri bil fra sin arbeidsgiver, mottar bilgodtgjørelse fra andre.
- 2.3.12 *Utdanningskostnader*  
Om arbeidsgivers dekning av arbeidstakers utdanningskostnader, se emnet «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)».

### 2.3.13 Verktøyhold

Når skattyteren har mottatt tariffestet godtgjørelse for verktøyhold, anses denne vanligvis ikke å gi overskudd. Se skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (4).

## 3 Arbeidsgiveravgift og trekkplikt

Etter ftrl. § 23-2 (3) skal arbeidsgiveravgift som hovedregel beregnes av utgiftsgodtgjørelser i den utstrekning de er trekkpliktige. Se for øvrig emnet «Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag».

# Utland – allment om bosatt/hjemmehørende

– Sktl. § 2-1 og § 2-2.

## 1 Generelt

### 1.1 Skatteloven

Spørsmålet om

- en fysisk person er bosatt i Norge, eller
- selskap eller innretning er hjemmehørende i Norge,

vil ofte være avgjørende for omfanget av skatteplikten til Norge både etter intern rett og etter skatteavtalene.

Med uttrykkene «bosatt» og «hjemmehørende» menes henholdsvis for personer «skattemessig bosatt» og for selskap «skattemessig hjemmehørende».

Om «skattemessig bosatt» og «skattemessig hjemmehørende», se [pkt. 2](#) og [pkt. 3](#).

Personer som er bosatt i Norge, samt selskaper eller andre innretninger som er hjemmehørende i Norge, er som hovedregel skattepliktige hit for all inntekt og formue etter norsk internrett (globalskatteplikt). Om skattlegging av personer bosatt/selskap hjemmehørende i Norge, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)» og emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

Om de skattemessige virkninger av at en person er bosatt i Norge etter norsk intern rett, men bosatt i utlandet etter en skatteavtale, se [pkt. 2.7](#).

Personer som ikke anses bosatt i Norge, samt selskaper og innretninger hjemmehørende i utlandet, kan likevel ha begrenset skatteplikt til Norge for bestemte formues- og/eller inntektsarter. Om skattlegging av personer/selskaper som ikke er bosatt/hjemmehørende i Norge, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)» og emnet «[Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet](#)».

Om de særlige regler for personer som er bosatt i Norge en del av året, se emnet «[Utland – bosettelse i Norge en del av året](#)».

Om skattemessig bosted ved opphold på Svalbard, se emnet «[Svalbard](#)».

### 1.2 Folketrygdloven

Reglene om hvem som anses bosatt i Norge i henhold til folketrygdloven, er forskjellig fra skatteloven, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

## 2 Fysiske personer

### 2.1 Generelt om bosettelse

Nedenfor beskrives reglene om når en person skal anses skattemessig bosatt i Norge i forbindelse med inn- og utflytting. Reglene ved innflytting og utflytting er ulike og er derfor beskrevet hver for seg.

Ved avgjørelsen av om hvor en person skal anses skattemessig bosatt, må det

- først tas stilling til om vedkommende er skattemessig bosatt i Norge etter norsk internrett, se nedenfor, og
- hvis svaret er bekreftende, og skattyter godtgjør at han også anses bosatt i et annet land etter dette landets internrett, må det tas stilling til hvor skattyter skal anses som bosatt etter eventuell skatteavtale, se [pkt. 2.6](#). Dette kan føre til at skattyter skal anses bosatt i Norge etter intern norsk rett og i det annet land etter skatteavtalen.

Er det ikke inngått skatteavtale, avgjøres bostedstilknytningen til Norge bare etter norsk internrett.

Den skattemessige bostedstilknytningen til Norge må avgjøres særskilt for hver person. Dette gjelder også for ektefeller og barn. Reglene i sktl. § 3-1 om skattemessig bosted i Norge for ektefeller og barn, gjelder ikke i forhold til utlandet.

Statsborgerskap er ikke avgjørende for bostedstilknytningen. En person med statsborgerskap i et annet land, kan like fullt være bosatt i Norge etter skatteloven og skatteavtalen.

Har en skattyter som anses bosatt i Norge et arbeidsopphold i utlandet, kan han på visse vilkår få nedsettelse av skatten på lønnsinntekt opptjent i utlandet etter 1-årsregelen i sktl. § 2-1 (10), se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», [pkt. 9.1](#). Om unngåelse av dobbeltbeskatning forøvrig for person bosatt i Norge, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)» og emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

## 2.2 Internrett, bosettelse ved innflytting

### 2.2.1 Generelt

Person som oppholder seg i Norge i en eller flere perioder som varer til sammen

- mer enn 183 dager i løpet av enhver 12 månedersperiode, jf. sktl. § 2-1 (2) bokstav a eller
- mer enn 270 dager i løpet av enhver 36 månedersperiode, jf. sktl. § 2-1 (2) bokstav b, er skattemessig bosatt i Norge fra det inntektsår oppholdet i Norge overstiger henholdsvis 183 dager i 12 månedersperioden eller 270 dager i 36 månedersperioden. Oppholder skattyter seg i Norge i mer enn 183 dager i det første inntektsåret, skal vedkommende anses bosatt her fra første oppholdsdag. Strekker antall dager i oppholdsperioden(e) seg over to inntektsår, anses skattyter bosatt i Norge fra og med 1. januar i det året oppholdet overskrider grensen. Tilsvarende gjelder for 270-dagersregelen.

Personer med hjem i utlandet som daglig reiser mellom dette hjemmet og arbeidssted i Norge, anses bosatt i Norge hvis de oppholder seg i Norge mer enn 183 dager i en 12 månedersperiode eller 270 dager i en 36 månedersperiode. Vedkommende vil imidlertid normalt være bosatt i det annet land etter skatteavtalen, se [pkt. 2.6](#). Se også emnet «[Grensegjengere](#)» og emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)».

En person blir skattemessig bosatt i Norge utelukkende på grunnlag av antall dager med opphold i Norge. Det har ingen betydning hvorfor personen oppholder seg i Norge, f.eks. om han oppholder seg her på grunn av arbeid, som pensjonist, på ferie eller på grunn av egen eller nærståendes sykdom. Videre har det ikke betydning hvorvidt personen har til hensikt å bosette seg fast her eller bare er her midlertidig. Om ektefelle og/eller barn oppholder seg her eller i utlandet har heller ingen betydning. Har vedkommende først oppfylt vilkårene for å være bosatt i Norge etter norsk internrett, vil bostedstilknytningen etter internretten bare kunne opphøre på grunnlag av reglene om utflytting, se nedenfor.

Ved beregningen av antall dager skal alle hele eller deler av kalenderdøgn med opphold i Norge regnes med. Oppholdet i Norge trenger ikke å være sammenhengende. Fravær fra Norge hele døgn f.eks. på besøksreise, ferie, tjenestereise mv., skal ikke regnes med i antall dager i Norge.

Har for eksempel en pensjonist som er ansett utflyttet etter tidligere regler, opphold i Norge i ca. 3 måneder per år, kan han igjen bli skattemessig bosatt i Norge etter regelen i sktl. § 2-1(2) bokstav b, dersom oppholdene i Norge til sammen er mer enn 270 dager i løpet av en 36 måneders periode.

Både 12- og 36 månedersperioden skal regnes fra dato til dato.

### 2.2.2 Svalbard

En person kan samtidig være skattemessig bosatt i Norge og på Svalbard, se emnet «Svalbard». Reglene om innflytting til Norge er derfor ikke aktuelle for disse personene. For andre personer som er bosatt på Svalbard, men ikke på fastlandet, gjelder ikke bestemmelsen om at en person som i en eller flere perioder oppholder seg i riket i til sammen 270 dager i en 36 månedersperiode, skal anses som bosatt i Norge, jf. sktl. § 2-1 (2). Derimot gjelder regelen om 183 dagers opphold i en 12 månedersperiode.

## 2.3 Internrett, bosettelse ved utflytting, generelt

### 2.3.1 Generelt

Reglene om utflytting i sktl. § 2-1 (3) gjelder for personer som er bosatt i Norge etter norsk internrett.

Det kan ikke tas endelig stilling til spørsmålet om opphør av skattemessig bosted etter internretten på forskuddsstadiet.

### 2.3.2 Utflytting for person som har bodd mindre enn 10 år i Norge

For person som har bodd i Norge i mindre enn 10 år opphører skattemessig bosted etter sktl. § 2-1 (3) bokstav a, når vedkommende

- har tatt fast opphold i utlandet, og
- i tillegg godtgjør
  - at han ikke har oppholdt seg her i mer enn 61 dager i inntektsåret, og
  - at han eller hans nærstående verken eier, leier eller på annen måte disponerer bolig i Norge

Nærmere om tidspunkt for opphør av skattemessig bosted i Norge, se [pkt. 2.4](#).

### 2.3.3 Utflytting for person som har vært bosatt minst 10 år i Norge

For person som har bodd i Norge minst 10 år før det inntektsår vedkommende tar fast opphold i utlandet, opphører skattemessig bosted i Norge etter skatteloven § 2-1 (3) bokstav b tidligst etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsåret vedkommende tar fast opphold i utlandet. Vilårene for opphør av skattemessig bosted er da at vedkommende

- har tatt fast opphold i utlandet, og
- i tillegg godtgjør for tre på hverandre følgende inntektsår etter det inntektsår vedkommende tar fast opphold i utlandet
  - at han ikke har oppholdt seg her i mer enn 61 dager i det enkelte inntektsåret, og
  - at han eller hans nærstående verken eier, leier eller på annen måte disponerer bolig i Norge

Personer som har bodd i Norge i minst 10 år, anses således skattemessig bosatt i Norge etter norsk internrett i utreiseåret og de tre etterfølgende årene selv om de har tatt fast opphold i utlandet og ikke disponerer bolig eller oppholder seg her. Personer som den 1. januar 2012 er bosatt i Norge og har vært bosatt her i minst 10 år, kan således tidligst anses utflyttet etter norsk internrett 1. januar 2016.

Om skattestedet i den perioden skattyter fortsatt anses skattepliktig som bosatt i Norge når vedkommende ikke disponerer bolig her og oppholder seg mindre enn 61 dager i året her, se emnet «[Skattestedet](#)».

Om plikt til å levere selvangivelse, se emnet «[Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister](#)».

### 2.3.4 10-års bosettelse i Norge

Ved bruk av regelen for personer som har vært «bosatt i riket i minst ti år» regnes den tid vedkommende har vært skattemessig bosatt i Norge fra dato til dato. Botiden skal imidlertid ikke regnes lengre frem enn til utløpet av inntektsåret før det året personen tar fast opphold utenfor Norge. Det er ikke et krav at skattyter må ha vært sammenhengende bosatt i Norge i 10 år. Har personen oppholdt seg her i flere perioder, telles antall hele måneder som bosatt her, jf. Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.3.3.

For ektefeller og barn beregnes tiden som bosatt særskilt for hver av dem.

### 2.3.5 *Kravet til fast opphold i utlandet*

Personen må ha tatt fast opphold i utlandet. Et midlertidig utenlandsopphold vil ikke være tilstrekkelig til at vedkommende anses for å ha tatt fast opphold i utlandet.

### 2.3.6 *Svalbard*

Finansdepartementet har i Prop. 1 LS (2010-2011) punkt 11.10.4 gitt anvisning på at opphold på Svalbard skatteteknisk skal likestilles med opphold i utlandet i forhold til reglene om utflytting i sktl. § 2-1 (3). Dette kan få betydning når vedkommende flytter videre til et annet land etter oppholdet på Svalbard.

### 2.3.7 *Tillatt opphold i Norge*

Et vilkår for utflytting etter begge alternativer i sktl. § 2-1 (3) er at opphold i Norge ikke overstiger 61 dager i løpet av et inntektsår. Ved beregningen av antall dager skal alle hele eller deler av kalenderdøgn med opphold i Norge regnes med. Det har ingen betydning hvorfor personen oppholder seg i Norge f.eks. om han oppholder seg her på grunn av arbeid, som pensjonist, på ferie eller på grunn av egen eller nærståendes sykdom. Det er ikke særregler for noen grupper med hensyn til tillatt opphold i Norge i forbindelse med utflyttingen.

Det er skattyters opphold i Norge i hvert inntektsår som skal beregnes. For en skattyter som har bodd mer enn 10 år i Norge, må man beregne antall dager i Norge for de tre inntektsår som følger etter det år skattyter tar fast opphold i utlandet. Dersom skattyters opphold i Norge overstiger 61 dager i noen av årene, må man begynne å beregne opphold i Norge i en ny treårsperiode. For en skattyter som har bodd mindre enn 10 år i Norge, må man beregne antall dager i Norge i utflyttingsåret. Også dager før utflyttingen skal regnes med. Hvis skattyter har oppholdt seg mer enn 61 dager i Norge i utflyttingsåret, må man beregne antall dager i Norge i det (eventuelt flere) etterfølgende år.

### 2.3.8 *Nærstående*

Som nærstående regnes

- ektefelle/registrert partner (under forutsetning av at de ikke er separert)
- samboer (både meldepliktige og ikke meldepliktige)
- mindreårige barn, det vil si barn under 18 år

Med «samboer» menes person man bor i ekteskapslignende forhold sammen med. Man kan imidlertid ikke anses som samboer i de tilfeller der den ene blir boende i Norge, mens den andre tar fast opphold i utlandet.

### 2.3.9 *«Disponere bolig», generelt*

Det følger av sktl. § 2-1 (5) at med å disponere bolig menes å direkte eller indirekte eie, leie eller på annet grunnlag ha rett til å bruke bolig. Skattyter fyller vilkåret om å disponere bolig dersom han eier en bolig i Norge, selv om den leies ut. Eier skattyter en bolig sammen med andre (sameie), disponerer skattyter bolig dersom eierskapet gir vedkommende rett til å bruke denne til boligformål. Indirekte eierskap, for eksempel gjennom et aksjeselskap, tillegges vekt bare dersom aksjeposten gir aksjonæren kontroll eller disposisjonsrett over boenheten.

Skattyter fyller også vilkåret om å disponere bolig dersom han leier bolig i Norge. Dette gjelder også om boligen fremleies, se FIN 9. juli 2004 i Utv. 2004/807. Det samme gjelder hvis skattyter på annet grunnlag har rett til å bruke bolig i Norge.

Faktisk disposisjon skal kunne tas i betraktning dersom skattyter eller dennes nærstående har adgang til å bruke boenheten på en måte som tilsvarer den en eier eller leietaker har. Dette vil kunne gjelde der skattyters tidligere bolig er overdratt til familiemedlemmer, for eksempel voksne barn eller foreldre, og skattyter bruker den som sin egen bolig når han er i Norge.

Leilighetsvis besøk hos familie/venner i ferier og lignende, anses normalt ikke som å disponere bolig.

Skattyter anses ikke å disponere bolig i Norge om han for det enkelte år leier bolig på kortvarig basis for de dagene han er i Norge under tillatt opphold under 61 dager.

### 2.3.10 «Disponere bolig», barns bolig

Person som flytter ut, men som har mindreårige barn boende i Norge, anses i utgangspunktet å disponere bolig her frem til den datoen barnet fyller 18 år. Dette vil kunne være tilfelle når barnet bor igjen alene i Norge i skattyters tidligere bolig. Dette gjelder imidlertid ikke dersom barnet bor sammen med fraskilt ektefelle eller tidligere samboer eller skattyter aldri har bodd sammen med den barnet bor hos i Norge. I disse tilfellene regnes som regel ikke barnet å disponere bolig selv.

### 2.3.11 Kravet til bolig

Med «bolig» forstås alle boenheter som etter alminnelig oppfatning kan brukes til boligformål hele året, det vil si at den har innlagt vann og avløp for helårsbruk, se Ot.prp. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.3. Dette gjelder for eksempel enebolig, rekkehus, tomannsbolig, leilighet i blokk, bygård eller leilighetskompleks mv. Som bolig regnes også alle boenheter som funksjonelt kan likestilles med boliger, som nevnt ovenfor, dvs. at de har innlagt vann og avløp, samt er egnet til helårsbruk, for eksempel husbåt og andre mobile enheter. Etter Ot.prp. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.3 bør campingvogn av vanlig størrelse og anleggsbrakker ikke anses som bolig i denne sammenheng. Hotellrom og lignende regnes som bolig dersom bruken fremstår som bruk av bolig.

Videre anses som bolig enhver boenhet som faktisk er benyttet som bolig av skattyter eller andre selv om den ikke har innlagt vann og avløp.

Boenheter med innlagt helårs vann og avløp, men som i henhold til en reguleringsplan ikke kan benyttes som helårsbolig på utflyttingstidspunktet skal i utgangspunktet ikke anses som bolig, se sktl. § 2-1 (6) bokstav a. Benyttes slike enheter faktisk som bolig, regnes disse likevel som bolig.

Boenhet som skattyter har anskaffet minst fem år før det året han tar opphold i utlandet og som ikke har vært benyttet som skattyters egen eller hans nærståendes bolig i løpet av de siste fem årene før det året han tar opphold i utlandet regnes ikke som bolig, se sktl. § 2-1 (6). Dette gjelder for eksempel

- bolig som kapitalplasseringsobjekt/utleieobjekt
- bolig som rent faktisk har vært brukt som fritidsbolig

Anskaffer skattyter seg en boenhet mindre enn fem år før det året han tar opphold i utlandet, som hverken han eller hans nærstående benytter som bolig i denne perioden, vil boenheten likevel anses som bolig helt fram til det tidspunktet hvor kravet om fem års eiertid er oppfylt. Det innebærer at skattyter fortsatt er skattemessig bosatt i Norge så lenge vedkommende på grunn av femårsregelen disponerer bolig her. I denne perioden har han ikke anledning til å påbegynne emigrasjon etter sktl. § 2-1 (3). Se FIN 8. september 2010 i Utv. 2011/928.

Kjøper skattyter en bolig som han tidligere har disponert gjennom indirekte eie, f.eks. gjennom et AS, og han både før og etter kjøpet har brukt boligen som fritidsbolig, skal også den tiden han har eid boligen indirekte, regnes med ved vurderingen av om skattyter har anskaffet boligen mer enn fem år før det år han tar fast opphold i utlandet.

## 2.4 Internrett, bosettelse ved utflytting, tidspunktet for opphør av skattemessig bosted i Norge

### 2.4.1 Personer som har bodd i Norge mindre enn 10 år

For en person som har bodd i Norge i mindre enn 10 år opphører skattemessig bosted i Norge, når alle følgende vilkår er oppfylt

- personen har tatt fast opphold i utlandet
- personen ikke har oppholdt seg i Norge mer enn 61 dager i inntektsåret
- personen eller hans nærstående ikke disponerer bolig i Norge

Oppfylles alle tre vilkårene innenfor samme inntektsår, faller skattemessig bosted bort fra det seneste av de to tidspunktene i dette året hvor disposisjonsretten til boligen opphører eller skattyter tar fast opphold i utlandet.

Oppfylles vilkårene i forskjellige inntektsår, er tidspunktet for opphør av skattemessig bosted avhengig av i hvilken rekkefølge og i hvilket inntektsår vilkårene oppfylles. Har vedkommende i et inntektsår både tatt fast opphold i utlandet og oppgitt boligen, men

ikke oppfyller kravet til tillatt opphold i Norge før i inntektsåret etter (eller et senere år), faller skatteplikten bort fra og med 1. januar i det året kravet til tillatt opphold i Norge oppfylles. Har personen i et inntektsår både oppgitt boligen og oppfylt kravet til opphold i Norge, men ikke tar fast opphold i utlandet før inntektsåret etter, faller skatteplikten bort fra og med det tidspunkt i inntektsåret hvor vedkommende tar fast opphold i utlandet, forutsatt at vedkommende også i dette inntektsåret oppfyller kravet til tillatt opphold i Norge. Tilsvarende gjelder om vedkommende tar fast opphold i utlandet og oppfyller oppholdskravet i et inntektsår, men ikke oppgir boligen før i det neste inntektsåret (eller et senere inntektsår). Skattyter kan aldri anses utflyttet så lenge han disponerer bolig i Norge.

#### 2.4.2 *Personer som har bodd i Norge minst 10 år*

For personer som har bodd i Norge minst 10 år opphører skattemessig bosted etter sktl. § 2-1(3) bokstav b tidligst etter det tredje inntektsåret etter det inntektsåret skattyter tok fast opphold i utlandet. For hvert av de tre årene etter det året skattyter har tatt fast opphold i utlandet, må han godtgjøre at han ikke har disponert bolig i Norge og at han ikke har oppholdt seg her mer enn 61 dager.

## 2.5 *Internrett, særregler om bosted*

### 2.5.1 *Norske utenriktjenestemenn*

Norske utsendte utenriktjenestemenn i utlandet betraktes som bosatt i utlandet etter sktl. § 2-1 (8), selv om de etter de vanlige regler, som nevnt ovenfor, skulle anses bosatt i Norge. Se nærmere i emnet «[Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet](#)».

Bestemmelsen omfatter bare tjenestemannen. Tjenestemannens familie må bedømmes etter de vanlige reglene om skattemessig bosted.

### 2.5.2 *Utenlandske diplomater*

Utenlandske diplomater og nærmere angitte utenlandske tjenestemenn med familier tilknyttet vedkommende utenriksrepresentasjon er fritatt for alminnelig skatteplikt som bosatt i Norge, selv om de etter de vanlige regler skulle anses som bosatt her og derfor skattepliktig hit. Dette følger av FSFIN § 2-30-1.

## 2.6 *Skatteavtale, skattemessig bosted*

Dersom en skattyter bosatt i Norge etter norsk intern rett også anses bosatt i en annen stat etter vedkommende stats interne rett, vil det foreligge dobbelt bosetning. Skatteavtalene inneholder regler om hvor en skattyter skal anses bosatt i forhold til skatteavtalen i slike tilfeller.

Hovedregelen i NSA er at en person er bosatt i en stat hvis han i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av bosted, se art. 4 nr. 1. Når den situasjonen oppstår at en fysisk person blir ansett for bosatt i flere stater etter interne regler i disse statene, bestemmer avtalen art. 4 nr. 2:

- Han skal anses for bosatt i det land hvor han disponerer fast bolig.
- Har vedkommende fast bolig i flere stater, er det avgjørende etter skatteavtalen, 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. Som følge av reglene om skattemessig bosted ved inn- og utflytting vil det ikke være uvanlig at skattyter anses bosatt i Norge etter intern rett og i en annen stat etter skatteavtalen. En person kan være bosatt i en annen stat etter skatteavtalen selv om han har beholdt bolig i Norge. Vedkommende kan også oppholde seg i Norge mer enn det som er



tillatt etter norsk intern rett for en person som er i ferd med å flytte ut eller en person bosatt i utlandet som ikke ønsker å bli bosatt her, se [pkt. 2.2](#) og [pkt. 2.3](#).

Det er skattyter som må gjøre ligningsmyndighetene oppmerksomme på at det foreligger dobbelt bosted etter skatteavtalen og eventuelt kreve at bostedet etter avtalen skal flyttes fra Norge til den annen stat. En skattyter som påberoper seg å være bosatt i en annen stat etter skatteavtalen, må for hvert år sannsynliggjøre at han er bosatt der etter skatteavtalen.

Før norske skattemyndigheter foretar en vurdering av hvor skattyter skal anses bosatt etter art. 4 nr. 2, må skattyter ha sannsynliggjort at han er bosatt i det annet land etter art. 4 nr. 1. Skattyter må derfor legge frem tilstrekkelig dokumentasjon som viser at han er skattemessig bosatt i det annet land.

En bekreftelse utstedt av skattemyndighetene i oppholdslandet om at han anses skattemessig bosatt der i henhold til skatteavtalen (Certificate of Residence), vil i de fleste tilfeller være tilstrekkelig for å sannsynliggjøre skattemessig bosted etter art. 4 nr. 1. Bekreftelsen må være i original, angi hvilken tidsperiode den gjelder for, og vise til skatteavtalen med Norge.

Se HRD i Utv. 2010/1 (Rt. 2009/1577) (Stolt-Nielsen). (En erklæring fra britiske skattemyndigheter som bekreftet at skattyter var skattemessig bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen mellom Storbritannia og Norge ble ansett som tilstrekkelig dokumentasjon for at skattyter skulle anses bosatt i Storbritannia etter art. 4 nr. 1.)

I visse tilfeller kan det være grunnlag for å kreve fremlagt ytterligere opplysninger og dokumentasjon. Det gjelder blant annet når bostedsbestemmelsen i skatteavtalen har en ordlyd som avviker fra mønsteravtalen, eller skatteavtalen inneholder særbestemmelser. Se for eksempel skatteavtalen med Sveits art. 4 nr. 4. Dette kan også gjelde når det andre landet, for eksempel USA, ikke skriver ut bostedsbekreftelser som viser til skatteavtalen.

I tillegg til bostedsbekreftelsen kan skattekontoret på generelt grunnlag be om en redegjørelse for skattyters opphold i den annen stat, herunder hvor lenge oppholdet har vart/vil vare og en redegjørelse for skattyters bolig- og arbeidsmessige tilknytning til Norge og den annen stat. Når skattemyndighetene skal vurdere hvor skattyter har sentrum for livsinteressene, kan skattekontoret også be om opplysninger om skattyters økonomiske og personlige forbindelser til Norge og den annen stat, herunder opplysninger om opphold i Norge i løpet av utenlandsoppholdet.

Norske ligningsmyndigheter skal alltid foreta en konkret og selvstendig vurdering av om skattyter skal anses bosatt i Norge eller den annen stat etter kriteriene i skatteavtalen art. 4 nr. 2. Når skattyter ikke sannsynliggjør at han er skattemessig bosatt i det annet land, skal han behandles som skatteavtalemessig bosatt i Norge.

Ved vurderingen etter art. 4 nr. 2 må det foretas en selvstendig vurdering av om skattyter har hatt fast bolig i henholdsvis Norge og oppholdslandet. Ved vurderingen av om skattyter fortsatt disponerer fast bolig i Norge, skal en skattyter ikke anses for å disponere bolig i Norge når den er leid ut i ca. ett år på slike vilkår at leieforholdet ikke kan sies opp av skattyter i utleieperioden. Er boligen utleid til nær familie eller «andre som ikkje er på ein armlengdes avstand» anses skattyter likevel å disponere boligen. Det samme gjelder når boligen i Norge er leid ut på vilkår som gjør at skattyter uten for store vansker kan få faktisk råderett over boligen. Når en bolig er leid ut på en tidsbestemt leieavtale med 3 måneders oppsigelsesfrist, anses utleier ikke å ha for store vanskeligheter med å få rådighet over boligen.

Ved vurderingen av om skattyter har disponert fast bolig i oppholdslandet, skal det legges til grunn at et midlertidig opphold i et annet land på ca. ett år kan være tilstrekkelig til at skattyter kan etablere fast bolig der. Se HRD i Utv. 2008/943 (Rt. 2008/577) (Sølvik).

Ved vurderingen av hvor skattyter har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene), skal det bl.a. tas hensyn til

- hvor skattyter arbeider
- utenlandsoppholdets varighet
- hvor arbeidsgiver hører hjemme
- om skattyter driver selvstendig virksomhet i en av statene

- hvorfra han forvalter sin eiendom
- hvor familien oppholder seg
- hvor han tilbringer sin fritid

Selv om både økonomiske og personlige momenter skal hensyntas, skal det legges noe mer vekt på momenter av personlig art. For skattytere med nær familie, dvs. ektefelle/samboer og/eller mindreårige barn, vil det som regel være av avgjørende betydning hvor familien oppholder seg.

Ved vurderingen av hvor skattyter skal anses å ha vanlig opphold, er det hvor skattyter har oppholdt seg i den perioden utenlandsoppholdet varer, som skal vurderes.

Hvor vedkommende disponerer fast bolig, hvor vedkommende har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser og hvor vedkommende har vanlig opphold, er kriterier som forutsetter vurdering over en viss tid. Varigheten av oppholdet er derfor et moment ved vurderingen. Dette innebærer at helt kortvarige opphold i en stat normalt ikke kan medføre at en person skal anses skattemessig bosatt der etter disse kriteriene i skatteavtalen. Det er imidlertid ikke grunnlag for, verken i bestemmelsens ordlyd eller i kommentarene til OECDs mønsteravtale, å angi en nedre tidsgrense for at et opphold i en stat skal kunne føre til at en person anses skattemessig bosatt der etter skatteavtale, se FIN 8. juni 2006 i Utv. 2006/1126.

I de tilfeller hvor skattyter blir ansett bosatt i flere stater, fordi ligningsmyndighetene anser ham som bosatt der etter skatteavtalen, må skattyter selv ta opp dobbeltbeskatningen med kompetent myndighet i det land han mener seg bosatt, dvs. enten i Norge eller i utlandet. I Norge skal slike henvendelser rettes til Skattedirektoratet eller Finansdepartementet.

## 2.7 Skatteavtale, virkninger ved skatteavtalemessig bosted i utlandet

### 2.7.1 Bosted

Person som er skatteavtalemessig bosatt i et annet land skal behandles som bosatt i det annet land ved anvendelse av bestemmelsene i skatteavtalen. Imidlertid vil bosted i utlandet etter skatteavtalen ikke i seg selv føre til at skattyters skattemessige bosted i Norge etter intern rett har opphørt. Spørsmål om opphør av skattemessig bosted i Norge etter intern rett må alltid avgjøres etter bestemmelsene i sktl. § 2-1. For forhold som ikke omfattes av skatteavtalen skal skattyter fremdeles behandles fullt ut som bosatt i Norge etter norsk intern rett.

Den ubrutte bosettelse i Norge etter intern rett har betydning dersom tilknytning til skatteavtalelandet endres slik at personen ikke lenger skal anses skatteavtalemessig bosatt der, f.eks. dersom personen flytter til et annet land. Personen skal da behandles som fortsatt bosatt i Norge med full skatteplikt etter norsk intern rett. I slike tilfeller kreves det altså ikke at han må fylle vilkårene for innflytning for å anses bosatt i Norge.

### 2.7.2 Beskatningsrett og gjennomføring av eventuell skattlegging

Konsekvensen av å være bosatt i Norge etter norsk internrett, men internrettslig og skatteavtalemessig bosatt i en annen stat, er at det landet hvor vedkommende er bosatt etter skatteavtalen, ofte vil ha en eksklusiv beskatningsrett til alle inntekter som etter avtalen kan skattlegges i bostedsstaten. For eksempel vil pensjonen til en nordmann som oppholder seg i Spania, i et slikt tilfelle ikke kunne skattlegges i Norge, men bare i Spania.

Norge vil i et slikt tilfelle anses som kildestat i forhold til skatteavtalen. Norge vil da som regel bare ha rett til å beskatte formue og inntekter med en særlig og nær tilknytning til Norge, f.eks. aksjeutbytte fra selskap hjemmehørende i Norge, virksomhetsinntekt i Norge og inntekt fra fast eiendom i Norge. Den formue og de inntekter som Norge kan skattlegge som kildestat, har Norge beskatningsretten til uavhengig av om de oppbæres av en person som er skattemessig bosatt i Norge eller skattemessig bosatt i utlandet.

Formue og inntekt som ikke omfattes av skatteavtalen, kan alltid skattlegges i Norge når personen er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett.

Personer som er internrettslig bosatt i Norge, har krav på minstefradrag, personfradrag og fribeløp for toppskatten uten avkortning selv om de er skatteavtalemessig bosatt i en annen stat. Skattyter gis rentefradrag i Norge etter de vanlige reglene for person bosatt i

Norge. Om hvilke skattesubjekt som omfattes av skjermingsreglene, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 6.2. Om gjelds- og gjeldsrentefordeling, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 20.1.

## 2.8 Selvangivelsesplikt

Om selvangivelsesplikt for personer som er bosatt i utlandet uten å være utflyttet etter norsk intern rett, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister».

## 3 Selskaper, innretninger mv.

### 3.1 Intern rett

#### 3.1.1 Aksjeselskap mv.

I utgangspunktet vil et aksjeselskap eller likestilt selskap anses skattepliktig som hjemmehørende i Norge når selskapet er stiftet iht. norsk lov og registrert her. Om skatteplikt i slike tilfeller, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» og emnene om aksjeselskaper.

Er styreledelse og drift i stor grad flyttet til utlandet, må det etter en samlet vurdering avgjøres konkret om selskapet anses hjemmehørende i Norge. Ved vurderingen vil den norske registreringen isolert sett ikke være avgjørende for å anse selskapet hjemmehørende i Norge. At styremøter avholdes i utlandet vil på den annen side heller ikke være tilstrekkelig for å anse selskapet for ikke å være hjemmehørende i Norge. I den samlede bedømmelsen vil også lokalisering av hovedadministrasjon, daglig ledelse under styret, de årlige generalforsamlingsmøtene og faktisk funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og i utlandet være av betydning. Det forhold at et selskap stiftet i Norge, etter utflytting av styret, fortsatt er underlagt norsk aksjelovgivning, er et moment som trekker i retning av at selskapet må anses hjemmehørende i Norge. Se FIN 7. mai 1998 i Utv. 1998/848.

Opphør av skatteplikt til Norge kan medføre realisasjonsbeskatning, se emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge».

Om beskatning av aksjeselskap mv. ved flytting av selskapet til utlandet, jf. sktl. § 10-71, se emnet «Utland – utflytting av selskap fra Norge».

#### 3.1.2 Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, generelt

Aksjeselskap eller likestilt selskap som er opprettet i henhold til utenlandsk lovgivning og registrert i utlandet anses skattepliktig som hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. For at selskapet skal anses hjemmehørende her, må beslutninger som etter norsk aksjeselskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis tilligger et selskaps styre, reelt treffes av det norske styret. Styrets ledelse av selskapet må således reelt finne sted i Norge. Se også Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt. 6.2 og HRD i Utv. 2002/1357 (Rt. 2002/1144) (straffesak).

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

At den daglige drift og operative ledelse skjer i Norge, er ikke tilstrekkelig for at et utenlandsk registrert selskap skal anses skattepliktig som hjemmehørende her. Dette gjelder også om norske aksjonærer forestår den daglige drift og operative ledelse av selskapet. Se FIN 28. februar 1995 i Utv. 1995/481.

Om eventuell tilsidesettelse, se emnet «Tilsidesettelse», pkt. 5.

Om omfanget av skatteplikt for utenlandsk stiftet aksjeselskap mv. som ikke anses skattepliktig som hjemmehørende her, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet».

Om norske deltakere i norsk-kontrollert utenlandsk aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning i lavskatteland (NOKUS), se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 8.

### 3.1.3 *Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, regnskap/revisjon*

Om bokføringsplikt, se emnet «[Regnskap – foretak med bokføringsplikt](#)», pkt. 2.2. Om årsregnskapsplikt, se emnet «[Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt](#)», pkt. 2.1.

Aksjelovens særlige regler om revisjonsplikt gjelder ikke selskaper stiftet i utlandet. Om revisjon og revisjonsplikt generelt, se emnet «[Regnskap – revisjon](#)».

### 3.1.4 *Aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, selskapsrettslige regler*

Om selskapsrettslige regler for aksjeselskap og likestilt selskap stiftet i utlandet, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», pkt. 1.4.

### 3.1.5 *Deltakerlignet selskap mv.*

Etter norsk internrett regnes hver enkelt deltaker i deltakerlignet selskap som eget skatteobjekt. Det har derfor normalt ikke betydning for skatteplikten å fastslå hvor selskapet som sådan er hjemmehørende. Om hvor den enkelte deltaker anses bosatt/hjemmehørende, se ovenfor.

Om norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskap mv., se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 7.

Om norske deltakere i norsk-kontrollert utenlandsk aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning i lavskatteland (NOKUS), se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 8.

Om når utenlandske deltakere i deltakerlignet selskap som driver virksomhet i Norge blir skattepliktig til Norge, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», pkt. 5.

## 3.2 *Skatteavtale*

Hovedregel i NSA er at et selskap er hjemmehørende i en stat hvis det i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av «sete for foretagendets ledelse eller annet lignende kriterium», se art. 4 nr. 1.

Når et selskap mv. etter vedkommende staters interne regler blir ansett hjemmehørende i flere stater, skal selskapet mv. regnes for hjemmehørende i den stat hvor setet for den virkelige ledelsen befinner seg, jf. NSA art. 4 nr. 3.

## 4 *Bostedsbekreftelser mv.*

### 4.1 *Bostedsbekreftelser mv. i medhold av intern rett*

#### 4.1.1 *Personer*

Skattekontorene kan gi bekreftelse på at en person er skattepliktig til Norge som bosatt her etter norsk internrett.

Ved innflytting kan slik bekreftelse først utstedes etter at personen har oppholdt seg i Norge i mer enn 183 dager i løpet av en 12-månedersperiode eller personen har oppholdt seg her mer enn 270 dager i løpet av en 36-måneders periode, jf. sktl. § 2-1 (2).

Når en person ber om en slik bekreftelse i forbindelse med at han skal oppholde seg i utlandet, kan bekreftelse først utstedes etter at det med virkning for ligningen for vedkommende år, er vurdert at skatteplikten til Norge ikke er opphørt etter reglene i sktl. § 2-1 (3) til (6).

For personer som har bodd minst ti år i Norge kan bekreftelse også utstedes før ligningen for vedkommende år er avsluttet i perioden fram til og med tre år etter utløpet av det året vedkommende tar fast opphold i utlandet.

#### 4.1.2 *Selskaper mv.*

Skattekontorene kan gi bekreftelse på at selskaper mv. er skattepliktig til Norge som hjemmehørende her etter norsk internrett.

#### 4.2 Bostedsbekreftelser i medhold av skatteavtale

Bekreftelser på at en person eller et selskap er skattepliktig til Norge som bosatt/hjemmehørende etter en skatteavtale, skal utstedes av Skatteetaten – Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

## Utland – allment om skatteavtaler

- Sktl. § 2-37 (1).
- Lov 28. juli 1949 nr. 15. om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv.

### 1 Spørsmål om skatteplikt til Norge – fremgangsmåten

Ved spørsmål om skatteplikt til Norge må en

- først undersøke om det foreligger hjemmel for beskatning i Norge etter norsk intern rett, og
- deretter undersøke om det er inngått skatteavtale med den annen stat, og i så fall om denne begrenser retten til beskatning av den formue eller inntekt saken gjelder og i tilfelle hvilken metode som skal anvendes for å unngå dobbeltbeskatning. Skatteavtalen gir ikke hjemmel for skattlegging. Den kan bare innskrenke skatteplikten etter norsk internrett

Dersom det ikke er inngått skatteavtale med vedkommende stat, eller hvis et konkret forhold faller utenfor skatteavtalens virkeområde, skal beskatningen gjennomføres etter norsk internrett.

For person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet (og ikke i Norge etter norsk internrett) er det den staten hvor skattyter er bosatt/hjemmehørende som skal sørge for at det ikke skjer en dobbeltbeskatning av inntekt som kan beskattes i Norge etter norsk internrett og skatteavtalen.

For person bosatt/selskap hjemmehørende både i utlandet og i Norge etter begge staters interne rett, skal unngåelse av dobbeltbeskatning skje i den staten personen anses bosatt/selskapet anses hjemmehørende i etter skatteavtalen.

Om unngåelse av dobbeltbeskatning for person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

Med unntak av den nordiske skatteavtalen (NSA) er de skatteavtaler Norge har inngått bilaterale, dvs. mellom Norge og en annen stat. Avtalene er ikke like, og det er derfor nødvendig å undersøke hva den aktuelle skatteavtale bestemmer.

### 2 Folketrygd

Om avtaler (sosialkonvensjoner og EØS-regler) som regulerer trygdeavgift, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

### 3 Hvilke plikter er regulert ved skatteavtalene

#### 3.1 Generelt

Skatteavtalen regulerer hvilken stat som kan beskatte en inntekts- eller formuespost.

Skatteavtalene regulerer ikke plikten til å foreta forskuddstrekk, gi opplysninger (herunder lønns- og trekkoppgaver), levere selvangivelse mv. Utenlandske skattyteres/arbeidsgiveres plikt til å gi opplysninger til norske myndigheter må således vurderes ut fra norske internrettslige regler.

Skatteavtalene regulerer ikke plikten til å svare trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, se for øvrig emnene «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)» og «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)».

### 3.2 *Utvexling av opplysninger mellom skattemyndigheter*

Bestemmelser om utveksling av opplysninger med andre staters skattemyndigheter finnes enten i skatteavtalen eller i særskilte avtaler. Norske skattemyndigheter kan utveksle opplysninger med andre lands skattemyndigheter etter anmodning, spontant og automatisk.

Opplysninger som fremmede lands skattemyndigheter ber om i Norge, skal innhentes av norske skattemyndigheter i overensstemmelse med norsk lovgivning. All utveksling av opplysninger med utenlandske skattemyndigheter på anmodning og spontant skal foregå gjennom Skatt vest – Sentralskattekontoret for utenlandssaker eller Skattedirektoratet. Automatisk utveksling av opplysninger skal foregå gjennom Skattedirektoratet. Om forholdet til taushetsplikt, se emnet «[Taushetsplikt](#)», pkt. 6.5.71.

### 3.3 *Den nordiske trekkavtalen*

Den nordiske trekkavtalen regulerer i hvilket land arbeidsgiveren plikter å innbetale forskuddstrekk når en arbeidstaker som er bosatt i en nordisk stat, utfører arbeid i en annen nordisk stat eller på denne stats kontinentalsokkel. Adgangen til å kreve gjennomført forskuddstrekk er søkt lagt til den stat som mest sannsynlig vil kunne skattelege 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.

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 som omfattes*

Det er i hver enkelt skatteavtale regnet opp hvilke skatter/avgifter avtalen får anvendelse for. Hvis en type skatt/avgift ikke omfattes av avtalen, vil utligningen av denne skatt/avgift kunne gjennomføres fullt ut etter intern rett.

Eksempelvis omfatter NSA følgende norske skatter (jf. art. 2 nr. 3 e)

- inntekts- og formuesskatt til staten (herunder toppskatt og fellesskatt)
- inntekts- og formuesskatt til kommunene
- inntektsskatt til fylkene
- skatt i henhold til petroleumsskatteloven
- skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Trygdeavgift og arbeidsgiveravgift er ikke omfattet av skatteavtalene. I EØS-avtalens art. 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg, samt inngåtte sosialkonvensjoner er det nærmere regulert i hvilken stat det skal betales sosiale avgifter, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

### 5.2 *Geografisk virkeområde*

#### 5.2.1 *Generelt*

Skatteavtalene angir det geografiske området avtalen skal gis anvendelse på. Ifølge NSA art. 3 nr. 1 a betyr uttrykket «kontraherende stat» Danmark, Finland, Færøyene, Island, Norge og Sverige. Uttrykket omfatter også landenes sjøterritorier. Avtalen gjelder ikke for Svalbard (herunder Bjørnøya), Jan Mayen og de norske biland utenfor Europa.

#### 5.2.2 *Kontinentalsokkelen*

I de fleste avtaler Norge har inngått etter 1965 sies det uttrykkelig at avtalene gjelder for kontinentalsokkelen, se NSA art. 3 nr. 1 a. I en del eldre avtaler er det ikke sagt noe om

dette, se f.eks. avtalen med Egypt. Det er antatt at slike avtaler ikke gjelder på kontinentalsokkelen. Også i enkelte senere inngåtte avtaler er kontinentalsokkelen holdt utenfor. Se avtalene med Sveits og Ungarn.

### 5.3 Skattesubjektet

NSA art. 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 emnet «Utland – allment om bosatt/hjemmehørende».

## 6 Formue/inntekt

Om avtalens bestemmelser for formue og inntekt, se emnene «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» og «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet».

## 7 Skatteavtaler mellom Norge og andre stater

### 7.1 Generelt

Oversikten nedenfor er à jour per 14. november 2012. Opplysninger og uttalelser om skatteavtalene finnes på Finansdepartementets hjemmeside på [www.regjeringen.no/nb/dep/fin](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin).

Kodeforklaring	
Statuskode 0	Avtaler opphørt.
Statuskode 1	Avtaler i kraft.
Statuskode 2	Avtaler undertegnet, men enda ikke ratifisert/satt i kraft.
Statuskode 3	Pågående forhandlinger om inngåelse av avtale/revisjon (helt eller delvis) av eksisterende avtale.

### 7.2 Alminnelige avtaler til unngåelse av dobbeltbeskatning og 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	St.prp. nr. 31 (97-98)
Aserbajdsjan 24.04.96	1	20.09.96	St.prp. nr. 68 (95-96)
Australia 08.08.06	1	12.09.07	St.prp. nr. 85 (05-06)
Bangladesh 15.09.04	1	22.12.05	St.prp. nr. 77 (04-05)
Barbados 15.11.90	1	30.07.91	St.prp. nr. 55 (90-91)
Tilleggsprotokoll 03.11.11	1	01.06.12 (virkning fra 01.06.12)	Prop. 38 S (11-12)
Belgia 14.04.88	1	04.10.91	St.prp. nr. 18 (88-89)
Tilleggsprotokoll 10.09.09	2		Prop. 35 S (09-10)
Ny avtale	3		
Benin 29.05.79	1	24.06.82	St.prp. nr. 62 (79-80)
Bosnia Hercegovina	1 b)		Noteveksling 20.08.08
Brasil 21.08.80	1	26.11.81	St.prp. nr. 140 (80-81)
Bulgaria 01.03.88	1	01.04.89	St.prp. nr. 21 (88-89)
Ny avtale	3		

Canada 12.07.02	1	19.12.02	St.prp. nr. 12 (02-03)
Chile 26.10.01	1	22.07.03	St.prp. nr. 33 (01-02)
Danmark: Nordiske land			
Egypt 20.10.64	1	30.07.65	St.prp. nr. 57 (64-65)
Ny avtale	3		
Elfenbenskysten 15.02.78	1	25.01.80	St.prp. nr. 100 (77-78)
Estland 14.05.93	1	30.12.93	St.prp. nr. 90 (92-93)
Filippinene 09.07.87	1	23.10.97	St.prp. nr. 77 (87-88)
Tilleggsprotokoll 22.05.89	1	23.10.97	St.prp. nr. 124 (88-89)
Finland: Nordiske land			
Frankrike 19.12.80	1	10.09.81	St.prp. nr. 138 (80-81)
Tilleggsprotokoll 14.11.84	1	01.10.85	St.prp. nr. 82 (84-85)
Tilleggsprotokoll 07.04.95	1	01.09.96	St.prp. nr. 65 (94-95)
Tilleggsprotokoll 16.09.99	1	01.12.02	St.prp. nr. 3 (99-00)
Færøyene: Nordiske land			
Gambia 27.04.94	1	20.03.97	St.prp. nr. 64 (93-94)
Georgia 10.11.11	1	23.07.12 (virkning fra 01.01.2013)	Prop. 62 S (11-12)
Grønland 04.08.05	1	21.12.05	St.prp. nr. 78 (04-05)
Hellas 27.04.88	1 a)	16.09.91	St.prp. nr. 55 (89-90)
India 31.12.86	0 a)	02.07.87	St.prp. nr. 72 (86-87)
Ny avtale 02.02.11	1	20.12.11 (gjelder for Norge fra 01.01.12 og for India fra 01.04.12)	Prop. 140 S (10-11)
Indonesia 19.07.88	1	16.05.90	St.prp. nr. 9 (89-90)
Irland 22.11.00	1	27.11.01	St.prp. nr. 33 (00-01)
Island: Nordiske land			
Israel 02.11.66	1	11.01.68	St.prp. nr. 78 (66-67)
Italia 17.06.85	1	25.05.87	St.prp. nr. 76 (85-86)
Ny avtale	3		
Jamaica 30.09.91	1	01.10.92	St.prp. nr. 84 (91-92)
Tilleggsprotokoll	3		
Japan 04.03.92	1	16.11.92	St.prp. nr. 86 (91-92)
Jugoslavia 01.09.83	1 b)	31.10.85	St.prp. nr. 23 (83-84)
Kasakhstan 03.04.01	1	24.01.06	St.prp. nr. 88 (00-01)
Kenya 13.12.72	1	10.09.73	St.prp. nr. 73 (72-73)
Kina 25.02.86	1 c)	21.12.86	St.prp. nr. 75 (85-86)
Kroatia	1 b)		Noteveksling 06.03.96
Kypros 18.05.55	1 d)	11.05.55	Rundskriv 16/1-58
Ny avtale	3		
Latvia 19.07.93	1	30.12.93	St.prp. nr. 5 (93-94)
Tilleggsprotokoll	3		



Litauen 27.04.93	1	30.12.93	St.prp. nr. 91 (92-93)
Luxembourg 06.05.83	1 a)	27.01.85	St.prp. nr. 22 (83-84)
Tilleggsprotokoll 07.07.09	1	12.04.10	Prop. 55 S (09-10)
Makedonia 19.04.11	1	01.11.11	Prop. 109 S (10-11)
Malawi 18.05.55	1 d)	16.12.63	Rundskriv 16/1-58
Ny avtale 08.12.09	2		Prop. 114 S (09-10)
Malaysia 23.12.70	1	09.09.71	St.prp. nr. 96 (70-71)
Ny avtale	3		
Malta 02.06.75	1	22.07.77	St.prp. nr. 66 (76-77)
Ny avtale 30.03.12	2		Prop. 137 S (11-12)
Marokko 05.05.72	1	18.12.75	St.prp. nr. 5 (72-73)
Mexico 23.03.95	1	23.01.96	St.prp. nr. 69 (94-95)
Montenegro	1 b)		St.prp. nr. 23 (83-84)
Nederland 12.01.90	1 a)	31.12.90	St.prp. nr. 79 (89-90)
Tilleggsprotokoll	3		
Ned. Antiller 13.11.89	1	17.12.90	St.prp. nr. 54 (89-90)
Tilleggsprotokoll 10.09.09	1	01.09.11 (Med virkning fra samme dato)	Prop. 87 S (09-10)
Nepal 13.05.96	1	19.06.97	St.prp. nr. 6 (96-97)
New Zealand 20.04.82	1 a)	31.03.83	St.prp. nr. 28 (82-83)
Nordiske land 23.09.96	1	11.05.97	St.prp. nr. 5 (96-97)
Tilleggsprotokoll 06.10.97	1	31.12.97	St.prp. nr. 10 (97-98)
Tilleggsprotokoll 04.04.08	1	29.12.08	St.prp. nr. 54 (07-08)
Pakistan 07.10.86	1	18.02.87	St.prp. nr. 51 (86-87)
Polen 09.09.09	1	25.05.10	Prop. 59 S (09-10)
Tilleggsprotokoll	2	05.07.12	Prop. 145 S (11-12)
Portugal 24.06.70	1	01.10.71	St.prp. nr. 18 (70-71)
Ny avtale 10.03.11	1	15.06.2012 (med virkning fra 01.01.2013)	Prop. 123 S (10-11)
Qatar 29.06.09	1	30.12.09	St.prp. nr. 97 (08-09)
Romania 14.11.80	1 a)	27.09.81	St.prp. nr. 139 (80-81)
Russland 26.03.96	1	20.12.02	St.prp. nr. 47 (95-96)
Senegal 04.07.94	1	28.02.97	St.prp. nr. 67 (93-94)
Serbia	1 b)		Noteveksling 29.05.03
Sierra Leone 18.05.55	1 d)	18.05.55	Rundskriv 16/1-58
Singapore 19.12.97	1	20.04.98	St.prp. nr. 34 (97-98)
Tilleggsprotokoll 18.09.09	1	04.04.10	Prop. 57 S (09-10)
Ny avtale	3		
Slovakia 27.06.79	1 a)/f)	28.12.79	St.prp. nr. 13 (79-80)
Slovenia 18.02.08	1	10.12.09	St.prp. nr. 96 (08-09)
Spania 06.10.99	1	18.12.00	St.prp. nr. 21 (99-00)

Sri Lanka 04.12.86	1	08.03.88	St.prp. nr. 71 (86-87)
Storbritannia 12.10.00	1	21.12.00	St.prp. nr. 9 (00-01)
Ny avtale	3		
Sveits 07.09.87	1	02.05.89	St.prp. nr. 76 (87-88)
Tilleggsprotokoll 12.04.05	1	20.12.05	St.prp. nr. 55 (04-05)
Tilleggsprotokoll 31.08.09	1	22.12.10 (virkning fra 01.01.11)	Prop. 17 S (10-11)
Sverige: Nordiske land			
Sør-Afrika 12.02.96	1	12.09.96	St.prp. nr. 76 (95-96)
Tilleggsprotokoll 16.07.12	2		
Sør-Korea 05.10.82	1	01.03.84	St.prp. nr. 30 (82-83)
Tanzania 28.04.76	1 a)	04.08.78	St.prp. nr. 36 (77-78)
Thailand 30.07.03	1	29.12.03	St.prp. nr. 13 (03-04)
Trinidad og Tobago 29.10.69	1	07.08.70	St.prp. nr. 53 (69-70)
Tsjekkia 19.10.04	1	09.09.05	St.prp. nr. 42 (04-05)
Tunisia 31.05.78	1	28.12.79	St.prp. nr. 4 (79-80)
Tyrkia 15.01.10	1	15.06.11	Prop. 162 S (09-10)
Tyskland 04.10.91	1	07.10.93	St.prp. nr. 39 (91-92)
Tilleggsprotokoll	3		
Uganda 07.09.99	1	16.05.01	St.prp. nr. 22 (99-00)
Ukraina 07.03.96	1	18.09.96	St.prp. nr. 69 (95-96)
Ungarn 21.10.80	1 a)	20.09.81	St.prp. nr. 142 (80-81)
USA 03.12.71	1	19.11.72	St.prp. nr. 63 (71-72)
Tilleggsprotokoll 19.09.80	1	15.12.81	St.prp. nr. 71 (80-81)
Ny avtale	3		
Venezuela 29.10.97	1	08.10.98	St.prp. 32 (97-98)
Vietnam 01.06.95	1	14.04.96	St.prp. nr. 75 (94-95)
Zambia 14.07.71	1	22.03.73	St.prp. nr. 77 (71-72)
Zimbabwe 09.03.89	1	28.08.91	St.prp. nr. 4 (89-90)
Østerrike 28.11.95	1	01.12.96	St.prp. nr. 31 (95-96)
Tilleggsprotokoll 14.11.05	1	01.12.06	St.prp. nr. 56 (05-06)
Tilleggsprotokoll 16.09.09	2		Prop. 58 S (09-10)

- a) I protokollene til skatteavtalene mellom Norge og Hellas, India, Luxemburg, Nederland, New Zealand, Romania, Slovakia, Tanzania og Ungarn er det inntatt bestemmelser hvor Norge ved noteveksling ensidig kan endre avtalene slik at man på norsk side går over fra å bruke unntaksmetoden til kreditmetoden for å lempe dobbeltbeskatning. Dette innebærer at der en skattyter bosatt i Norge blir skattlagt i utlandet, så får han et fradrag i utlignet norsk skatt for den betalte utenlandske skatten, i stedet for at den utenlandske inntekten blir unntatt fra norsk beskatning. Diplomatisk note ble oversendt alle de foran nevnte land i 1998. Dato for ikrafttredelse og virkning av endringen er som følger for det enkelte land: Hellas – 6. juni 1998 med virkning 1. januar 1999, India – 25. juli 1999 med virkning 1. januar 2000, Luxemburg – 25. desember 1998 med virkning 1. januar 1999 for inntektsskatt og 1. januar 2000 for formuesskatt, Nederland – 8. august 1998 med virkning 1. januar 1999, New Zealand

- 16. juli 1998 med virkning 1. januar 1999, Romania – 26. august 1999 med virkning 1. januar 1999, Slovakia – 3. juli 1998 med virkning 1. januar 1999, Tanzania – 4. mai 1998 med virkning 1. januar 1999 og Ungarn – 26. august 1999 med virkning 1. januar 1999.
- b) Skatteavtalen med Jugoslavia av 1. september 1983 er midlertidig suspendert. For Kroatia er skatteavtalen ved notevekslinger av 6. mars 1996 gitt anvendelse fra samme dato. For Serbia er skatteavtalen ved notevekslinger av 29. mai 2003 gitt anvendelse fra denne datoen. For Bosnia Hercegovina er skatteavtalen ved noteveksling 20. august 2008 gitt anvendelse fra og med inntektsåret 2009. For Montenegro er skatteavtalen ved notevekslinger av 31. oktober 2011 gitt virkning fra det tidspunkt Montenegro ble en selvstendig stat 3. juni 2006. For disposisjoner før dette tidspunktet gjelder suksesjonsavtalen mellom Norge og Serbia og Montenegro av 29. mai 2003. Skatteavtalen gjelder ikke norske personer i Bosnia Hercegovina, Kroatia, Montenegro og Serbia som mottar lønn fra en offentlig etat i Norge.
- c) Skatteavtalen med Kina gjelder ikke for Hong Kong og Macau.
- d) Skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia som ble undertegnet 2. mai 1951 ble ved en noteveksling 18. mai 1955 utvidet til å gjelde en rekke britiske kolonier som senere er blitt selvstendige stater. Avtalen gjelder i dag bare for Kypros, Malawi og Sierra Leone.
- e) Etter oppløsningen av de Nederlandske Antiller gjelder skatteavtalen mellom Norge og de Nederlandske Antiller og tilleggsprotokollen for: Curacao, St.Maarten, Bonaire, St. Eustasius og Saba.
- f) Skatteavtalen med Tsjekkoslovakia skal inntil videre anvendes overfor Slovakia.

### 7.3 Avtaler med begrenset rekkevidde

#### 7.3.1 Arveavgift

Land	Status	Undertegnet
Nordiske land (Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige (Sverige trådte ut av den nordiske arveavgiftsavtalen med virkning fra 24.08.07)).	1	12.09.89
Sveits	1	07.12.56
USA	1	13.06.49

#### 7.3.2 Annet

Land	Status	Undertegnet	Publisert
Finland (avtale om beskatning ved bygging av grensebroer)	1	19.05.93	St.prp. nr. 92 (92-93)
Sverige (avtale om beskatning ved bygging av grensebroer)	1	22.10.02	St.prp. nr. 14 (02-03)

## 7.4 Særskilte avtaler om administrativ bistand

Land	Status	Underteg.	I kraft	Publisert
Multilateral bistandsavtale (Europa-rådet/OECD) Parter: Aserbajdsjan, Belgia, Danmark, Finland, Frankrike, Georgia, India, Island, Italia, Moldova, Nederland (med Antillene og Aruba), Norge, Polen, Slovenia, Spania, Storbritannia, Sverige, Sør-Korea, Ukraina og USA	1	05.05.89	01.04.95	St.prp. nr. 75 (89-90)
Protokoll	1	27.05.10	01.06.11	Prop. 142 S (09-10)
Nordiske land (Norge, Danmark, Færøyene, Grønland, Finland, Island og Sverige)	1	07.12.89	08.05.91	St.prp. nr. 53 (89-90)
Ny avtale	3			

## 7.5 Avtaler om utveksling av opplysninger i skattesaker

Land	Status	Underteg.	I kraft	Publisert
Andorra	1 1)	24.02.10	18.06.11	Prop. 66 S (10-11)
Anguilla	1 2)	14.12.09	10.04.11	Prop. 66 S (09-10)
Antigua & Barbuda	1 3)	19.05.10	15.01.11	Prop. 149 S (09-10)
Aruba	1 4)	10.09.09	18.06.11	Prop. 86 S (09-10)
Bahamas	1 5)	10.03.10	09.09.10	Prop. 109 S (09-10)
Bahrain	1 6)	14.10.11	12.07.12	Prop. 37 S (11-12)
Belize	1 7)	15.09.10	26.02.11	Prop. 4 S (10-11)
Bermuda	1 8)	16.04.09	22.01.10	Prop. 19 S (09-10)
Botswana	3			
Brunei	2	27.06.12		
Caymanøyene	1 9)	01.04.09	04.03.10	Prop. 24 S (09-10)
Cookøyene	1 10)	16.12.09	06.10.11	Prop. 78 S (09-10)
Costa Rica	2	29.06.11		Prop. 36 S (11-12)
De britiske jomfruøyene	1 11)	18.05.09	03.12.10	Prop. 29 S (09-10)

Dominicasamveldet	1 12)	19.05.10	22.01.12	Prop. 147 S (09-10)
Gibraltar	1 13)	16.12.09	08.09.10	Prop. 68 S (09-10)
Grenada	1 14)	19.05.10	09.02.12	Prop. 150 S (09-10)
Guatemala	2	15.05.12		
Guernsey	1 15)	28.10.08	08.10.09	St.prp. nr. 73 (08-09)
Hong Kong	3			
Isle of Man	1 16)	30.10.07	06.09.08	St.prp. nr. 38 (07-08)
Jersey	1 17)	28.10.08	07.10.09	St.prp. nr. 74 (08-09)
Liberia	1 18)	10.11.10	17.05.12	Prop. 46 S (10-11)
Liechtenstein	1 19)	17.12.10	31.03.12	Prop. 60 S (10-11)
Macao/Kina	1 20)	29.04.11	18.12.11	Prop. 122 S (10-11)
Marshalløyene	1 21)	28.09.10	19.06.11	Prop. 44 S (10-11)
Mauritius	1 22)	01.12.11	26.05.12	Prop. 55 S (11-12)
Monaco	1 23)	23.06.10	31.01.11	Prop. 159 S (09-10)
Montserrat	1 24)	22.11.10	19.12.11	Prop. 55 S (10-11)
Panama	2	12.11.12		
Saint Christopher (St. Kitts) og Nevis	1 25)	24.03.10	12.01.11	Prop. 145 S (09-10)
St. Lucia	1 26)	19.05.10	01.12.11	Prop. nr. 148 S (09-10)
St. Vincent og Grenadinene	1 27)	24.03.10	20.04.11	Prop. 146 S (09-10)
Samoa	1 28)	16.12.09	19.10.12	Prop. 77 S (09-10)
San Marino	1 29)	12.01.10	22.07.10	Prop. 76 S (09-10)
Seychellene	2	30.03.11		Prop. 95 S (10-11)
Turks og Caicosøyene	1 30)	16.12.09	09.04.11	Prop. 67 S (09-10)
Uruguay	2	14.12.11		Prop. 56 S (11-12)

Vanuatu

2

13.10.10

Prop. 45 S  
(10-11)

- 1 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Andorra. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 18. juni 2011.
- 2 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Anguilla. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 10. april 2011.
- 3 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Antigua og Barbuda. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 15. januar 2011.
- 4 Avtalen omfatter bare inntektsskatter. Avtalen har tilbakevirkende kraft og har virkning for alle inntektsår som kan undersøkes når anmodningen om opplysninger blir sendt. Det er også inngått en tilleggsoverenskomst til fremme av økonomisk utvikling i Aruba. Overenskomsten innebærer skattefritak for filialer av norske selskaper som driver reell virksomhet innenfor Aruba på avgrensede områder. Skattefritaket er begrenset til 5 år.
- 5 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Bahamas. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker, men bare for skatteperioder som begynner på eller etter 1. januar 2004, eller der det ikke er noen slike skatteperioder for skattekrav som foreligger på eller etter 1. januar 2004. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2011, eller der det ikke er noe skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 9. september 2010.
- 6 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Bahrain. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2013, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 12. juli 2012.
- 7 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Belize. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 31. januar 2011.
- 8 Avtalen omfatter alle direkte skatter. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2011, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 22. januar 2010. Det er også inngått tilleggsoverenskomster med Bermuda om unngåelse av dobbeltbeskatning av fysiske personer og av foretak som driver internasjonal skips- og luftfart, samt om prosedyrer for gjensidige overenskomster om internpriser mellom selskaper med interessefellesskap. Disse avtalene trådte i kraft 22. januar 2010 og har virkning fra og med inntektsåret 2011.
- 9 Avtalen omfatter bare inntektsskatt. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker, men bare for skatteperioder som begynner på eller etter 1. januar 2004, eller der det ikke er noen slike skatteperioder for skattekrav som foreligger på eller etter 1. januar 2004. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2011. Det er også inngått tilleggsoverenskomst med Caymanøyene om unngåelse av dobbeltbeskatning av fysiske personer og av foretak som driver internasjonal skips- og luftfart, samt om prosedyrer for gjensidige overenskomster om internpriser mellom selskaper med interessefellesskap. Disse avtalene trer i kraft 4. mars 2010 og har virkning fra og med inntektsåret 2011.
- 10 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Cookøyene. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen

- virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår fra og med 6. oktober 2011.
- 11 Avtalen omfatter bare inntektsskatt og merverdiavgift. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2011. Det er også inngått tilleggsoverenskomst med De britiske jomfruøyene om unngåelse av dobbeltbeskatning av fysiske personer og av foretak som driver internasjonal skips- og luftfart, samt om prosedyrer for gjensidige overenskomster om internpriser mellom selskaper med interessefellesskap. Disse avtalene trådte i kraft 3. desember 2010 og har virkning fra og med inntektsåret 2012.
  - 12 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Dominicasamveldet. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2013, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 22. januar 2012.
  - 13 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Gibraltar. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2011, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 8. september 2010.
  - 14 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Grenada. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2013, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 9. februar 2012.
  - 15 Avtalen omfatter bare inntektsskatt. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2010, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 8. oktober 2009. Det er også inngått tilleggsoverenskomst med Guernsey om unngåelse av dobbeltbeskatning av fysiske personer og av foretak som driver internasjonal skips- og luftfart, samt om prosedyrer for gjensidige overenskomster om internpriser mellom selskaper med interessefellesskap. Disse avtalene trådte i kraft 5. november 2009 og har virkning fra og med inntektsåret 2010.
  - 16 Avtalen omfatter bare inntektsskatt. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2008, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 6. september 2008. Det er også inngått tilleggsoverenskomst med Isle of Man om unngåelse av dobbeltbeskatning av fysiske personer og av foretak som driver internasjonal skips- og luftfart, samt om prosedyrer for gjensidige overenskomster om internpriser mellom selskaper med interessefellesskap. Disse avtalene trådte i kraft 6. september 2008 og har virkning fra og med inntektsåret 2009.
  - 17 Avtalen omfatter bare inntektsskatt og merverdiavgift. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2010, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 7. oktober 2009. Det er også inngått tilleggsoverenskomster med Jersey om unngåelse av dobbeltbeskatning av fysiske personer og av foretak som driver internasjonal skips- og luftfart, samt om prosedyrer for gjensidige overenskomster om internpriser mellom selskaper med interessefellesskap. Disse avtalene trådte i kraft 7. oktober 2009 og har virkning fra og med inntektsåret 2010.
  - 18 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Liberia. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2013, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 17. mai 2012.
  - 19 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Liechtenstein. Avtalen har virkning for skatteperioder som begynner på eller etter 1. januar 2011.
  - 20 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Macao. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 18. desember 2011.

- 21 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Marshalløyene. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 19. juni 2011.
- 22 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Mauritius. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2013, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 18. mai 2012.
- 23 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Monaco. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 31. januar 2011.
- 24 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Montserrat. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 19. desember 2011.
- 25 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Saint Christopher (St. Kitts) og Nevis. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 12. januar 2011.
- 26 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Sankt Lucia. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noe skatteår for skattekrav som oppstår på eller etter 1. desember 2011.
- 27 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Saint Vincent og Grenadinene. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 20. april 2011.
- 28 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Samoa. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2013, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 19. oktober 2012.
- 29 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og San Marino. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2011, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 22. juli 2010.
- 30 Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Turks og Caicosøyene. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2012, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 9. april 2011.

## 8 Oversikt over metode for unngåelse av dobbeltbeskatning i skatteavtalene

Oversikten nedenfor viser hvilken metode som skal anvendes for å unngå dobbeltbeskatning for inntektskategoriene lønn (art. 15 privat tjeneste) og inntekt ved forretningsvirksomhet ved ligning for 2012.

For spesielle yrkesgrupper kan avtalene inneholde andre regler for unngåelse av dobbeltbeskatning.

Oversikten dekker ikke inntekt fra virksomhet på utenlandsk kontinentalsokkel.

### Kodeforklaring:

Status:

- Kode 1: Avtaler i kraft
- Kode 2: Avtaler undertegnet, men enda ikke ratifisert/satt i kraft

Metode:

- Kode A: Alternativ fordeling
- Kode F: Fordelingsmetoden (unntaksmetoden)



- Kode FP: Fordelingsmetoden med progresjonsforbehold
- Kode K: Kreditmetoden (godtgjørelsesmetoden)

For en nærmere beskrivelse av de forskjellige metodene, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

Land	Status	Hovedmetode	Lønn	Forr.
Albania	1	K	K	K
Argentina	1	K	K	K
Aserbajdsjan	1	K	K	K
Australia	1	K	K	K
Bangladesh	1	K	K	K
Barbados	1	F	FP	F
Belgia	1	F	FP	F
Benin	1	F	FP	F
Bosnia Hercegovina a)	1	F	FP	K
Brasil	1	F	FP	F
Bulgaria	1	F	FP	F
Canada	1	K	K	K
Chile	1	K	K	K
Danmark		Nordiske land		
Egypt	1	F	FP	F
Elfenbenskysten	1	F	FP	F
Estland	1	K	K	K
Filippinene	1	F	FP	F
Finland		Nordiske land		
Frankrike	1	K	K	K
Færøyene		Nordiske land		
Gambia	1	K	K	K
Georgia – virkning fra 01.01.13	1	K	K	K
Grønland	1	K	K	K
Hellas	1	K	K	K
India	1	K	K	K
Indonesia	1	F	FP	F
Irland	1	K	K	K
Island		Nordiske land		
Israel	1	F	FP	F
Italia	1	F	FP	F
Jamaica	1	F	FP	F

Japan	1	K	K	K
Jugoslavia a)	1			
Kasakhstan	1	K	K	K
Kenya	1	F	FP	F
Kina b)	1	F	FP	F
Kroatia a)	1	F	FP	K
Kypros c)	1	K	K	K
Latvia	1	K	K	K
Litauen	1	K	K	K
Luxembourg	1	K	K	K
Makedonia	1	K	K	K
Malawi c)	1	K	K	K
Malaysia	1	F	F	F
Malta	1	F	FP	F
Marokko	1	F	FP	F
Mexico	1	K	K	K
Montenegro a)	1	F	FP	K
Nederland	1	K	K	K
Ned. Antiller	1	F	FP	F
Nepal	1	K	K	K
New Zealand	1	K	K	K
Nordiske land	1	K	A e)	K
Pakistan	1	F	FP	F
Polen	1	K	K	K
Portugal	1	F	FP	F
Fra 01.01.13	1	K	K	K
Qatar	1	K	K	K
Romania	1	K	K	K
Russland	1	K	K	K
Senegal	1	K	K	K
Serbia b)	1	F	FP	K
Sierra Leone c)	1	K	K	K
Singapore	1	K	K	K
Slovakia f)	1	K	K	K
Slovenia	1	K	K	K
Spania	1	K	K	K
Sri Lanka	1	F	FP	F

Storbritannia	1	K	K	K
Sveits	1	K	K	K
Sverige	Nordiske land			
Sør-Afrika	1	K	K	K
Sør-Korea	1	F	FP	F
Tanzania	1	K	K	K
Thailand	1	K	K	K
Trinidad og Tobago	1	F	FP	F
Tsjekkia	1	K	K	K
Tunisia	1	F	FP	F
Tyrkia	1	K	K	K
Tyskland	1	F	FP	F
Uganda	1	K	K	K
Ukraina	1	K	K	K
Ungarn	1	K	K	K
USA	1	F	K	F
Venezuela	1	K	K	K
Vietnam	1	K	K	K
Zambia	1	F	FP	F
Zimbabwe	1	F	FP	F
Østerrike	1	K	K	K

- a Skatteavtalen med Jugoslavia er midlertidig suspendert. Iht. noteveksling skal den inntil videre anvendes overfor Bosnia Hercegovina, Kroatia, Montenegro samt Serbia. Avtalens bestemmelser får imidlertid ikke anvendelse på norske personer i Bosnia Hercegovina, Kroatia, Montenegro og Serbia som mottar lønn fra en offentlig etat i Norge.
- b Avtalen med Kina omfatter ikke Hong Kong og Macao.
- c Her gjelder den gamle avtalen med Storbritannia av 2. mai 1951.
- d Fordelsbegrensningsregel i art. 28 i avtalen med Ned. Antiller.
- e Kredit ved interessefellesskap mellom arbeidsgivere, jf. art. 25 pkt. 7 i den nordiske avtalen.
- f Skatteavtalen med Tsjekkoslovakia av 27. juni 1979 skal inntil videre anvendes overfor Slovakia.

# Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)

## 1 Generelt

Dette emnet omhandler person som er bosatt/selskap som er hjemmehørende i Norge både etter norsk intern rett og etter skatteavtale.

## 2 Spørsmål om skatteplikt til Norge – fremgangsmåten

Ved spørsmål om skatteplikt til Norge må en

- 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, og
- undersøke om Norge har tiltrådt overenskomster med internasjonale organisasjoner som inneholder bestemmelser om Norges adgang til å beskatte blant annet lønn oppjent i en slik organisasjon. Norges tilslutning til slike konvensjoner går foran eventuelle skatteavtaler

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 eventuell unngåelse av dobbeltbeskatning i slike tilfeller, se emnet «**Utland – 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. Dobbeltbeskatning kan i de enkelte skatteavtaler være forebygget gjennom fordelingsmetoden (unntaksmetoden), 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 i privat tjeneste), art. 21 nr. 7 a) (lønnsinntekt på sokkel) 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 emnet «**Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning**».

## 3 Den nordiske skatteavtalen (NSA) som eksempel

For å gjøre fremstillingen enklest mulig brukes den nordiske skatteavtalen (NSA) som eksempel i Lignings-ABC, både fordi den i det alt vesentligste bygger på OECDs mønsteravtale og fordi den fremstår som representativ for de fleste av de avtalene Norge har inngått med industristater, selv om den er inngått mellom flere enn to stater. En bør være oppmerksom på at bestemmelser i andre skatteavtaler kan avvike fra de regler som nevnes i Lignings-ABC. Bare unntaksvis er slike avvik nevnt. I det konkrete tilfelle er det derfor nødvendig å undersøke hva den aktuelle skatteavtale bestemmer.

## 4 Hovedregel for person skattepliktig som bosatt/selskap hjemmehørende i Norge

Personer som er skattepliktig som 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 (9) 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 emnet «**Svalbard**».

Om skattlegging ved opphold på Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis, se emnet «[Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis](#)».

Om eventuell skattlegging av personer/selskaper som ikke er bosatt/hjemmehørende i Norge, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)».

Om utenlandske diplomater, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», pkt. 9.6.

Om når en person anses bosatt eller et selskap mv. anses hjemmehørende i Norge, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)».

Om behandlingen av person som anses bosatt i Norge etter norsk internrett, men skal anses bosatt i et annet land etter skatteavtale, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)», pkt. 2.7.

Om unntak fra skatteplikt til Norge etter skatteavtale for enkelte formues- og/eller inntektsposter, se nedenfor og emnet «[Utland – allment om skatteavtaler](#)».

Om unngåelse av dobbeltbeskatning, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

## **5 Skattlegging av formue og inntekt i utlandet**

### **5.1 Formue i utlandet, bruttoformue**

#### *5.1.1 Intern rett*

Personer skattepliktig som 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 skatt- yter ikke anses bosatt/hjemmehørende i Norge ved årsskiftet, vil han bare kunne beskattes for formue som er undergitt stedbunden beskatning i Norge, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)».

#### *5.1.2 Skatteavtale*

Etter skatteavtalene kan formue i fast eiendom og løsøre tilknyttet et fast driftssted/fast sted normalt beskattes i den annen stat. Øvrig formue kan normalt bare beskattes i Norge.

Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal den formue som kan beskattes i utlandet, også beskattes i Norge. Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom fordelingsmetoden (unntaksmetoden), skal den formuen som kan beskattes i utlandet unntas fra beskatning i Norge.

NSA får ikke lenger anvendelse på formuesskatt fordi de andre nordiske land ikke har formuesskatt, se art. 23 nr. 7. Personer som er bosatt i Norge etter intern rett, men bosatt i et annet nordisk land etter NSA, er skattepliktige i Norge for all formue.

### **5.2 Formue i utlandet, gjeldsfradrag**

#### *5.2.1 Intern rett*

Med mindre det er spesielle unntak (se [pkt. 20.1](#)) vil personer skattepliktig som bosatt i Norge og selskaper hjemmehørende i Norge, ha krav på fradrag for all sin gjeld ved formuesligningen i Norge.

#### *5.2.2 Skatteavtale*

Skatteavtalene har vanligvis ikke bestemmelser om gjeldsfradrag.

### **5.3 Inntekt i utlandet, bruttoinntekt**

#### *5.3.1 Intern rett*

Personer skattepliktig som bosatt i Norge og selskaper mv. hjemmehørende i Norge er skattepliktige hit for hele sin inntekt uansett hvor i verden den er opptjent.

#### *5.3.2 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 nr. 1. I enkelte avtaler er det kildestaten, dvs. den staten inntekten skriver seg fra, som har beskatningsretten, f.eks. avtalene med Tyrkia og Brasil.

## 5.4 *Inntekt i utlandet, fradrag*

### 5.4.1 *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 norsk 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. rentekostnader.

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 for noen del fradragsrett i Norge for tilhørende kostnader (herunder underskudd) og tilsvarende tap, jf. sktl. § 6-3 (5) og § 9-4 (2).

Kostnader som er pådratt både for å erverve inntekt som er skattepliktig til Norge og inntekt som er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale, må fordeles. Den delen som etter dette faller på inntekt som er unntatt fra beskatning i Norge er ikke fradragsberettiget, se FIN 10. mars 2004 i Utv. 2004/531.

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). Fradragsretten faller ikke bort når skatteavtalen bygger på kreditmetoden.

### 5.4.2 *Skatteavtale*

Skatteavtalene har vanligvis ikke bestemmelser om fradrag for kostnader, underskudd og tap.

## 6 *Særlig om virksomhet mv. i utlandet*

### 6.1 *Intern rett*

#### 6.1.1 *Hovedregel*

Fysiske personer som er skattepliktig som bosatt i Norge, og selskaper og andre innretninger som er egne skattesubjekter, og er hjemmehørende i Norge, vil i utgangspunktet være skattepliktige til Norge for all sin virksomhet uten hensyn til hvor den er utøvet, jf. sktl. § 2-1 (9). Om hvilke personer og selskaper som er bosatt/hjemmehørende i Norge, se emnet «**Utland – allment om bosatt/hjemmehørende**». Skatteavtaler vil imidlertid medføre begrensninger i Norges beskatningsadgang med hensyn til virksomhet som drives i utlandet, se nedenfor.

#### 6.1.2 *Frdrag 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, er unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale, kommer kostnader og tap i virksomheten herunder underskudd, ikke til fradrag i Norge etter intern rett, verken helt eller delvis, se sktl. § 6-3 (5) og § 9-4 (2). Underskudd som relaterer seg til inntektsår da skatteavtale med vedkommende land var basert på fordelingsmetoden, kan ikke fremføres ved overgang til kreditmetoden, se FIN 3. juli 1998 i Utv. 1998/1396.

Om fradrag for gjeld og gjeldsrenter, se pkt. 20.1.

## 6.2 Skatteavtale

### 6.2.1 Generelt

Etter skatteavtalene er hovedregelen at bostedsstaten/den stat selskapet er hjemmehørende, har beskatningsretten til inntekt av virksomhet, jf. f.eks. NSA

- når det gjelder virksomhet (forretningsvirksomhet), jf. art. 7 nr. 1,
- når det gjelder virksomhet drevet gjennom utøvelse av fritt yrke e.l., jf. art. 14 nr. 1.

### 6.2.2 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 [pkt. 6.3](#).

Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal overskudd ved fast driftssted/fast sted også beskattes i Norge. Ellers skal overskuddet unntas fra beskatning i Norge.

### 6.2.3 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.

### 6.2.4 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 21. desember 1992 i Utv. 1993/1580 og FIN 23. februar 2006 i Utv. 2006/491.

Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal inntekten også beskattes i Norge. Ellers skal inntekten unntas fra beskatning i Norge.

## 6.3 Fast driftssted

### 6.3.1 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 (Rt. 1984/99). Om fast driftssted i forhold til skatteavtalen med Elfenbenskysten, se HRD i Utv. 2004/649 (Rt. 2004/957). (To fartøy drev seismiske undersøkelser utenfor Elfenbenskysten i to atskilte perioder på henholdsvis 25 og 41 dager. Retten kom til at kravet til varighet ikke var oppfylt.)

### 6.3.2 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, steinbrudd eller annet sted hvor naturforekomster utvinnes
- sted for et bygningsarbeid, anleggs-, installasjons- eller monteringsprosjekt eller virksomhet som består av planlegging, overvåking, rådgivning eller annen hjelpende personalinnsats i forbindelse med slikt prosjekt, hvis varighet overstiger 12 måneder.

### 6.3.3 *Eksempler på aktiviteter som ikke utgjør fast driftssted*

NSA har i art. 5 nr. 5 en oppregning av aktiviteter som ikke anses å være fast driftssted. Felles for alle disse er at det gjelder aktiviteter som er av forberedende art eller er en hjelpevirksomhet. Dette gjelder når

- det gjøres bruk av innretninger utelukkende til lagring, utstilling eller utlevering av varer som tilhører foretaget
- varelager som tilhører foretager opprettholdes utelukkende for lagring, utstilling eller utlevering
- varelager som tilhører foretager opprettholdes utelukkende for bearbeidelse ved et annet foretage
- et fast forretningssted opprettholdes utelukkende til innkjøp av varer eller til innsamling av opplysninger for foretaget
- et fast forretningssted opprettholdes utelukkende for å drive annen virksomhet som for foretaget er av forberedende art eller har karakter av hjelpevirksomhet
- et fast forretningssted opprettholdes utelukkende for en kombinasjon av de ovenfor nevnte aktiviteter, forutsatt at resultatet av det faste forretningssteds samlede virksomhet som skriver seg fra denne kombinasjonen, er av forberedende art eller har karakter av en hjelpevirksomhet

### 6.3.4 *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.

Flere oppdrag som hver er under 12 måneder, kan sees under ett når kontraktene utgjør en kommersiell og geografisk enhet, jf. URD 18. september 1980 i Utv. 1980/596.

### 6.3.5 *Fast driftssted ved agent/representant*

Hovedregelen i NSA art. 5 punkt. 6, 1. punktum bestemmer at et foretak skal anses å ha fast driftssted i den staten hvor en person som ikke er en uavhengig mellommann opptrer på vegne av foretaket. Dette gjelder for enhver virksomhet agenten/representanten påtar seg for foretaket. Det er følgelig ikke nødvendig at foretaket har eget kontor, filial mv. i agentens/representantens hjemstat for å konstatere et fast driftssted etter NSA art. 5 punkt 6. Avhengighet foreligger dersom agenten/representanten er

- juridisk og økonomisk avhengig av foretaket,
- opptrer på vegne av foretaket, og
- har, og vanligvis utøver, fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretaket

Om agentforhold, se BFU 107/2003. Et kommisjonsforhold hvor avtaler som kommisjonæren inngår med tredjemann ikke binder kommittenten, jf. kommisjonsloven (lov 30. juni 1916 nr. 1) § 56, er ikke tilstrekkelig til å etablere fast driftssted i den stat som kommisjonæren opptrer. Se HRD 2. desember 2011 i Utv. 2012/1 (Rt. 2011/1581) (Dell Products).

Etter NSA art. 5 punkt 6, 2. punktum skal et foretak ikke anses å ha et fast driftssted i den annen kontraherende stat hvis agentens/representantens virksomhet er begrenset til å omfatte aktiviteter som nevnt i NSA 5 punkt 5, og som hvis de ble utøvet gjennom et fast forretningssted ikke ville ha gjort dette faste forretningssted til et fast driftssted etter bestemmelsen i nevnte punkt. Dette gjelder virksomhet av forberedende art eller virksomhet som har karakter av å være hjelpevirksomhet.

Etter NSA art. 5 punkt 7 skal et foretak heller ikke anses for å ha et fast driftssted i den annen kontraherende stat bare av den grunn at det driver forretningsvirksomhet i denne



stat gjennom en megler, kommisjonær eller annen uavhengig mellommann. Dette gjelder såfremt disse personer opptrer innenfor rammen av sin ordinære forretningsvirksomhet.

Den omstendighet at et selskap kontrollerer, eller blir kontrollert av, et annet selskap (eks. i konsern) i en annen kontraherende stat, medfører ikke i seg selv at selskapene vil være faste driftssteder for hverandre, jf. NSA art. 5 punkt 8. Det samme gjelder selskaper hvor det er tilsvarende eierinteresse, for eksempel i et søsterselskapsforhold.

#### 6.4 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 OECDs mønsteravtale vil det være nok at utøvelsen av yrket er knyttet til et senter for virksomheten av fast eller vedvarende karakter. Det er således neppe et absolutt krav at vedkommende har vanlig full rådighet over et kontor e.l.

#### 6.5 Inntektsfastsetting ved fast driftssted/fast sted

Om fastsetting av inntekt ved fast driftssted, se emnet «[Internprising – \(transfer pricing\)](#)», pkt. 5.

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.

#### 6.6 Fastsetting av beregnet personinntekt

##### 6.6.1 Intern rett

Om fastsetting av beregnet personinntekt for enkeltpersonforetak, se emnet «[Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt \(foretaksmodellen\)](#)».

##### 6.6.2 Skatteavtale

Beregnet personinntekt er å anse som inntekt av virksomhet 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 i NSA som kan komme til anvendelse er art. 14 om selvstendige personlige tjenester (fritt yrke), art. 17 om artister mv. og art. 21 om virksomhet knyttet til kontinentalsokkelen.

Dersom Norge i henhold til skatteavtalen har fraskrevet seg retten til å skattlegge den virksomhet som drives i utlandet av en person bosatt i Norge, skal det ikke beregnes personinntekt av den del av resultatet som skriver seg fra slik virksomhet.

### Nytt for 2013

#### 6.7 Skattefritak for inntekt og avskjæring av fradragsrett for kostnader og tap ved utvinning av petroleum i utlandet

##### 6.7.1 Generelt

Fra og med inntektsåret 2013 innføres det i sktl. § 2-39 (1) og (2) fritak for skatteplikt for inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet. Kostnader og tap pådratt i tilknytning til slik inntekt vil heller ikke være fradragsberettiget.

Renteinntekter, samt gevinster og tap på valuta og andre finansielle poster omfattes ikke av første og annet ledd, se sktl. § 2-39 (3).

##### 6.7.2 Geografisk område

Skattefritaksregelen og regelen om avskjæring av fradragsrett gjelder for utvinning av petroleum i utlandet, dvs. i motsetning til i Kongeriket Norge. Svalbard anses som en del av Kongeriket Norge, se Prop. 1 LS (2012–2013) pkt. 6.4.2. Reglene gjelder for områder utenfor det geografiske området som er angitt i petroleumsskatteloven § 1.

### 6.7.3 *Inntekt ved utvinning av petroleum*

Med begrepet «inntekt ved utvinning» menes selve utvinningsinntekten. Inntekter fra eventuelle tilknyttede tjenesteaktiviteter som for eksempel boring, brønnstimulering, seismiske undersøkelser og ankerhåndtering er ikke omfattet. Utenfor utvinningsbegrepet faller også inntekter fra videre bearbeiding og foredling av petroleum. Inntekter fra rørledningstransport er heller ikke omfattet av begrepet. Om rørledningstransport inngår som en integrert del av virksomheten i en utvinningstillatelse må inntekter og utgifter tilordnes mellom utvinnings- og transportvirksomheten etter alminnelige prinsipper. Grensen for begrepet «inntekt ved utvinning» skal i utgangspunktet trekkes på samme måte som etter petroleumsskatteloven, se Prop. 1 LS (2012-2013) pkt. 6.4.2.

Uttrykket «petroleum» skal forstås på samme måte som petroleumforekomster som angitt i petroleumsskatteloven § 1 fjerde ledd, se Prop. 1 LS (2012-2013) pkt. 6.4.2.

### 6.7.4 *Avskjæring av fradragrett for kostnader ved utvinning av petroleum i utlandet*

Det gis ikke fradrag for kostnader og tap som er pådratt for å erverve, sikre eller vedlikeholde inntekt som omfattes av skattefritaket i § 2-39 første ledd.

Kostnader som ikke vil være fradagsberettiget er for eksempel oljeselskapenes kostnader til undersøkelse (leting) etter petroleum, kostnader til signaturbonuser (for å få tildelt tillatelse), kostnader til utbygging av anlegg og andre driftsmidler i utvinningsvirksomheten, øvrige løpende direkte og indirekte driftskostnader, tap ved realisasjon og utrangering av anlegg og driftsmidler og avslutnings- og fjerningskostnader, se Prop. 1 LS (2012-2013) pkt. 6.4.2.

### 6.7.5 *Renter av gjeld*

Siden skattyters inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet er skattefri etter sktl. § 2-39 (1), begrenses fradragretten for gjeldsrenter, se Prop. 1 LS (2012-2013) pkt. 6.4.3. Gjeldsrentene fordeles etter sktl. § 6-91, se sktl. § 2-39 (2). Dette innebærer at det ikke gis fradrag for gjeldsrenter som svarer til forholdet mellom verdien av eiendeler i den skattefrie utvinningsvirksomheten og verdien av skattyters samlede eiendeler, basert på bokført verdi i regnskap oppgjort i samsvar med regnskapsloven. Nærmere om fordeling av gjeldsrenter, se [pkt. 20.1](#).

### 6.7.6 *Renteinntekter, gevinster og tap på valuta og andre finansielle poster*

Renteinntekter, gevinster og tap på valuta og andre finansielle poster er ikke omfattet av unntaket for skatteplikt for inntekter og fradrag for kostnader ved utvinning av petroleum i utlandet, se forslag til sktl. § 2-39 (3). Se nærmere i Prop. LS 1 (2012-2013) pkt. 6.4.3. Betales det skatt til utlandet på finansielle inntektsposter og inntekten har kilde i utlandet, kan det kreves fradrag (kredit) i norsk skatt for utenlandsk skatt etter de ordinære reglene. Se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», [pkt. 4](#).

## 6.8 *Overgangsregel til sktl. § 2-39 for inntekståret 2013*

Av overgangsregel til sktl. § 2-39 følger det at selve opphevelsen av skatteplikten ikke medfører at driftsmiddel, eiendel eller forpliktelse anses tatt ut av norsk beskatningsområde etter § 9-14 og § 14-60.

## 7 **Særlig om norske deltakere i utenlandske deltakerlignede selskaper mv.**

### 7.1 *Intern rett*

Personer skattepliktig som bosatt/selskap mv. hjemmehørende i Norge er i utgangspunktet skattepliktig til Norge for inntekt og formue fra deltakelse i utenlandske ansvarlige selskaper mv. som skal deltakerlignes etter intern norsk rett, se emnet «[Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning](#)». Skatteplikten omfatter

- formuesverdi av andel i deltakerlignet selskap (for personlige skattytere) jf. sktl. § 4-40, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)», [pkt. 4.25](#),
- andel av overskudd eller underskudd etter sktl. § 10-41, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)»,

- særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats som skattlegges som personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav f, se emnet «**Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap**»,
- tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling til personlig deltaker etter sktl. § 10-42, se emnet «**Deltakerlignet selskap – utdeling**» og nærmere om utenlandsforhold i pkt. 7.5, og
- gevinst og tap ved realisasjon av andel etter sktl. § 10-44, se emnet «**Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel**».

## 7.2 Skatteavtale

Det må undersøkes om det utenlandske selskapet anses som eget skattesubjekt i den annen stat eller om selskapet deltakerlignes. Hvis det utenlandske selskapet anses som et eget skattesubjekt, kan norsk beskatningsrett være avskåret etter skatteavtale. Selv om det ikke er tatt forbehold i skatteavtalen, anses norsk beskatningsrett å være i behold dersom det utenlandske selskapet er etablert utelukkende for å omgå norske skatteregler.

Hvis det utenlandske selskapet ikke anses som eget skattesubjekt, men som et deltakerlignet selskap i den annen stat, vil det være skatteavtalenes regler om virksomhet som kommer til anvendelse, jf. pkt. 6.

## 7.3 Nærmere om gjennomføringen av deltakerligningen

Hvis deltakerens inntekt fra det deltakerlignede selskapet er skattepliktig til Norge, gjennomføres deltakerligningen i samsvar med de ordinære reglene, jf. pkt. 7.1. Dette gjelder også hvis dobbeltbeskatning av utenlandsinntekten er forbygget gjennom kreditmetoden.

Hvis deler av virksomhetsinntekten i henhold til skatteavtale er unntatt fra beskatning i Norge, vil det være den andel av virksomhetsinntekten som ikke er unntatt fra norsk beskatning som deltakeren skal skattlegges for etter sktl. § 10-41. Det forekommer at virksomhetsinntekter fullt ut må unntas fra beskatning i Norge som følge av bestemmelse i skatteavtale. Dette er tilfelle når skatteavtalen bestemmer at den aktuelle virksomhetsinntekten eksklusivt er forbeholdt det annet land til beskatning. Dette kan følge av skatteavtalen med noen land når selskapet driver internasjonal skips- eller luftfart, og det kan påvises at selskapet effektivt ledes fra det annet land.

## 7.4 Opplysningsplikt

Deltakeren har plikt til å gi ligningsmyndighetene opplysninger som er nødvendige for ligningsbehandlingen. Det er gitt nærmere regler om oppgaveplikt i forskrift 15. mars 1993 nr. 199 (lignl.). Se også emnet «**Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden**».

## 7.5 Særlig om utdeling til personlig deltaker bosatt i Norge

### 7.5.1 Generelt

For at det skal foreligge skatteplikt for tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling etter sktl. § 10-42, må skattyteren være skattepliktig til Norge på utdelingstidspunktet. Videre gjelder skatteplikten bare for utdelinger som knytter seg til inntekter som er eller har vært skattepliktig til Norge. Driver et norsk eller utenlandsk deltakerlignet selskap virksomhet hvor virksomhetsinntekten for deltakeren i sin helhet er skattepliktig til Norge, vil de samlede utdelinger fra selskapet til slik deltaker som hovedregel være skattepliktig fullt ut etter sktl. § 10-42. Dette vil være tilfelle hvis det ikke er inngått skatteavtale med det land hvor virksomheten drives, eller det er inngått skatteavtale og denne bygger på kreditmetoden for den aktuelle inntekten.

Hvis inntekten fra selskapet i samsvar med skatteavtale er fullt ut unntatt fra beskatning i Norge, er det ikke grunnlag for å beskatte utdelingen i Norge.

### 7.5.2 Vilkår for begrensnig av tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling

Når bare en del av deltakerens andel av virksomhetsinntekten som følge av skatteavtale kan beskattes til Norge i inntektsåret eller i noen av de fire foregående år, kan deltakeren kreve at utdeling etter sktl. § 10-42 begrenses forholdsmessig, se sktl. § 10-47 (1) og

FSFIN § 10-47. Dette vil være aktuelt hvis virksomheten delvis drives gjennom et fast driftssted i et land som Norge har skatteavtale med, og hvor fordelingsmetoden gjelder for den aktuelle inntekten.

Unntaksvis kan deltakeren også kreve at utdeling begrenses forholdsmessig selv om han ikke oppfyller vilkåret i sktl. § 10-47 (1) om at bare en del av deltakerens andel av virksomhetsinntekten er skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 10-47 (2). Det er et vilkår at det er åpenbart at utdelingen må anses tatt fra virksomhet som ikke er skattlagt i riket etter sktl. § 2-3 eller på grunn av skatteavtale med fremmed stat. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor det er påviselig at inntekten ikke har vært skattepliktig til Norge, for eksempel ved at den er opptjent hos en tidligere eier uten skatteplikt for virksomhetsinntekten til Norge.

Personlige deltakeres dødsbo og konkursbo som mottar utdeling kan kreve begrensning på samme vilkår som nevnt ovenfor, se sktl. § 10-47 (3).

Det er et vilkår for begrensning at skattyter oppfyller kravene til dokumentasjon, jf. sktl. § 10-47 (4) og pkt. 7.5.4.

### 7.5.3 Fastsetting av tillegget i alminnelig inntekt

Tillegget i alminnelig inntekt fastsettes til den forholdsmessige del av utdelingen som er knyttet til deltakerens andel av virksomhetsinntekt som er eller har vært skattepliktig til Norge, jf. FSFIN § 10-47-1 (2). Deretter gjøres et forholdsmessig fradrag for skjerming som beregnes på samme måte, jf. FSFIN § 10-47-1 (8).

Det må tas stilling til om en utdeling kan anses å skrive seg fra en bestemt virksomhet. Utdeling som skriver seg fra en bestemt virksomhet, anses som hovedregel å være utdelt fra denne virksomheten, jf. FSFIN § 10-47-1 (4) bokstav a. Utdeling av kontanter, bankinnskudd og tilsvarende likvide midler anses imidlertid ikke å skrive seg fra en bestemt virksomhet, jf. FSFIN § 10-47-1 (4) bokstav c. Dette gjelder selv om det er på det rene at midlene i sin helhet er opptjent i en bestemt virksomhet.

Utdeling som ikke anses å skrive seg fra en bestemt virksomhet, fordeles mellom Norge og utlandet. Den skattepliktige utdelingen beregnes på grunnlag av forholdet mellom skattyters nettoinntekt fastsatt i Norge i inntektsåret og de fire forutgående årene (telleren) og skattyters samlede nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen i samme periode (nevneren), jf. FSFIN § 10-47-1 (4) bokstav b. Skattepliktig utdeling til Norge beregnes dermed slik, jf. FSFIN § 10-47-1 (4) bokstav b og (5):

$$\frac{\text{Samlet utdeling} \times \text{virksomhetsinntekt skattlagt til Norge i inntektsåret og de foregående fire år}}{\text{Samlet virksomhetsinntekt skattlagt i Norge og utlandet i inntektsåret og de foregående fire år}}$$

I de tilfeller deltakeren krever begrensning i tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-47 (2), se pkt. 7.5.2, skal tillegget fastsettes ved skjønn, jf. FSFIN § 10-47-1 (7).

Forholdsmessig fradrag for skjerming beregnes slik, jf. FSFIN § 10-47-1 (8):

$$\frac{\text{Beregnet skjerming på deltakerens totale andel} \times \text{Andel av utdeling skattepliktig til Norge (som beregnet ovenfor)}}{\text{Samlet utdeling}}$$

Den del av skjermingen som faller på utenlandsinntekten faller bort da den knytter seg til utdeling som ikke er skattepliktig til Norge, jf. FSFIN § 10-47-1 (8) annet punktum. Ubenyttet skjerming som knytter seg til utdeling som er skattepliktig i Norge kan utnyttes på vanlig måte, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 10.

### 7.5.4 Dokumentasjonskrav

Deltaker som krever begrensning i tillegg i alminnelig inntekt, skal dokumentere at vilkårene er oppfylt og gi nødvendige opplysninger slik at ligningsmyndighetene kan fastsette skattepliktig inntekt (utdeling etter skjerming som er skattepliktig til Norge), jf. sktl. § 10-47 og FSFIN § 10-47-3 (1).

Deltaker som krever begrensning i tillegg i alminnelig inntekt som følge av skatteavtale, jf. sktl. § 10-47 (1), skal i tillegg fremme forslag til beregning av skattepliktig beløp, jf. FSFIN § 10-47-3 (1) annet punktum.

#### 7.5.5 *Frist*

Krav om begrensning av tillegget i alminnelig inntekt skal i utgangspunktet fremsettes før utløpet av selvangivelsesfristen. Hvis kravet ikke kan godtgjøres på dette tidspunktet, for eksempel fordi den utenlandske ligningen ikke foreligger, kan kravet fremsettes senest seks måneder etter at kravet kan godtgjøres. Krav kan under ingen omstendighet fremsettes senere enn tre år etter utløpet av inntektsåret. Se sktl. § 10-47 (5).

## 8 Deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS)

### 8.1 *Generelt*

Hovedformålet med NOKUS-reglene er å likebehandle norske skattytere som investerer i Norge og norske skattytere som investerer i selskaper i lavskatteland (kapitalkspornøytralitet).

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.

### 8.2 *Lavskatteland*

#### 8.2.1 *Generelt*

Hvilke land som er lavskatteland har betydning både i forhold til om NOKUS-reglene får anvendelse, om fritaksmetoden får anvendelse for aksjeinntekter fra selskaper hjemmehørende utenfor EØS, samt innenfor EØS som ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet, jf. sktl. § 2-38 (3), samt ved anvendelsen av kreditreglene, jf. sktl. § 16-21 (1) bokstav a.

Som lavskatteland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatten på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilignet dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 10-63.

Opplisting i FSSKD § 10-63-2 av land som skal anses som lavskatteland i forhold til skattereglene for utbytte, gevinst og tap på aksjer mv., er bindende uten nærmere vurdering etter sktl. § 10-63. Følgende land skal for 2012 anses som lavskatteland

- Andorra
- Anguilla
- Bahamas
- Bahrain, med unntak for selskap som er skattepliktig for aktiviteter i oljesektoren
- Bermuda
- Caymanøyene
- De forente arabiske emirater
- Hong Kong
- Isle of Man
- Jomfruøyene (amerikanske)
- Jomfruøyene (britiske)
- Kanaløyene (Jersey, Guernsey, Lihou, Jethou, Herm, Alderney, Great Sark, Little Sark og Brecqhou)
- Liberia
- Macao
- Marshalløyene
- Moldova
- Monaco
- Montenegro
- Nauru
- Oman
- Panama

- Paraguay
- Palau (Belau)
- Serbia
- St. Kitts og Nevis
- Usbekistan
- Vanuatu

Landene som er listet opp nedenfor, se FSSKD § 10-63-3, skal i utgangspunktet ikke anses som lavskatteland, men med forbehold i visse tilfeller. Opplistingen er likevel ikke bindende uten nærmere vurdering hvis selskapets inntekt i dette landet hovedsakelig er inntekt av den art som er omfattet av fritaksmetoden etter sktl. § 2-38 (2) og inntekten skriver seg fra investering i lavskatteland, for eksempel holdingselskaper som har datter-selskap hjemmehørende i lavskatteland. For 2012 gjelder dette følgende land

- Australia
- Canada
- Chile
- India
- Japan
- Kina
- Kroatia
- New Zealand
- Sør-Afrika
- Ukraina
- USA.

For «annen selvstendig innretning eller formuesmasse» som nevnt i sktl. § 10-60 annet punktum, skal avgjørelsen av om innretningen eller formuesmassen anses hjemmehørende i et lavskatteland eller ikke, tas uavhengig av listen ovenfor om hvilke land som ikke anses som lavskatteland, jf. FSSKD § 10-63-3 (3).

Ved lavskattelandvurderingen er det de reelle forskjellene i skattenivået som skal legges til grunn, ved at det foretas en sammenlikning av forskjellen i effektiv beskatning i Norge og den annen stat for den type selskap vurderingen gjelder. At et selskap i et enkeltstående år kommer over eller under grensen på to tredjedeler, vil ikke nødvendigvis være avgjørende for om selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland. Sammenlikningen skal være av generell art og knyttes til en periode av en viss varighet, i praksis to-tre år. Er det gitt særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter i utlandet, er det relevante sammenlikningsgrunnlaget de skattene som gjelder for disse typer selskaper, virksomheter eller inntekter i Norge.

Ved lavskattelandvurderingen skal norsk skatt etter § 2-38 (6) ikke medregnes (3 % regelen).

Se uttalelse fra FIN 5. juli 2010 i Utv. 2010/1240.

### Nytt for 2013

Fra inntektsåret 2013 anses også BES Island (Bonaire, St. Eustatius og Saba), Maldivene, Mauritius, Mikronesia, St. Vincent og Grenadinene som lavskatteland etter FSSKD § 10-63-2. Panama utgår som lavskatteland etter samme bestemmelse.

Videre utgår Ukraina etter FSSKD § 10-63-3 fra inntektsåret 2013.

#### 8.2.2 Særlig om holdingselskaper mv.

For holdingselskaper kan det foretas en mer samlet vurdering av de norske reglene for aksjebeskatning sammenlignet med tilsvarende regler i den annen stat. Ved sammenlikningen av aksjebeskatning i de to stater, skal den norske skatten på aksjeinntekter som er omfattet av fritaksmetoden ikke automatisk regnes som null, siden fritaksmetoden som hovedregel forutsetter en underliggende beskatning i andre deler av eierkjeden. Dersom en utenlandsk regel om skattefritak for aksjeinntekter i mindre grad enn den norske avgrenser mot inntekter fra lavskatteland, skal dette tas hensyn til i totalvurderingen av om

selskapet selv anses hjemmehørende i et lavskatteland. Det samme gjelder dersom selskapets hjemstat for øvrig opererer med et bredere grunnlag for skattefritak enn den norske fritaksmetoden.

Ved selskapsstrukturer og investeringer av mer stabil og langsiktig karakter, og hvor samtlige av selskapets inntekter er av en slik art at de ville falt inn under den norske fritaksmetoden dersom selskapet hadde vært norsk skattyter, kan disse omstendighetene få betydning ved lavskattelandvurderingen. I noen tilfeller kan et selskap således anses å ikke være hjemmehørende i et lavskatteland fordi dets aksjeportefølje over tid utelukkende består av aksjer som ville kvalifisert som objekt under den norske fritaksmetoden.

Se for øvrig FIN 5. juli 2010 i Utv. 2010/1240 og BFU 26/2010.

### 8.2.3 *Norsk kontroll*

Norsk kontroll anses å foreligge når minst halvparten av selskapets eller innretningens andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere både ved inntektsårets begynnelse og utgang. 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 % 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 % 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.

## 8.3 *Forholdet til land utenfor EØS som Norge har skatteavtale med*

Hvis selskapet/innretningen er hjemmehørende i et land utenfor EØS og som Norge har skatteavtale med, kan Norge bare foreta en løpende beskatning av de norske deltakerne når selskapets/innretningens inntekter hovedsakelig er av passiv karakter, se sktl. § 10-64 bokstav a.

## 8.4 *Forholdet til land innenfor EØS*

### 8.4.1 *Krav om reell etablering og reell økonomisk aktivitet*

NOKUS-beskatning skal ikke foretas i de tilfeller hvor deltakeren dokumenterer at selskapet eller innretningen reelt er etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk aktivitet der, jf. sktl. § 10-64 bokstav b. Både juridiske og fysiske andelshavere omfattes av begrensningen av NOKUS-reglens virkeområde innenfor EØS.

Begrensningen i virkeområdet for NOKUS-reglene som fremgår av sktl. § 10-64 bokstav b, kom som en følge av EF-domstolens dom i sak C-196/04 Cadbury Schweppes, for å gjøre NOKUS-reglene forenlige med EØS-avtalen. NOKUS-beskatning innenfor EØS-området kan nå bare skje ved rent kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye.

Ved vurderingen av om selskapet eller innretningen er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet, vil det være avgjørende at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Se også BFU 6/2011.

Det er i forarbeidene angitt flere momenter som er relevante i denne sammenheng (se Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.4.1)

- om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten
- om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver den økonomiske aktiviteten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets aktivitet samt faktisk treffer relevante beslutninger
- om selskapets aktiviteter har økonomisk substans, bl.a. ved påviselige inntekter fra egen aktivitet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må

det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet.

Momentenes relevans og vekt vil kunne variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes.

Når det spesielt gjelder aksjefond, så kjennetegnes de ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv. og at det er egne selskaper (forvaltningsselskaper) som står for forvaltningen. Momentene nevnt ovenfor kan derfor ikke være avgjørende ved vurderingen av om et slikt fond er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land, se FIN 29. september 2009 i Utv. 2009/1280. Et sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses som ordinært både i vedkommende stat og i Norge.

#### 8.4.2 *Deltakerens dokumentasjonskrav overfor ligningsmyndighetene*

Den norske deltakeren må dokumentere at etableringen av og den økonomiske aktiviteten til selskapet i den andre EØS-staten er reell, jf. sktl. § 10-64 bokstav b. Dersom norske skattemyndigheter ikke har anledning til å innhente informasjon fra den annen stats myndigheter gjennom folkerettslige avtaler om utveksling av skatteopplysninger, må deltakeren fremlegge verifikasjon fra den annen stats myndigheter av den oppgitte dokumentasjonen.

#### 8.4.3 *Beskatning etter nettometoden*

De norske deltakerne i selskapet skal beskattes etter nettometoden, dvs. at det skattemessige resultat fastsettes som om selskapet var skattyter for så å fordeles på deltakerne. Korresponderende underskudd kan fremføres til fradrag i senere års inntekt fra selskapet dersom deltakeren kan fremlegge alt underlagsmateriale til regnskapet på ligningsmyndighetenes begjæring. Det er ikke adgang til å kreve fradrag i annen inntekt. Se sktl. § 10-61 og § 10-65.

#### 8.5 *Skattlegging av utdelt overskudd, forholdet til fritaksmetoden*

Det skal anvendes et transparensprinsipp som innebærer at dersom NOKUS-deltakeren er et selskap mv. som omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (1), skal NOKUS-deltakeren fritas for løpende beskatning av aksjeinntekter som skriver seg fra kvalifiserende objekter under fritaksmetoden etter § 2-38 (2), jf. (3) og (4). På tilsvarende måte vil det være NOKUS-deltakeren som er gjenstand for 3 % inntektsføring av aksjeutbytte og utdeling fra deltakerlignet selskap etter § 2-38 (6), se emnet «**Fritaksmetoden**».

For at effekten av anvendelsen av fritaksmetoden ved den løpende NOKUS-beskatningen ikke skal bli eliminert, skal unntaket for beskatning av utbytte etter sktl. § 10-67 (1) også omfatte inntekter som på grunn av fritaksmetoden ikke har blitt løpende NOKUS-beskattet. Ved realisasjon av NOKUS-andel skal inngangsverdien på andelen oppreguleres med aksjeinntekter innvunnet av NOKUS selv om de på grunn av fritaksmetoden faktisk ikke er blitt beskattet, jf. sktl. § 10-68 (1).

#### 8.6 *Opplysningsplikt*

Deltakerne har plikt til å gi ligningsmyndighetene de opplysninger som er nødvendige for å avgjøre om reglene om løpende beskatning kommer til anvendelse. Det er gitt nærmere regler om oppgaveplikt i forskrift 15. mars 1993 nr. 199 (lignl.).

#### 8.7 *Lignings-lskattested*

Fastsettingen av inntekten fra selskapet foretas under ett ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Den enkelte deltakers andel av resultatet i det utenlandske selskapet tas med ved ligningen av deltakerens øvrige inntekt og formue. Klage vedrørende fastsettingen av deltakerens inntekt fra selskapet skal behandles av Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Deltakers andel av resultatet i det utenlandske selskapet er skattepliktig i deltakerens bostedskommune/hovedkontorkommune.



## 9 Særlig om lønnsinntekt opptjent i utlandet

### 9.1 Intern rett, generelt

#### 9.1.1 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. Om når en person anses skattemessig bosatt i Norge, se emnet «Utland – allment om bosatt/hjemmehørende».

#### 9.1.2 1-årsregelen, generelt

1-årsregelen i sktl. § 2-1 (10) og FSFIN § 2-1 er en regel om nedsettelse av skatt og ikke en regel om opphør av alminnelig skatteplikt. Det gis bare nedsettelse av skatt på lønnsinntekt som er ervervet under utenlandsoppholdet. Skattenedsettelsen beregnes etter de samme prinsipper som ved anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning». Regelen gjelder ikke trygdeavgift. Om trygdeavgift se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng». Skatt på formue og annen inntekt kan ikke settes ned etter 1-årsregelen.

Skattyteren kan velge om han vil påberope seg 1-årsregelen eller reglene i skatteavtale om unngåelse av dobbeltbeskatning.

Om særregler for lønn fra den norske stat, se emnet «Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet».

For at skattyter skal få skattenedsettelse på lønnsinntekt opptjent i utlandet må følgende vilkår være oppfylt

- utenlandsoppholdet må være et arbeidsopphold
- utenlandsoppholdet må være av minst 12 måneders sammenhengende varighet
- skattyters opphold i Norge må ikke overskride tillatt antall dager, se nedenfor
- Norge må ikke, i skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst, ha eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten. Det stilles ikke krav om at oppholdslandet faktisk skattlegger lønnen
- arbeidet må ikke hovedsakelig finne sted utenfor andre staters territorium og kontinentalsokler. Dette innebærer blant annet at 1-årsregelen normalt ikke gjelder for norske sjøfolk i internasjonal fart

#### 9.1.3 1-årsregelen, inntekter som omfattes av skattenedsettelse

Det er bare lønnsinntekter for arbeid utført i utlandet som omfattes av reglene om skattenedsettelse etter 1-årsregelen. Med lønnsinntekt for arbeid utført i utlandet forstås blant annet

- naturalytelser og overskudd på utgiftsgodtgjørelser fra arbeidsgiver
- feriepenger av arbeid utført i utlandet, innvunnet under utenlandsoppholdet
- lønn under tilfeldig og kortvarig stans i arbeidet på grunn av f.eks. velferdspermisjon, kursdeltakelse mv.

- inntekt fra selvstendig oppdrag som ikke fyller vilkårene for å anses som virksomhet
- sluttvederlag fra arbeidsgiver

Som lønnsinntekt regnes videre i den utstrekning utbetalingen erstatter lønnsinntekt, se FSFIN § 2-1-1 (1)

- sykepenge etter folketrygdloven kap. 8, herunder sykepenge fra arbeidsgiver i arbeidsgiverperioden
- foreldrepenge etter folketrygdloven kap. 14 og
- tilsvarende ytelse fra offentlig trygdeordning i annen stat eller fra privat forsikringsordning (finansiert av arbeidsgiver), men kun i den periode personen ville hatt krav på slike ytelse fra den norske folketrygden dersom vedkommende hadde vært medlem av den norske folketrygden.

Dagpenge under arbeidsløshet, uføretrygd og arbeidsavklaringspenge anses ikke som lønnsinntekt i denne sammenheng.

For andre substitutter for arbeidsinntekt må det foretas en konkret vurdering av hvorvidt inntekten kan anses som lønnsinntekt for arbeid utført i utlandet. Lønnsinntekt for arbeid utført i Norge omfattes ikke av regelen selv om arbeidet er utført under tillatt opphold her.

Skattenedsettelsen vil gjelde uansett om lønnen blir utbetalt fra norsk eller utenlandsk arbeidsgiver. Det har ingen betydning om inntekten er beskattet eller ikke i utlandet.

Lønn og feriepenger som er opptjent i Norge, men utbetalt under utenlandsoppholdet, omfattes ikke av skattenedsettelsen.

Om et tilfelle der fordel ved kjøp av norske aksjer til underkurs i forbindelse med utenlandsopphold ikke ble ansett som lønnsinntekt i denne sammenheng, se URD 19. februar 2008 (Asker og Bærum) i Utv. 2008/881.

#### 9.1.4 1-årsregelen, krav til oppholdets art

Oppholdet i utlandet må være et arbeidsopphold, det vil si at hovedformålet må være å utføre personlige tjenester av økonomisk karakter i eller utenfor et tjenesteforhold, men ikke som ledd i virksomhet. I utgangspunktet vil kravet om arbeidsopphold være oppfylt dersom skattyter er i et ansettelsesforhold og arbeider minst 50 pst av full stilling. Se FSFIN § 2-1-3 (1).

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 skattenedsettelse
- skattyter bytter arbeidsgiver
- det samlede arbeidsoppholdet foregår i flere land utenom Norge.

Oppholdet anses ikke som arbeidsopphold

- når skattyter har et ansettelsesforhold, men etter avtale med arbeidsgiver ikke er forpliktet til å utføre noe arbeid eller
- når skattyter arbeider mindre enn femti prosent av full stilling eller
- når hovedformålet med utenlandsoppholdet er studier eller ferie som arbeidsgiver gir lønn for, eller
- ved fravær fra arbeidet på grunn av sykdom, fødsel eller adopsjon når skattyter, før utreisen, visste eller burde ha visst at vilkårene for å motta sykepenger eller foreldrepenger i forbindelse med utenlandsoppholdet var oppfylt eller ville bli oppfylt i løpet av oppholdet, se FSFIN § 2-1-3 (2).

Et utenlandsopphold kan skifte karakter underveis, f.eks. kan oppholdet skifte fra studieopphold til arbeidsopphold hvis en student avslutter eller tar en lengre pause fra studiene for å arbeide.

#### 9.1.5 1-årsregelen, krav til oppholdets lengde

Arbeidsoppholdet utenfor Norge må ha vart sammenhengende i minst 12 måneder. Fristen regnes fra dato til dato, slik at oppholdet i utlandet regnes fra og med første hele kalenderdøgn utenfor Norge til og med siste hele kalenderdøgn utenfor Norge, se FSFIN § 2-1-4 (2). Dette medfører at dagen for utreise og dagen for hjemkomst ikke skal regnes med ved beregningen av de nevnte frister.

Når Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten, og det derfor ikke kan gis fritak for norsk skatt på denne inntekten, kan arbeidsoppholdet i utlandet likevel regnes med ved beregningen av om det totale arbeidsoppholdet har vart i minst 12 måneder.

#### 9.1.6 1-årsregelen, tillatt opphold i Norge

Kortvarige opphold i Norge avbryter ikke arbeidsoppholdet i utlandet. Skattyter opptjener rett til å oppholde seg i Norge i inntil 6 dager for hver hele måned han har hatt arbeidsopphold utenfor riket alle døgn eller deler av døgn der skattyter har hatt opphold i Norge, skal anses som en dag ved beregningen av skattyters opphold i Norge, se FSFIN § 2-1-5 (2).

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 vært i femten måneder og tillatt opphold i Norge er til sammen 90 dager.*

Det er ikke et krav at skattyter har «opptjent» dagene på forhånd før han oppholder seg i Norge.

Det tillatte oppholdet i Norge kan tas ut samlet, men kan ikke regnes med i 12-månedersperioden når oppholdet avslutter et arbeidsopphold i utlandet.

Det er i prinsippet uten betydning hva de tillatte oppholdsdagene i Norge brukes til ved vurderingen av hvorvidt det foreligger et arbeidsopphold etter § 2-1 (10). Et arbeidsopphold i utlandet vil imidlertid etter omstendighetene kunne anses som avbrutt hvis de tillatte oppholdsdagene brukes til å utføre arbeid i Norge. Dette gjelder særlig når de opptjente dagene tas ut som et samlet opphold i Norge av lengre varighet og dette oppholdet hovedsakelig brukes til å utføre arbeid her.

Antall tillatte oppholdsdager i Norge kan ikke utvides selv om arbeidsinntekt opptjent i Norge under utlandsoppholdet skal skattlegges i Norge.

Må skattyter oppholde seg i Norge på grunn av forhold i arbeidsstaten som var upåregnelige da arbeidsoppholdet ble påbegynt og som verken skattyter eller arbeidsgiver rår over, kan han oppholde seg i Norge i inntil tre dager ekstra for hver hele måned han har hatt arbeidsopphold utenfor riket, jf. FSFIN § 2-1-6 (1). Retten til utvidet opphold i Norge bortfaller når skattyters opphold i Norge ikke lenger skyldes upåregnelige forhold, FSFIN § 2-1-6 (3).

Med upåregnelige forhold menes hendelser, inngrep eller hindringer som ikke med rimelighet kunne tas i betraktning da arbeidsoppholdet ble påbegynt. Dette omfatter ytre begivenheter som krig, uro, stengte grenser, naturkatastrofer, samt egen alvorlig sykdom eller alvorlig sykdom hos personens ektefelle, samboer, mindreårige barn eller foreldre.

Alle døgn eller deler av døgn der skattyter har hatt opphold i Norge skal regnes med ved beregningen av skattyters opphold i Norge.

### Eksempel:

*Et arbeidsopphold i utlandet varer fra 3. mai i år 1 til 2. august i år 2. Tillatt opphold i Norge i denne perioden er som utgangspunkt til sammen 90 dager. I september i år 1 inntrer det uroligheter i oppholdslandet, som gjør at vedkommende kommer hjem til Norge den 5. september. Han reiser tilbake til arbeidslandet 4. oktober, da utenriksmyndighetene erklærer at det er forsvarlig. Ved arbeidsoppholdets slutt viser det seg at vedkommende til sammen har oppholdt seg i Norge i 120 dager. Det tillatte oppholdet er dermed som utgangspunkt overskredet med 30 dager. Disse 30 dagene ligger imidlertid innenfor det tidsrom da oppholdet i Norge skyldtes upåregnelige forhold. Som følge av urolighetene utvides tillatt opphold i Norge til inntil 135 dager (90 + (15 x 3)). Dermed har skattyter ikke overskredet grensen for tillatt opphold i Norge. Hadde det samlede oppholdet i Norge i perioden vært 121 dager, ville oppholdet i Norge vært overskredet med en dag, siden det bare var 30 dager som oppholdet i Norge skyldtes urolighetene.*

De tillatte oppholdsdagene i Norge må vurderes med utgangspunkt i den totale perioden som utenlandsoppholdet varer. Ved avslutningen av oppholdet må det vurderes om det er grunnlag for å endre ligningen for tidligere år, slik at det innrømmes skattenedsettelse hvis det viser seg at vilkårene for skattenedsettelse er oppfylt ut fra en gjennomsnittsberegning. Motsatt kan det være aktuelt å endre ligningen til skattyters ugunst hvis det viser seg at det gjennomsnittlige opphold i Norge overstiger tillatte antall oppholdsdager.

#### 9.1.7 1-årsregelen, Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnen

Det kan ikke gis nedsettelse av skatt på lønnsinntekten etter 1-årsregelen når Norge i henhold til en skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst har en eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten. Dette vil blant annet omfatte

- lønn fra norsk offentlig forvaltning, unntatt lønn for tjenester ved offentlig forretningsvirksomhet, se emnet «Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet»
- lønn fra privat arbeidsgiver i Norge når skattyters opphold i arbeidslandet ikke overstiger 183 dager, og arbeidsgiver ikke har fast driftssted i oppholdsstaten. Om 183-dagersregelen, se pkt. 9.6

En subsidiær beskatningsrett kan innebære at Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekt, se for eksempel NSA art. 26 nr. 2.

Skattyter kan likevel påberope seg fritaksregelen, men unntaket innebærer at lønnsinntekt som bare kan skattlegges i Norge ikke skal være gjenstand for skattenedsettelse. Dette har praktisk betydning fordi oppholdet utenfor riket kan medregnes ved beregningen av arbeidsoppholdets lengde, også når Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten.

#### 9.1.8 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, se sktl. § 2-1 (10) bokstav c nr. 2 annet punktum. Dette gjelder både i forhold til hva som skal anses som arbeidsopphold utenfor riket og i forhold til hva som er tillatt opphold i Norge under et slikt arbeidsopphold. Er formålet et annet, for eksempel en pumpestasjon for transport av norsk petroleum, vil et opphold på installasjonen ikke være omfattet av regelen om skattenedsettelse.

Lønn opptjent ved arbeidsopphold hovedsakelig utenfor andre staters territorium og kontinentalsokkel omfattes ikke av skattenedsettelsen, se sktl. § 2-1 (10) bokstav c nr. 2 første punktum. Med hovedsakelig menes at skattyter i løpet av det aktuelle arbeidsoppholdet utenfor Norge samlet sett befinner seg mer utenfor enn innenfor andre staters territorium og kontinentalsokkel.

Skattyter kan likevel påberope seg fritaksregelen i forhold til annen lønnsinntekt i utlandet, men unntaket innebærer at denne inntekten ikke skal være gjenstand for skattenedsettelse. Dette har praktisk betydning fordi oppholdet utenfor Norge kan medregnes ved beregningen av arbeidsoppholdets lengde.

#### 9.1.9 1-årsregelen, gjennomføring av skattenedsettelse

Gjennomføringen av skattenedsettelse på lønnsinntekt som omfattes av 1-årsregelen skal skje ved at lønnsinntekten i utlandet skattlegges i Norge og at den samlede skatten settes ned med et beløp som tilsvarer den delen av skatten som faller på lønnsinntekten i utlandet. Beregningen av skattenedsettelsen skal skje etter de samme prinsipper som ved alternativ fordeling etter skatteavtalene, se FSFIN § 2-1-8 og emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 3.

En skattyter som krever skattenedsettelse, må godtgjøre at vilkårene er oppfylt, se FSFIN § 2-1-9.

Hvor arbeidsoppholdet ikke har vart i 12 måneder når ligningen finner sted, og skattyter kan sannsynliggjøre at arbeidsforholdet vil vare lenger enn 12 måneder skal dette legges til grunn. For å sannsynliggjøre arbeidsoppholdets lengde kan skattyter sammen med selvangivelsen og RF- 1150 «Nedsetting av inntektsskatt på lønn» legge ved en bekreftelse fra arbeidsgiver om oppholdets forventede lengde og kopi av arbeidskontrakt eller utstasjoneringkontrakt. Skattyter må også legge ved en oversikt over opphold i Norge (gjennomført og planlagt) i den aktuelle perioden angitt med fra/til dato. Formålet med oppholdet i Norge bør også oppgis.

Ligningsmyndighetene kan kreve at det sammen med dokumentasjon på fremmed språk legges ved oversettelse til norsk av autorisert translatør. Dette gjelder ikke dokumentasjon på et nordisk språk.

Regler om avkorting i personfradrag, i minstefradrag og av beløpsgrensene for toppskatt til staten og tidfesting av inntekt kommer ikke til anvendelse i forhold til 1-årsregelen om skattenedsettelse.

## 9.2 Intern rett, personell i internasjonale vaktstyrker

Om skattyter som tjenestegjør i fredsstyrker, se emnet «Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet».

## 9.3 Intern rett, tjenestemenn i internasjonale organisasjoner

Det følger av lov 19. juni 1947 nr. 5 om immunitet og privilegier for internasjonale organisasjoner mv. § 1 at visse personer som er tilknyttet internasjonale organisasjoner eller institusjoner, gjennom mellomfolkelig overenskomst som tiltres av Norge, kan innrømmes privilegier. Slike overenskomster er bl.a. inngått for FN og en del av FNs underorganisasjoner. Etter disse skal tjenestemenn være fritatt for å betale skatt av lønn og andre inntekter som utbetales av vedkommende organisasjon, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav c. En skattyter som påberoper seg skattefritak for lønn fra en internasjonal organisasjon, må fremlegge dokumentasjon som viser at han har vært ansatt i organisasjonen og at han er omfattet av det skattefritak for lønn som gjelder for vedkommende organisasjon. Dersom skattefritaket bare gjelder for visse stillinger i organisasjonen, må skattyter dokumentere at han har vært ansatt i en slik stilling. Utsendte eksperter og korttidsengasjerte vil ofte falle utenfor den gruppe tjenestemenn som nyter godt av skatteprivilegiet.

Særlige fritaksregler gjelder for 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.

Om skatteplikt for ansatte i EUs byråer, se FIN 8. desember 2009.

Ansatte i EU-kommisjonen vil ikke ha krav på skattefrihet på lønn fra EU-kommisjonen fordi EUs protokoll om privilegier og immunitet ikke er en del av EØS-avtalen og derfor ikke gjelder for Norge.

Om skatteplikt for ansatte i Verdensbanken, se FIN 15. januar 1999 i Utv. 1999/709.

Lønn fra Det europeiske råd for kjerneforskning (CERN) er skattefri i Norge når det betales en egen skatt av inntekten til CERN. Dette følger av Protokoll om privilegier og immunitet for Den Europeiske organisasjon for kjernefysisk forskning som trådte i kraft 22. februar 2007.

## 9.4 Intern rett, utenlandstillegg

Med utenlandstillegg menes tillegg, refusjoner, ytelser, herunder ytelse i form av fri bolig mv., som skal dekke merkostnader som påløper ved utenlandsopphold av lengre varighet. Om beskatning av fri bolig, se nedenfor.

Godtgjørelser som er ment å kompensere for ekstra belastninger under vanskelige og ubehagelige leveforhold, eller for økt risiko for liv og helse, skal skatlegges som lønn med mindre ytelsen skal dekke kostnader i forbindelse med tjenesten. Det samme gjelder andre tillegg, ytelser mv. av lønnsmessig karakter.

Godtgjørelse til dekning av økte levekostnader som utbetales norske tjenestemenn i utlandet, er skattefri etter sktl. § 5-15 (1) d. Om beskatning av fri bolig, se nedenfor.

Utenlandstillegg til andre skattytere er skattefritt så lenge utbetalingen er fastsatt i samsvar med satser, legitimasjonskrav og øvrige bestemmelser fastsatt i tariffavtale, og godtgjørelsen for ingen del er fastsatt for å gi arbeidsvederlag i tillegg til kostnadsdekningen, se skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (4).

## 9.5 Fri bolig i utlandet

Fordel ved fri bolig under arbeidsopphold i utlandet er i utgangspunktet skattepliktig både for privat og offentlig ansatte, se emnet «Bolig – fri bolig», pkt. 2.8.

## 9.6 Skatteavtale

### 9.6.1 Lønnsinntekter i privat tjeneste, hovedregel

Hovedregelen i skatteavtalene er at lønnsinntekt og annen lignende godtgjørelse i privat tjeneste kan skatlegges i arbeidsstaten, jf. f.eks. art. 15 nr. 1 i NSA.

#### 9.6.2 *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.)

#### 9.6.3 *Lønnsinntekter i privat tjeneste, beregning av dager etter «183-dagersregelen»*

Det er det tidsrom arbeidstakeren har vært fysisk til stede i arbeidsstaten som skal tas i betraktning. Ethvert kalenderdøgn arbeidstakeren på noe tidspunkt har vært til stede i arbeidsstaten skal regnes med. Det skal altså gjøres fradrag for alle hele døgn arbeidstakeren har vært fraværende fra arbeidsstaten f.eks. på ferie e.l.

##### Eksempel

*Dersom en arbeidstaker ankommer arbeidsstaten sent søndag kveld, arbeider hele uken og reiser hjem til bostedsstaten fredag kveld, har han hatt 6 kalenderdøgn i arbeidsstaten.*

Ved opphold i flere land i løpet av inntektsåret må det foretas særskilt beregning for hvert enkelt land.

Bruker skatteavtalen betegnelsen inntektsår eller skatteår i stedet for kalenderår, er det inntektsåret/skatteåret i arbeidsstaten som skal legges til grunn ved beregning av oppholdets lengde.

#### 9.6.4 *Lønnsinntekter i privat tjeneste, særlig om beregning av 183-dager i løpet av en 12 måneders periode*

I nyere skatteavtaler anvendes som regel uttrykket «183 dager i løpet av en 12 måneders periode», f.eks. i skatteavtalen med Storbritannia og den nordiske skatteavtalen. Dersom skattyter i løpet av en 12 måneders periode har oppholdt seg i arbeidsstaten i ett eller flere tidsrom som til sammen overstiger 183 dager, vil vilkåret for skatteplikt til arbeidsstaten være oppfylt. Fortsetter skattyteren oppholdet etter utløpet av den første 12 måneders perioden vil også dette oppholdet medføre skatteplikt til arbeidsstaten. Hvis skattyter tar et nytt opphold etter utløpet av den første 12 måneders perioden skal det tas hensyn til tidligere opphold innenfor perioden, selv om disse opphold inngår i beregningen av en annen 12 måneders periode.

##### Eksempel

*Skattyterens første opphold i arbeidsstaten varer fra og med 1. september år 1 til og med 30. april i år 2, i alt 242 dager.*

*Skattyterens annet opphold i arbeidsstaten varer fra og med 1. oktober i år 2 til og med 30. november i år 2, i alt 61 dager.*

*Det første oppholdet varte sammenhengende mer enn 183 dager. Han har da oppholdt seg i arbeidsstaten mer enn 183 dager i løpet av en 12 måneders periode, for eksempel perioden fra 1. september i år 1 til 31. august i år 2.*

*Det andre oppholdet, som varte i 61 dager, er isolert sett ikke over 183 dager. Den 12 måneders perioden som er aktuell å vurdere for det andre oppholdet er perioden fra og med 1. desember i år 1 til og med 30. november i år 2. I denne perioden har han oppholdt seg i arbeidsstaten fra og med*

1. desember i år 1 til og med 30. april i år 2 og fra og med 1. oktober i år 2 til og med 30. november i år 2, i alt 151 + 61 dager, dvs. over 183 dager i en 12 måneder periode.

Det påligger skattyter å sannsynliggjøre 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 emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

#### 9.6.5 *Lønnsinntekt i offentlig tjeneste*

Hovedregelen i skatteavtalene er at lønn fra offentlige kilder kan beskattes i den stat som utbetalingen skriver seg fra, se f.eks. NSA art. 19 nr. 1. Dette gjelder også utbetaling av lønn fra regionale og kommunale myndigheter. Også lønn fra mer frittstående statsinstitusjoner omfattes av bestemmelsen, som f.eks. universiteter eller andre utdannings- eller forskningsinstitusjoner.

Det er ikke noen betingelse for artikkelens anvendelse at det gjelder lønn under «utøvelse av offentlige funksjoner». Dette vil imidlertid kunne være et vilkår i andre avtaler. I avtalen med USA utgjør imidlertid ikke formuleringen «utøvelse av offentligrettslige funksjoner» noe kvalifiserende tilleggskrav utover at tjenesten er ytet den utbetalende stat, se FIN 21. november 2006 i Utv. 2006/1754.

I de fleste skatteavtaler omfatter ikke bestemmelsen om offentlig tjeneste lønnsarbeid knyttet til det offentliges forretningsvirksomhet, se f.eks. NSA art. 19 nr. 3. Eksempler på slik offentlig forretningsvirksomhet er NSB og Bring/Posten.

Utbetales godtgjørelsen fra en annen stat mv. skal inntekten som hovedregel unntas fra beskatning i Norge. Skatteavtalene har forskjellige regler for hvordan inntekten skal behandles ved ligningen i Norge.

Etter noen skatteavtaler kommer den alternative fordelingsmetoden direkte til anvendelse. Dette gjelder bl.a. NSA og skatteavtalene med Australia (art. 19 nr. 1, jf. art. 23 nr. 2 b)), Canada (art. 19 nr. 1 a) jf. art. 24 nr. 2 b)) og Sveits (art. 19 nr. 1 a) jf. art. 23 nr. 1 b)).

Andre skatteavtaler inneholder et progresjonsforbehold som innebærer at den alternative fordelingsmetoden også skal anvendes i disse avtalene. Dette gjelder bl.a. avtalene med Spania (art. 19 nr. 1 a) jf. art. 24 b)), Storbritannia (art. 19 nr. 1 a), jf. art. 28 nr. 2 b)) og Tyskland (art. 19 nr. 1 a), jf. art. 23 nr. 1 d)). I noen skatteavtaler omfatter progresjonsforbeholdet ikke inntekter i offentlig tjeneste. Dette gjelder bl.a. avtalen med Italia (art. 24 nr. 3 a)).

#### 9.6.6 *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.

#### 9.6.7 *Grensegjengere*

Det er særskilte bestemmelser vedrørende «grensegjengere» mellom Norge og Finland og mellom Norge og Sverige i pkt. VI nr. 1 og 3 i protokollen til NSA. Se emnet «[Grensegjengere](#)».

#### 9.6.8 *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.

I henhold til NSA kan lønnsinntekt opptjent om bord 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. Inntekten skal også beskattes i Norge, og det skal gis kreditfradrag for skatt betalt i flaggstaten. Også lønnsinntekt 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 om bord 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).

#### 9.6.9 Flypersonell, internasjonal fart

Skatteavtalene har normalt egne bestemmelser som angir hvor lønnsinntekter for personell ombord i fly i internasjonal fart skal skattlegges. Beskatningsretten er vanligvis lagt til den stat der det foretaket som driver flyet er hjemmehørende. Etter art. 15 nr. 4 a) i NSA skal slike lønnsinntekter bare skattlegges i vedkommendes bostedsstat, se St.prp. nr. 54 (2007–2008) art. IV.

#### 9.6.10 Flypersonell, innenriks fart

Beskatningsretten til lønnsinntekter for personell om bord i fly i innenriks fart følger vanligvis de vanlige regler om lønnsinntekter i art. 15. Etter art. 15 nr. 4 i NSA, skal slike lønnsinntekter bare skattlegges i vedkommendes bostedsstat, se St.prp. nr. 54 (2007–2008) art. IV.

#### 9.6.11 Artister og sportsutøvere

Artister og sportsutøvere bosatt i Norge som har inntekt av yrkesmessig opptreden i utlandet, skal etter NSA beskattes i den stat hvor virksomheten er utøvet, se art. 17 nr. 1. Om hvilke inntekter dette omfatter for sportsutøvere, se FIN 21. desember 1992 i Utv. 1993/1580 og FIN 28. februar 2006 i Utv. 2006/491. Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal inntekten også beskattes i Norge. Ellers skal slik inntekt unntas fra beskatning i Norge. Progresjonsforbeholdet gjelder ikke slik inntekt.

## 10 Særlig om studenter

### 10.1 Intern rett

#### 10.1.1 Utenlandske studenter i Norge

Utlendinger som oppholder seg i Norge for å studere er ikke skattepliktige i Norge for formue i og inntekt fra utlandet, jf. sktl. § 2–30 (2). Dette gjelder også for utenlandske studenter som anses bosatt i Norge. Denne regelen omfatter ikke utenlandske universitetsstipendiater og tilsvarende, se FIN 8. september 2006 i Utv. 2006/1348. Annen inntekt og formue vil være skattepliktig etter de alminnelige regler, med mindre noe annet følger av skatteavtale.

#### 10.1.2 Norske studenter i utlandet

Norske studenter som oppholder seg i utlandet for å studere omfattes av de vanlige reglene om skattemessig bosted ved inn- og utflytting, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)». Norske studenter som er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett er fullt skattepliktige til Norge for alle sine inntekter og har krav på de alminnelige inntekts- og skattefradrag.

Om beskatning av personer som mottar stipend, lønn eller lignende ytelser i forbindelse med studiet, se emnene «[Stipend](#)», «[Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet](#)», «[Utgiftsgodtgjørelse](#)» og «[Utdanning – tilskudd og kostnader](#)».

### 10.2 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. Universitetsstipendiater og tilsvarende omfattes ikke av art. 20 i NSA, se FIN 8. september 2006 i Utv. 2006/1348.

I flere skatteavtaler er det et vilkår for at en student som anses bosatt i Norge skal få skattefritak i utlandet for lønnsinntekt vedrørende arbeid utført i utlandet, at hensikten med arbeidet er å få praktisk erfaring i tilknytning til studiene. 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.

## **11 Særlig om styrehonorar i utenlandsk selskap**

### **11.1 Intern rett**

Person bosatt i Norge er skattepliktig for styrehonorar fra utenlandsk selskap etter norsk intern rett.

### **11.2 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.

## **12 Særlig om pensjon, livrente mv. utbetalt fra utlandet**

### **12.1 Intern rett**

Pensjon, livrente mv. utbetalt fra utenlandsk privat firma eller offentlig myndighet til personer bosatt i Norge, er skattepliktige hit. Dette gjelder også pensjoner utbetalt fra internasjonale organisasjoner og institusjoner, herunder FN og NATO, selv om lønnsinntekt ville vært skattefri.

### **12.2 Skatteavtale**

Skatteavtalene har forskjellige regler om i hvilket land pensjon skal beskattes. Etter noen skatteavtaler kan alle pensjoner beskattes i utbetalingslandet. Etter andre skatteavtaler skal alle eller visse typer pensjoner bare beskattes i Norge.

Etter NSA art. 18 nr. 1 kan offentlig og privat pensjon, livrente og utbetaling i henhold til sosiallovgivningen (tilsvarende norsk folketrygdlov mv.) skattlegges både i den stat der utbetalingen finner sted og i Norge. Dobbeltbeskatning skal unngås ved anvendelse av kreditmetoden art. 25 nr. 5 a). Se St.prp. nr. 54 (2007-2008) art. V.

Kan pensjonen beskattes i utbetalingslandet og skatteavtalen anvender kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning, skal pensjonen også beskattes i Norge.

Kan pensjoner beskattes i utbetalingslandet og skatteavtalen anvender fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for å unngå dobbeltbeskatning, skal pensjonen unntas fra beskatning i Norge.

## **13 Særlig om fast eiendom**

### **13.1 Formue**

#### **13.1.1 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 (time-share) i utlandet sees på som fast eiendom, se emnet «Bolig – tidsparter (time-share)».

Ligningsverdi for fast eiendom i utlandet skal verdsettes etter tilsvarende regler som for fritidseiendom i Norge. Nærmere om verdsetting av fritidseiendom, se emnet «**Bolig – formue**», pkt. 3. Om næringseiendom, se emnet «**Formue**». Eventuell formuesverdi fastsatt av utenlandske skattemyndigheter skal ikke legges til grunn.

### 13.1.2 Skatteavtale

Etter skatteavtalene kan fast eiendom normalt 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.

NSA får ikke lenger anvendelse på formuesskatt fordi de andre nordiske land ikke har formuesskatt, se art. 23 nr. 7. Personer som er bosatt i Norge etter intern rett, men bosatt i et annet nordisk land etter NSA, er formuesskattpliktige i Norge for fast eiendom i utlandet.

## 13.2 **Inntekt, avkastning**

### 13.2.1 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 fritakslignes dersom boligen ville blitt fritakslignet hvis den lå i Norge.

### 13.2.2 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 av 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.

## 13.3 **Inntekt, gevinst**

### 13.3.1 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. Inngangsverdien fastsettes med utgangspunkt i kostpris ved erverv. Dette gjelder selv om skattyter ikke var bosatt i Norge på ervervstidspunktet, men først fra et senere tidspunkt. Om fastsetting av inngangsverdi, se emnet «**Inngangsverdi**». For eksempel skal gevinst ved salg av bolig/fritidseiendom i utlandet ikke beskattes dersom gevinsten ville vært skattefri hvis boligen/fritidseiendommen lå i Norge.

### 13.3.2 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 i Norge.

#### **13.4 Fradrag**

Om fradrag for gjeld og gjeldsrenter, se [pkt. 20](#).

### **14 Særlig om løsøre som befinner seg i utlandet**

#### **14.1 Intern rett**

Personer skattepliktig som bosatt i og selskaper mv. hjemmehørende i Norge, er skattepliktige hit for formue i og inntekt, herunder gevinst, av løsøre som befinner seg i utlandet etter de samme regler og unntak som gjelder for løsøre som befinner seg i Norge.

Om formue i og inntekt av løsøre som er tilbehør til fast eiendom eller virksomhet i utlandet, se [pkt. 6](#) og [pkt. 13](#).

#### **14.2 Skatteavtale**

##### **14.2.1 Formue**

Formue i løsøre kan som hovedregel etter skatteavtalene bare beskattes i det land hvor eieren av løsøre er bosatt.

Formue som består av løsøre som utgjør driftsmidler knyttet til et fast driftssted for et foretak, og av løsøre knyttet til et fast sted som tjener til utøvelsen av et fritt yrke, kan etter skatteavtalene normalt beskattes i den stat hvor det faste driftssted eller det faste sted befinner seg. Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal slik formue også beskattes i Norge. Ellers skal slik formue unntas fra beskatning i Norge.

Om formue i løsøre som er tilbehør til fast eiendom, se [pkt. 13](#).

NSA regulerer ikke lenger formuesskatt fordi de andre nordiske land ikke har formuesskatt, se art. 23 nr. 7. Personer som er bosatt i Norge etter intern rett, men bosatt i et annet nordisk land etter NSA, er formuesskattepliktige i Norge etter intern rett.

##### **14.2.2 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 [pkt. 6](#) og [pkt. 13](#).

### **15 Særlig om renteinntekter**

#### **15.1 Intern rett**

For skattyter skattepliktig som bosatt i Norge, er renteinntekter opptjent i utlandet skattepliktig her.

#### **15.2 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 Belgia, Brasil, Canada, Israel, Japan og Tyrkia. Derne er det enkelte avtaler som gir kildestaten hele beskatningsretten. Motsatt er det en rekke avtaler som tillegger bostedsstaten hele beskatningsretten, se f.eks. NSA art. 11 nr. 1. Dersom en stat etter sin interne lovgivning er gått bort fra å kildebeskatte renter uten tidsbegrensning, kommer tax sparing-bestemmelsen

ikke til anvendelse. Renteinntektene kan derved beskattes fullt ut i Norge, se FIN 4. mai 2007 i Utv. 2007/1034 om artikkel 24 nr. 1 e) i skatteavtalen med Malta.

Om kildeskattesatsen på renter fra Chile, se FIN 22. desember 2004 i Utv. 2005/155.

## 16 Særlig om royaltyinntekt

### 16.1 Intern rett

For skattyter bosatt i Norge er royaltyinntekter opptjent i utlandet skattepliktig her.

### 16.2 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 og Brasil. I disse tilfelle gis et kreditfradrag i norsk skatt innen rammene av satsene i vedkommende avtale.

Om kildeskattesatsen på royalty fra Chile, se FIN 22. desember 2004 i Utv. 2005/155.

Om kildeskattesatsen på royalty på tekniske tjenester i skatteavtalen mellom Norge og India, se FIN 26. oktober 2006 i Utv. 2006/1750.

## 17 Særlig om aksjer i utenlandske selskaper

### 17.1 Formue

#### 17.1.1 Intern rett

Norske aksjonærer som er pliktig til å svare formuesskatt, vil være skattepliktige til Norge for formue i aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet. Om verdsetting, se emnet «[Aksjer – formue](#)».

Om skattlegging som direkte eier av selskapets eiendeler i norske selskaper i utlandet, istedenfor som aksjonær i selskapet, se [pkt. 17.3](#).

#### 17.1.2 Skatteavtale

Formue i aksjer skal som hovedregel bare skattlegges i aksjonærens bostedsland.

### 17.2 Inntekt

#### 17.2.1 Intern rett, utbytte

Norsk aksjonær er i utgangspunktet skattepliktig for utbytte fra utenlandsk aksjeselskap.

For aksjeselskaper mv. som er eget skattesubjekt er det i følge sktl. § 2-38 omfattende unntak fra skatteplikt for utbytte på aksjer, andel mv. når utbyttet er lovlig etter vedkommende lands regler (fritaksmetoden). For aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden skal det som hovedregel svares skatt av 3 % av utbyttet, jf. sktl. 2-38 (6). Om fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

Om hva som er utbytte mv., se emnet «[Aksjer – utbytte](#)».

Personlig skattyter gis fradrag for skjerming i utbytte fra utenlandsk aksjeselskap, på samme måte som for utbytte fra norske selskaper, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», [pkt. 6](#).

Om unngåelse av dobbeltbeskatning, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)».

Har departementet gitt samtykke til ligning direkte hos aksjonæren for hans andel i et utenlandsk selskap, se sktl. § 2-37 (4), bortfaller spørsmålet om utbyttebeskatning. Om skattlegging i slike tilfeller, se [pkt. 17.3](#).

Om skattlegging av deltakere i NOKUS-selskaper, se [pkt. 8](#).

#### 17.2.2 Intern rett, gevinst/tap

Norsk aksjonær er i utgangspunktet skattepliktig for gevinst/har fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i utenlandske selskaper. Om beregning av gevinst/tap ved salg av aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

For aksjeselskaper mv. som er eget skattesubjekt er det i følge sktl. § 2-38 omfattende unntak fra skatteplikt for gevinst ved realisasjon av aksjer, andel mv. På den andre siden er det for slike selskaper ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjene, andelen mv. Fritaksmetoden gjelder også for finansielle instrumenter som har eierandel i selskap som er nevnt nedenfor som underliggende objekt.

Om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden».

### 17.2.3 Skatteavtale

Om unngåelse av dobbeltbeskatning av norsk aksjonærs utbytte fra utenlandsk aksjeselskap, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning».

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, se f.eks. skatteavtalen med USA art. 12 og FIN 20. august 2007 i Utv. 2007/1369. Om et tilfelle hvor Høyesterett kom til at USA etter skatteavtalen hadde rett til å beskatte en aksjegevinst, se HRD i Utv. 2011/1087 (Rt. 2011/755) (Kistefos). Saken gjaldt fradragsrett for tap. Skatteavtalen kunne ikke forstås slik at manglende intern beskatningshjemmel i USA medførte at Norge fikk beskatningsretten. En etterfølgende korrespondanse mellom amerikanske og norske myndigheter medførte heller ikke at avtalen skulle forstås slik.

Etter NSA art. 13 nr. 7 kan en annen nordisk stat skattlegge en fysisk person bosatt i Norge for gevinst ved realisasjon av aksjer når aksjonæren har vært bosatt i det andre nordiske landet og realisasjonen finner sted innen 10 år etter at personen opphørte å være bosatt der i henhold til skatteavtalen. Tilsvarende gjelder for andeler og andre rettigheter i et selskap eller en personsammenslutning. Den tidligere bostedsstaten kan bare skattlegge den verdistigning som er oppstått før personen ble bosatt i Norge. Se St.prp. nr. 54 (2007-2008) art. III.

Det er også i NSA gitt egne regler om aksjer i selskap hvis hovedsakelige formål er å eie fast eiendom og om aksjer knyttet til fast driftssted, jf. art. 13 nr. 2 og 3.

### 17.3 Norskeid aksjeselskap i utlandet

Innehar en person bosatt i Norge eller et selskap mv. hjemmehørende her, minst 95 % av aksjekapitalen i et utenlandsk selskap som eier fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet og dobbeltbeskatning ikke er forebygget gjennom skatteavtale, kan FIN samtykke i at den norske aksjonær, både ved formues- og inntektslikningen, 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 % av aksjekapitalen i et slikt utenlandsk selskap og aksjene er ervervet i anledning av interessefellesskap i vedkommende land.

## 18 Særlig om norsk andelshaver i utenlandsk verdipapirfond

### 18.1 Formue

#### 18.1.1 Intern rett

Norsk andelshaver vil være skattepliktig til Norge for formue i andeler i utenlandsk verdipapirfond. Om verdsetting, se emnet «Verdipapirfond».

#### 18.1.2 Skatteavtale

Formue i andeler i utenlandsk verdipapirfond skal som hovedregel skattlegges i andelshaverens bostedsland.

### 18.2 Inntekt

#### 18.2.1 Generelt

Om beskatning ved gevinst og tap ved innløsning/realisasjon og av utbytte til norsk andelshaver fra utenlandsk verdipapirfond, se pkt. 17 og emnet «Verdipapirfond».

#### 18.2.2 Intern rett, unntak

Andeler i aksjefond er objekt under fritaksmetoden på samme måte som aksjer. Fritaksmetoden innebærer at selskaper med begrenset ansvar er unntatt fra skatteplikt for utbytte på andeler i aksjefond og for gevinst ved realisasjon av slike andeler, herunder i aksjefond

hjemmehørende i et EØS-land. På den andre siden er det i slike tilfeller ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av andelene. Om hvilke tilfeller dette gjelder, «Fritaksmetoden».

## 19 Skattlegging av aksjegevinster mv. ved utflytting

Om beskatning av latente aksjegevinster mv. i forbindelse med utflytting, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

## 20 Fradragsregler

### 20.1 Gjeld og gjeldsrenter når skattyteren eier fast eiendom/driver virksomhet i utlandet

#### 20.1.1 Generelt

For person skattepliktig som 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, se sktl. § 4-31 (1) og § 6-91 (1).

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 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 forholdsmessig 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.

#### 20.1.2 Person bosatt i Norge etter internretten, men i utlandet etter skatteavtale

Når en person som er skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, men bosatt i utlandet etter skatteavtalen, har fast eiendom i utlandet, er formuen i og/eller inntekten av den faste eiendommen normalt unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale. I slike tilfeller skal fradraget for gjeld og/eller gjeldsrenter i Norge begrenses.

NSA regulerer ikke lenger formuesskatt fordi de andre nordiske land ikke har formuesskatt, se art. 23 nr. 7. Personer som er bosatt i Norge etter intern rett, men bosatt i et annet nordisk land etter NSA, er formuesskattepliktige i Norge etter intern rett og har krav på fullt fradrag for gjeld. Inntekten av fast eiendom i utlandet er unntatt fra beskatning i Norge og det skal derfor skje en forholdsmessig fordeling av gjeldsrentene.

#### 20.1.3 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 etter skatteavtale, og verdien av skattyters samlede eiendeler, se sktl. § 4-31 (2) og (3) samt § 6-91 (2).

For skattytere med årsregnskapsplikt, se emnet «Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt», skal verdien av fast eiendom i utlandet og eiendelene i virksomheten i utlandet samt skattyters øvrige samlede eiendeler fastsettes til bokført verdi oppgjort i samsvar med regnskapsloven. Det er en forutsetning at regnskapet for virksomheten i utlandet er oppgjort etter de samme normer som regnskapet i virksomheten for øvrig, og at det er i tråd med god regnskapsskikk. Eiendelene i utlandet og i Norge må være vurdert etter de samme regnskapsprinsipper.

For skattytere, herunder fysiske personer, som ikke har årsregnskapsplikt, skal verdien av fast eiendom i utlandet og eiendelene i virksomheten i utlandet samt skattyters øvrige samlede eiendeler fastsettes til ligningsverdi (skattemessig formuesverdi). Formue i Norge er formue etter fradrag for fribeløp i kontanter, innbo og annet løsøre, se sktl. § 4-20. Fast eiendom i utlandet skal verdsettes til ligningsverdi etter norske regler, se emnet «Bolig – formue», pkt. 10.

For personer som er skattepliktig som bosatt i Norge etter intern rett, men som er bosatt i utlandet etter skatteavtale, tas det ved fordelingen bare hensyn til formue som er skattepliktig i Norge og formue i fast eiendom og virksomhet i utlandet som er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale.

## 20.2 Norsk eid 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 selskapets gjeld og renter av gjeld som etter en forholdsmessig fordeling faller på verdien av vedkommendes eiendommer og anlegg som skattyteren anses som eier av, jf. sktl. § 4-31 (4) og § 6-91.

## 20.3 Innenlandsboende med midlertidig opphold i Norge

Om 10 % standardfradrag i arbeidsinntekt og merkostnader ved å bo utenfor hjemmet for skattytere som er midlertidig bosatt i Norge, se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt» og emnene om merkostnader.

# 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.

En må være oppmerksom på at bestemmelser i andre skatteavtaler kan avvike fra de regler som nevnes i Lignings-ABC. Bare unntaksvis er slike avvik nevnt. I det konkrete tilfelle er det derfor nødvendig å undersøke hva den aktuelle skatteavtale bestemmer.

## 3 Begrenset skatteplikt (bosatt/hjemmehørende i utlandet)

### 3.1 Generelt

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 for følgende formues- og inntektsarter

- formue og inntekt av fast eiendom og løsøre (sktl. § 2-3 (1) bokstav a), se [pkt. 14](#),
- formue i og inntekt av virksomhet (sktl. § 2-3 (1) bokstav b), se [pkt. 4](#),
- vederlag/pensjon til direktør, styremedlem mv. (sktl. § 2-3 (1) bokstav e), se [pkt. 11](#),
- gratiale, tantieme m.v. fra selskap hjemmehørende i Norge (sktl. § 2-3 (1) bokstav f), se [pkt. 11](#),
- lønnsinntekt (sktl. § 2-3 (1) bokstav d, og (2)), se [pkt. 8](#) og [pkt. 9](#),
- lønn fra den norske stat (sktl. § 2-3 (1) bokstav g og SSV § 3-5), se emnet «[Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet](#)»,
- pensjon mv. (sktl. § 2-3 (4) og SSV § 3-5), se [pkt. 13.1](#)
- aksjeutbytte (sktl. § 2-3 (1) bokstav c jf. § 10-13), med unntak for visse aksjeselskaper mv. hjemmehørende i annen EØS-stat (sktl. § 2-38), se [pkt. 17.3](#),
- inntekt av virksomhet på kontinentalsokkelen (lov 13. juli 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven)), se [pkt. 7](#)
- inntekt av arbeid om bord på skip (sktl. § 2-3 (1) bokstav h), se [pkt. 9.4](#)
- honorar til utenlandske artister og sportsutøvere (lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister (artistskatteloven)), se [pkt. 10](#)
- renteinntekter og andre finansielle inntekter med kilder i Norge for person bosatt i annen EØS-stat som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) eller (2), og som gis fradrag for gjeldsrenter etter § 6-71 (2), jf. sktl. § 2-3 (3), se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)», [pkt. 4.3.2](#).

Om skatteavtaler, se nedenfor og emnet «[Utland – allment om skatteavtaler](#)». Om når en person anses bosatt eller et selskap mv. anses hjemmehørende i Norge, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)».

### 3.2 Skattepliktens omfang

Skatteplikten etter sktl. § 2-3 for skattyter bosatt/hjemmehørende i utlandet omfatter bare formue og inntekt som oppbæres av de kilder som er nevnt i bestemmelsen og som etter skattelovens øvrige regler er skattepliktig formue eller inntekt.

### 3.3 Klassefastsetting

#### 3.3.1 Hovedregel

Personer som ikke anses skattepliktig som 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, jf. sktl. § 15-4 (7) og (9), og forholdsmessig fribeløp ved beregning av toppskatt, jf. SSV § 3-1. Se emnet «[Klassefastsetting](#)».

Personer som er bosatt i utlandet og som er skattepliktige hit etter sktl. § 2-3 (1) bokstav a, b, e og f, skal ikke ha personfradrag og lignes i klasse 0.

#### 3.3.2 Unntak

Personer som ikke anses skattepliktig som bosatt i Norge, men som er skattepliktige hit etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b, d, § 2-3 (2) og § 2-3 (4), kan på visse vilkår kreve fullt



personfradrag og fribeløp ved beregning av toppskatt, se sktl. § 6-71 og «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt», pkt. 4.

## 4 Virksomhet mv. i Norge

### 4.1 Hovedregel

#### 4.1.1 Intern rett – generelt

Personer som er bosatt i utlandet og selskaper og innretninger hjemmehørende i utlandet, er skattepliktige til Norge for formue knyttet til og inntekt vunnet ved utøvelse av, eller deltakelse i, virksomhet som drives eller bestyres her i riket, herunder virksomhet hvor arbeidstakere stilles til rådighet for andre innen riket, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b.

Se også FIN 16. januar 2008 i Utv. 2008/531 om skatteplikten etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Om et tilfelle hvor aktiv forvaltning av kapital ikke ble ansett drevet i Norge, se FIN 15. november 2006 i Utv. 2006/1750.

Personlig næringsdrivende som er bosatt i utlandet og som driver virksomhet i Norge, lignes som hovedregel i klasse 0. Om unntak, se pkt. 3.3.2. Om beregning av toppskatt, se emnet «Personinntekt – toppskatt».

#### 4.1.2 Intern rett, beregnet personinntekt

Det er ikke vedtatt særregler for fastsetting av beregnet personinntekt for utenlandske eiere av enkeltpersonforetak med skattepliktig virksomhet i Norge. Det skal dermed beregnes personinntekt på vanlig måte av den virksomhetsinntekten som er skattepliktig til Norge.

Om beregning av personinntekt, se emnet «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)».

#### 4.1.3 Skatteavtale, generelt

Etter skatteavtalene er den formelle hovedregel at bostedsstaten/staten der selskapet er hjemmehørende har beskatningsretten til inntekt av virksomhet, 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 pkt. 4.1.6.

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.

#### 4.1.4 Skatteavtale, beregnet personinntekt

Beregnet personinntekt er å anse som inntekt av virksomhet 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 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 foretakets overskudd som skriver seg fra virksomhet som kan beskattes i Norge i henhold til skatteavtalen.

#### 4.1.5 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 til sammen 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 likevel alltid være skattepliktig til Norge når legen er ansatt fast eller i vikariat ved f.eks. et norsk sykehus eller som kommunelege, jf. art. 19 nr. 1 og 15 nr. 1 i NSA.

Samme forståelse skal legges til grunn ved anvendelsen av tilsvarende bestemmelser i skatteavtaler med andre land. Se Sk. nr. 9/1996 i Utv. 1996/867.

#### 4.1.6 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 emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 6.3.

#### 4.1.7 Skatteavtale, fast sted

For fritt yrke brukes vanligvis terminologien «fast sted», men uttrykket er i sitt prinsipielle innhold ikke forskjellig fra «fast driftssted», se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)».

#### 4.1.8 Skatteavtale, inntektsfastsetting 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, se NSA artikkel 7. Nærmere om denne fordelingen se emnet «Internprising – (transfer pricing)», pkt. 5.3.

Om skatteplikt for salgsgevinst ved realisasjon av fartøy som på salgstidspunktet var i virksomhet på norsk sokkel, se HRD i Utv. 2008/587 (Rt. 2008/233).

Om skatteplikt ved omdanning av virksomhet utøvet gjennom fast driftssted, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

For virksomhet drevet gjennom et fast driftssted her, kan skatteplikten til Norge opphøre når virksomheten ved det faste driftsstedet legges ned eller avsluttes på annen måte. Det er ikke avgjørende om filialen (det faste driftsstedet) fortsatt er registrert i Foretaksregisteret. Slikt opphør av skatteplikt kan utløse beskatning for eksempel ved at avskrivbare driftsmidler tas ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-64 og emnet «Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde». Tilsvarende skal negativ saldo og gjenværende saldo på gevinst- og tapskonto gjøres opp ved opphør av norsk skatteplikt, jf. sktl. § 14-48 og emnet «Gevinst- og tapskonto», pkt. 3.3.

Opphør av skatteplikt til Norge vil kunne anses som opphør av virksomhet etter sktl. § 14-7 (1), slik at underskudd kan tilbakeføres, se LRD (Gulating) av 22. september 2004 i Utv. 2004/960 (Diffenbacher GmbH & Co. KG) og emnet «Underskudd», pkt. 6.3. Underskudd som ikke er tilbakeført kan eventuelt fremføres til fradrag i et senere år hvis skattyteren igjen skulle bli skattepliktig til Norge.

## 5 Særlig om utenlandske deltakere i deltakerlignede selskaper

### 5.1 Intern rett

Hvis et deltakerlignet selskap driver virksomhet i Norge, er utenlandske deltakere skattepliktige som næringsdrivende i Norge for sin andel i deltakelsen etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b, uansett om deltakelsen er av aktiv eller passiv karakter. Foregår selve driften utenfor riket, kan deltakerne likevel anses å drive virksomhet her hvis bestyrelsen foregår her. Dette vil normalt være tilfelle dersom de sentrale beslutninger treffes ved flertallsbeslutning og flertallet av deltakerne er bosatt/hjemmehørende her. Da vil samtlige deltakere være skattepliktige til Norge. Spørsmålet om skatteplikt til Norge for utenlandske deltakere må løses konkret.

Hvis en utenlandsk deltaker er skattepliktig til Norge, omfatter skatteplikten

- andel av overskudd eller underskudd etter sktl. § 10-41, se emnet «Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden»

- særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i Norge som skattlegges som personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav f, se emnet «[Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap](#)»
- tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling til personlige deltakere etter sktl. § 10-42, se emnet «[Deltakerlignet selskap – utdeling](#)» og nærmere nedenfor i pkt. 5.3
- gevinst og tap ved realisasjon av andel etter sktl. § 10-44, se emnet «[Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel](#)»
- sjablongmessig inntektsføring ved utdeling fra deltakerlignet selskap, se sktl. § 2-38(6) bokstav a og emnet «[Fritaksmetoden](#)», pkt. 4.1.2.

Trygdeavgift av særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats fastsettes bare hvis deltakeren er medlem av folketrygden, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)».

Utdeling fra deltakerlignet selskap etter sktl. § 10-42 anses innvunnet på utdelingstidspunktet. Det er dermed et vilkår for beskatning av utdelingen at deltakeren på dette tidspunkt anses skattepliktig til Norge. Utdeling som skjer til en utenlandsk deltaker etter at virksomheten i Norge er opphørt og det ikke lenger foreligger skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b, vil således ikke være skattepliktig.

## 5.2 Skatteavtale

Utenlandske deltakere i et ansvarlig selskap skal beskattes i Norge hvis deltakeren gjennom selskapsdeltakelsen utøver virksomhet her gjennom et fast driftssted. Dette gjelder både andel av overskudd eller underskudd etter sktl. § 10-41, eventuell særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i Norge etter sktl. § 12-2 bokstav f og tillegg i alminnelig inntekt for personlige deltakere ved utdeling etter sktl. § 10-42. En utdeling kan ikke skattlegges etter sktl. § 10-42, hvis utenlandsk deltaker på utdelingstidspunktet ikke lenger er skattepliktig for inntekt fra fast driftssted i Norge.

Gevinst ved realisasjon av andel i et norsk ansvarlig selskap kan beskattes i Norge når deltakeren anses å ha drevet virksomhet her gjennom et fast driftssted, jf. NSA art. 13 nr. 3.

## 5.3 Begrensning av tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling

### 5.3.1 Generelt

For at det skal foreligge skatteplikt for tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling etter sktl. § 10-42, må deltakeren være skattepliktig til Norge på utdelingstidspunktet. Videre gjelder skatteplikten bare for utdelinger som knytter seg til inntekter som er eller har vært skattepliktig til Norge. Driver et deltakerlignet selskap virksomhet hvor virksomhetsinntekten for deltakeren i sin helhet er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b og norsk beskatningsrett ikke er avskåret etter en skatteavtale, vil de samlede utdelinger fra selskapet til slik deltaker være skattepliktig fullt ut etter sktl. § 10-42. Dette kan for eksempel være aktuelt når selskapets virksomhet i sin helhet drives i Norge, slik at den utenlandske deltakeren har fast driftssted her. Dette kan også være aktuelt når selskapet ledes fra Norge og driver skip i internasjonal fart.

### 5.3.2 Vilkår for begrensning av tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling

Når bare en del av deltakerens andel av virksomhetsinntekten er skattepliktig til Norge i inntektsåret eller i noen av de fire foregående år, kan deltakeren kreve at utdeling etter sktl. § 10-42 begrenses forholdsmessig, se sktl. § 10-47 (1) og FSFIN § 10-47. Dette er aktuelt når en utenlandsk deltaker anses å drive virksomhet gjennom et fast driftssted i Norge.

Unntaksvis kan deltakeren også kreve at utdeling begrenses forholdsmessig selv om han ikke oppfyller vilkåret i sktl. § 10-47 (1) om at bare deler av virksomhetsinntekten er skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 10-47 (2). Det er et vilkår at det er åpenbart at utdelingen må anses tatt fra virksomhet som ikke er skattlagt i riket på grunnlag av skatteavtale eller på grunnlag av begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3. Dette kan for eksempel være aktuelt hvor deltakeren i hele sin eiertid har vært skattepliktig til Norge for hele eller deler av sin andel av virksomhetsinntekten, men at utdelingen skriver seg fra virksomhetsinntekt som påviselig ikke har vært skattepliktig til Norge, for eksempel ved at den er opptjent hos en tidligere eier uten skatteplikt for virksomhetsinntekten til Norge.

Personlige deltakeres dødsbo og konkursbo som mottar utdeling kan kreve begrensning på samme vilkår som nevnt ovenfor, se sktl. § 10-47 (3).

Det er et vilkår for begrensning at skattyter oppfyller kravene til dokumentasjon, jf. sktl. § 10-47 (4) og pkt. 5.3.5.

### 5.3.3 *Fastsetting av tillegget i alminnelig inntekt*

Tillegget i alminnelig inntekt fastsettes til den forholdsmessige del av utdelingen som er knyttet til deltakerens andel av virksomhetsinntekt som er eller har vært skattepliktig til Norge, jf. FSFIN § 10-47-1 (2). Deretter gjøres et forholdsmessig fradrag for skjerming som beregnes på samme måte, jf. FSFIN § 10-47-1 (8).

Det må tas stilling til om en utdeling kan anses å skrive seg fra en bestemt virksomhet. Utdeling som skriver seg fra en bestemt virksomhet, anses som hovedregel for å være utdelt fra denne virksomheten, jf. FSFIN § 10-47-1 (4) bokstav a. Utdeling av kontanter, bankinnskudd og tilsvarende likvide midler anses imidlertid ikke å skrive seg fra en bestemt virksomhet, jf. FSFIN § 10-47-1 (4) bokstav c. Dette gjelder selv om det er på det rene at midlene i sin helhet er opptjent i en bestemt virksomhet.

Utdeling som ikke anses å skrive seg fra en bestemt virksomhet, fordeles mellom Norge og utlandet. Den skattepliktige utdelingen beregnes på grunnlag av forholdet mellom skattyters nettoinntekt fastsatt i Norge i inntektsåret og de fire forutgående årene (telleren), jf. FSFIN § 10-47-1 (4) bokstav b. Skattepliktig utdeling til Norge beregnes dermed slik, jf. FSFIN § 10-47-1 (4) bokstav b og (5):

$$\frac{\text{Samlet utdeling} \times \text{virksomhetsinntekt skattlagt til Norge i inntektsåret og de foregående fire år}}{\text{Samlet virksomhetsinntekt skattlagt i Norge og utlandet i inntektsåret og de foregående fire år}}$$

I de tilfeller deltakeren krever begrensning i tillegg i alminnelig inntekt etter sktl. § 10-47 (2), se pkt. 5.3.2 skal tillegget fastsettes ved skjønn, jf. FSFIN § 10-47-1 (7).

Forholdsmessig fradrag for skjerming beregnes slik, jf. FSFIN § 10-47-1 (8):

$$\frac{\text{Beregnet skjerming på deltakerens totale andel} \times \text{Andel av utdeling skattepliktig til Norge (som beregnet ovenfor)}}{\text{Samlet utdeling}}$$

Den del av skjermingen som faller på utenlandsinntekten faller bort da den knytter seg til utdeling som ikke er skattepliktig til Norge, jf. FSFIN § 10-47-1 (8) annet punktum. Ubenyttet skjerming som knytter seg til utdeling som er skattepliktig i Norge kan utnyttes på vanlig måte, se emnet «Deltakerlignet selskap – utdeling», pkt. 10.

### 5.3.4 *Dokumentasjonskrav*

Deltaker som krever begrensning i tillegg i alminnelig inntekt, skal dokumentere at vilkårene er oppfylt og gi nødvendige opplysninger slik at ligningsmyndighetene kan fastsette skattepliktig inntekt (utdeling etter skjerming som er skattepliktig til Norge).

Deltaker som krever begrensning i tillegg i alminnelig inntekt som følge av begrenset skatteplikt til Norge, jf. sktl. § 10-47 (1), skal i tillegg fremme forslag til beregning av skattepliktig beløp, jf. FSFIN § 10-47-3 (1) annet punktum.

### 5.3.5 *Frist*

Krav om begrensning av tillegget i alminnelig inntekt skal i utgangspunktet fremsettes før utløpet av selvangivelsesfristen. Hvis kravet ikke kan godtgjøres på dette tidspunktet, for eksempel fordi den utenlandske ligningen ikke foreligger, kan kravet fremsettes senest seks måneder etter at kravet kan godtgjøres. Krav kan under ingen omstendighet fremsettes senere enn tre år etter utløpet av inntektsåret. Se sktl. § 10-47 (5).

### 5.3.6 Intern rett – sjablongmessig inntektsføring av utdeling fra deltakerlignet selskap

Det skal foretas sjablongmessig inntektsføring etter sktl. § 2-38 (6) bokstav b, jf. a annet punktum, for utenlandske selskaper som har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b og som mottar utdeling fra deltakerlignet selskap. Om slik inntektsføring, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.2. Skatteplikten gjelder for utdeling fra deltakerlignet selskap som knytter seg til inntekt som er skattepliktig til Norge.

## 6 Særlig om virksomhet i internasjonal skips- og luftfart

### 6.1 Intern rett

#### 6.1.1 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.

#### 6.1.2 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. Dette gjelder 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 til sammen er direkte eller indirekte deltakere med 34 % eller mindre eller de er skattepliktige for sin andel av overskuddet etter reglene om beskatning av deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS), jf. sktl. § 2-34 (3) bokstav a og b. Om NOKUS se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 8.

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).

### 6.2 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.

## 7 Særlig om virksomhet mv. på kontinentalsokkelen

### 7.1 Intern rett

Utlendingers formue og inntekt på kontinentalsokkelen vil kunne skattlegges i Norge dersom arbeidet/virksomheten faller inn under petroleumsskatteloven.

Om skatteplikt for salgsgevinst ved realisasjon av fartøy som på salgstidspunktet var i virksomhet på norsk sokkel, se HRD i Utv. 2008/587 (Rt. 2008/233).

## 7.2 Skatteavtale

I de fleste avtaler Norge har inngått etter 1965 sies det uttrykkelig at avtalene gjelder for kontinentalsokkelen, se NSA art. 3 nr. 1 a). I en del eldre avtaler er det ikke sagt noe om dette. Det gjelder f.eks. avtalen med Egypt. Det er antatt at slike avtaler ikke gjelder på kontinentalsokkelen. Også i enkelte senere inngåtte avtaler er kontinentalsokkelen holdt utenfor. Se avtalene med Sveits og Ungarn. En del av de avtaler som omfatter kontinentalsokkelen har spesialbestemmelser som gjelder for virksomheten på kontinentalsokkelen, se art. 21 i NSA. (Om forståelsen av denne artikkel, se FIN 22. oktober 1997 i Utv. 1997/1301 og FIN 9. juni 2004 i Utv. 2004/805.) Likeledes har en del av skatteavtalene egne bestemmelser for å unngå dobbeltbeskatning av inntekter ved virksomhet på kontinentalsokkelen. Disse spesialbestemmelsene varierer betydelig i sin utforming, men vil normalt føre til at spesielt angitte virksomheter lettere får fast driftssted i den staten virksomheten drives i forhold til hva som følger av de ordinære bestemmelsene om fast driftssted i skatteavtalene. Dette vil ikke bare ha betydning for beskatningen av den virksomhet som drives, men også for beskatningen av de arbeidstakere som er tilknyttet virksomheten.

## 8 Lønnet arbeid her i riket

### 8.1 Intern rett

#### 8.1.1 Vanlig ansettelsesforhold

For personer som oppholder seg midlertidig i Norge uten at de blir skattepliktig som bosatt her, vil inntekt av lønnsarbeid være skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 (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 virksomhet, se pkt. 4.)

Skatteplikten omfatter lønn og annen godtgjørelse i tjeneste, herunder honorarer, tantieme, provisjoner, serveringspenger, drikkepenger og lignende ytelser som er opptjent ved arbeid i Norge.

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 virksomhetsinntekt for mottakeren.

Vilkåret om at lønn eller godtgjørelse må komme fra kilder i Norge, vil alltid være oppfylt når arbeidsgiveren, norsk eller utenlandsk, er skattepliktig til Norge som person bosatt eller selskap hjemmehørende her i landet (jf. sktl. § 2-1 (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 emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt».

#### 8.1.2 Au pair mv.

En au pair er å anse som arbeidstaker og ytelsene vedkommende mottar under oppholdet i Norge er skattepliktig. Dette gjelder både kontante ytelser og fordel ved helt eller delvis fri kost og losji. Dette gjelder også personer som omfattes av den særskilte ordningen for arbeidstillatelse for au pair.

#### 8.1.3 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, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

#### 8.1.4 *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. Nærmere om tidfesting, se emnet «[Utland – bosettelse i Norge en del av året](#)», pkt. 3.

#### 8.1.5 *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 fallskjerner») o.l., som er opptjent, men ikke utbetalt før opphør av midlertidig opphold i Norge, skal tidfestes på tidspunktet for uttreden fra norsk beskatningsområde, og beskattes i Norge, jf. sktl. § 14-3 (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. Nærmere om tidfesting, se emnet «[Utland – bosettelse i Norge en del av året](#)», pkt. 3.

## 8.2 *Skatteavtale*

### 8.2.1 *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.

### 8.2.2 *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 til sammen 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.)
- 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). Selv om betingelser ikke

fremgår uttrykkelig gjelder skatteavtalens bestemmelser om beskatning i bostedsstaten ikke ved utleie av arbeidskraft, se FIN 8. november 2004 i Utv. 2004/1186b og 1. mars 2012 i Utv. 2012/276.

### 8.2.3 *Lønnsinntekter i privat tjeneste, beregning av dager etter «183-dagersregelen»*

Det er det tidsrom arbeidstakeren har vært fysisk til stede i Norge som skal tas i betraktning. Ethvert kalenderdøgn arbeidstakeren på noe tidspunkt har vært til stede 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.

### 8.2.4 *Lønnsinntekter i privat tjeneste, 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.*

### 8.2.5 *Lønnsinntekt i offentlig tjeneste*

I henhold til art. 19 i NSA har den stat som utbetalingen skriver seg fra, rett til å skatlegge 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 og universiteter.

Det er ikke noen betingelse for artikkelens anvendelse at det gjelder lønn under «utøvelse av offentlige funksjoner». Dette vil imidlertid kunne være et vilkår i andre avtaler. I avtalen med USA utgjør imidlertid ikke formuleringen «utøvelse av offentligrettslige funksjoner» noe kvalifiserende tilleggskrav utover at tjenesten er ytet den utbetalende stat, se FIN i Utv. 2006/1754.

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 NSB og Bring/Posten.

### 8.2.6 *Lønnsinntekt, flypersonell*

Skatteavtalene har normalt egne bestemmelser som angir hvor lønnsinntekter for personell om bord i fly i internasjonal fart skal skatlegges. Beskatningsretten er vanligvis lagt til den stat der det foretaket som driver flyet er hjemmehørende.

Beskatningsretten til lønnsinntekter for personell om bord i fly i innenriks fart følger vanligvis de vanlige regler om lønnsinntekter i art. 15.



Etter art. 15 nr. 4 a) i NSA, skal lønnsinntekter for personell om bord i fly i internasjonal og innenriks fart bare skattlegges i vedkommendes bostedsstat, se St.prp. nr. 54 (2007-2008) art. IV.

## **9 Særregler for visse lønnsinntekter**

### **9.1 Professorer, lærere og forskere**

#### **9.1.1 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.

#### **9.1.2 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.

### **9.2 Studenter**

#### **9.2.1 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). Denne regelen omfatter ikke utenlandske universitetsstipendiater og tilsvarende, se FIN 8. september 2006 i Utv. 2006/1348.

Annen inntekt og formue vil være skattepliktig etter de alminnelige regler.

#### **9.2.2 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 utdannelse. Det er et vilkår at oppholdet utelukkende er motivert i vedkommendes utdannelse eller opplæring. Når det gjelder studier er skattefritaket begrenset til studier som omfattes av offentlig økonomisk studieordning i studiestaten (i Norge Statens lånekasse for utdanning). Det er ikke krav om at studenten faktisk mottar eller har krav på slik studiestøtte. Universitetsstipendiater og tilsvarende omfattes ikke av art. 20 i NSA, se FIN 8. september 2006 i Utv. 2006/1348.

I flere skatteavtaler er det et vilkår for 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.

### **9.3 Grensegjengere**

Det er særskilte bestemmelser vedrørende grensegjengere i pkt. VI pkt. 1 og 3 i protokollen til NSA. Se emnet «Grensegjengere».

## 9.4 Sjøfolk bosatt i utlandet

### 9.4.1 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. Skatteplikten reguleres av sktl. § 2-3 (1) bokstav h også når skipet går mellom havner i Norge.

Sjøfolk som ikke anses skattepliktig som bosatt i Norge, lignes av Sentralskattekontoret for utenlandssaker for inntekt om bord i norske skip.

### 9.4.2 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 virksomhet om bord.

Personer bosatt utenfor Norden, ansatt på skip registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS) er ikke skattepliktig for sin hyreinntekt, jf. sktl. § 2-3 (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 ikke lenger anses skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «Utland – allment om bosatt/hjemmehørende».

### 9.4.3 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.

### 9.4.4 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 i internasjonal fart skattepliktig til Norge, jf. art. 15 nr. 3. Det samme gjelder lønnsinntekt om bord på et utenlandsk registrert skip som er bareboat befraktet av et norsk rederi.

Inntekt av hyre (lønn) og mannskapslott (virksomhetsinntekt) på fiske-, selfangst- og hvalfangstfartøy er skattepliktig til det land arbeidstakeren er bosatt, jf. NSA art. 15 nr. 4 b).

## 9.5 Tjenestemenn i internasjonale organisasjoner

Det følger av lov 19. juni 1947 nr. 5 om immunitet og privilegier for internasjonale organisasjoner mv. § 1 at visse personer som er tilknyttet internasjonale organisasjoner eller institusjoner, gjennom mellomfolkelig overenskomst som tiltres av Norge, kan innrømmes privilegier. Slike overenskomster er bl.a. inngått for FN og en del av FNs underorganisasjoner. Etter disse skal tjenestemenn være fritatt for å betale skatt av lønn og andre inntekter som utbetales av vedkommende organisasjon, se sktl. § 5-15 (1) bokstav c. En skattyter som påberoper seg skattefritak for lønn fra en internasjonal organisasjon, må fremlegge dokumentasjon som viser at han har vært ansatt i organisasjonen og at han er omfattet av det skattefritak for lønn som gjelder for vedkommende organisasjon. Dersom

skattefritaket bare gjelder for visse stillinger i organisasjonen, må skattyter dokumentere at han har vært ansatt i en slik stilling. Utsendte eksperter og korttidsengasjerte vil ofte falle utenfor den gruppe tjenestemenn som nyter godt av skatteprivilegiet.

Særlige fritaksregler gjelder for 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.

## 9.6 Utenlandske diplomater

Utenlandske diplomater og nærmere angitte utenlandske tjenestemenn med familier tilknyttet vedkommende utenriksrepresentasjon er fritatt for alminnelig skatteplikt, selv om de etter de vanlige regler skulle anses som bosatt i Norge og derfor skattepliktig hit. Dette følger av sktl. § 2-30 (3) og FSFIN § 2-30-1. Om skatteplikt for visse inntekter, se FSFIN § 2-30-1 (2).

## 9.7 Lønn fra den norske stat

Om skatteplikt for personer som ikke er bosatt i Norge, men mottar lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet, se emnet «[Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet](#)».

## 9.8 Lønnsinntekt på kontinentalsokkelen

### 9.8.1 Intern rett

Utlendingers lønnsinntekt på kontinentalsokkelen kan skattlegges i Norge dersom arbeidet faller inn under petroleumsskatteloven. Utenlandske sokkelarbeidere lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

### 9.8.2 Skatteavtale

Skatteavtale som Norge har inngått med det land hvor vedkommende anses bosatt vil kunne begrense skatteplikten til Norge. Følgende forhold må derfor avklares før en kan ta stilling til en eventuell norsk beskatningsrett

- om Norge har inngått skatteavtale med vedkommendes bostedsstat
- om avtalen også omfatter kontinentalsokkelen. (NSAs geografiske virkeområde er angitt i art. 3 nr. 1 a), se også emnet «[Utland – allment om skatteavtaler](#)».)
- om arbeid på kontinentalsokkelen er regulert ved særskilte artikler eller gjelder den alminnelige artikkel vedrørende lønnsarbeid, eventuelt med spesielle modifikasjoner. (Se NSA art. 21, spesielt nr. 7 og nr. 1, 2 og 3, jf. HRD i Utv. 1993/12 (Rt. 1992/1401).)

## 10 Utenlandske artister og sportsutøvere

### 10.1 Intern rett

Utenlandske opptredende artister, f.eks. skuespillere (ikke iscenesettere), sangere, musikere, tradisjonelle idrettsutøvere, golfspillere, ryttere, seilere mv., som ikke anses skattepliktige som bosatt i Norge, skal bare svare skatt til staten, se sktl. § 2-35 (1) og artistskatteloven 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.

Artister som omfattes av artistskatteloven, lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

En artist bosatt i en annen EØS-stat som ikke er skattemessig bosatt i Norge, kan etter utgangen av inntektsåret kreve å bli lignet etter skattelovens regler for begrenset skattepliktige. Trukket skatt etter artistskatteloven omgjøres da til forskuddstrekk eller forskuddsskatt, jf. artistskatteloven § 1 (2).

Dersom artisten blir skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)», vil han bli skattepliktig etter skatteloven i stedet for skattepliktig etter artistskatteloven fra og med inntektsåret før det inntektsåret han blir skattepliktig som bosatt. En artist som blir skattepliktig som bosatt i Norge i 2012, skal lignes etter de

alminnelige regler også for inntektsåret 2011. Om lønnsoppgaveplikt, se emnet «[Lønnsoppgaveplikt](#)», pkt. 2.5. Om arbeidsgiveravgift, se emnet «[Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag](#)», pkt. 4.6.

Artisten skal fortsatt lignedes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker, som utsteder skattekort med forskuddstrekk eller utskriver forskuddsskatt. Trukket skatt etter artist-skatteloven omgjøres da til forskuddstrekk eller forskuddsskatt.

Se også emnet «[Kunstnere](#)».

Utenlandske artister som anses å ha tatt fast opphold i Norge, lignedes ikke ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

## 10.2 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 21. desember 1992 i Utv. 1993/1580.

## 10.3 Takseringsregler

Om takseringsregler for utenlandske artister, se forskrift 21. desember 2011 nr. 1443 om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2012 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv.

## 11 Vederlag, herunder pensjon, til utenlandske direktører, styremedlemmer o.l.

### 11.1 Intern rett

En person som ikke er bosatt i Norge, er skattepliktig for lønn, honorar mv. som direktør, styremedlem, medlem av kontrollkomité o.l. i et selskap eller innretning som hører hjemme i Norge og for gratiale, tantieme eller lignende fra et slikt selskap mv., jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav e og f, selv om han ikke har oppholdt seg i Norge. Dette gjelder også pensjon som skriver seg fra verv som nevnt til personen selv, men ikke til ektefelle eller barn etter hans død. Se FIN 15. april 1996 i Utv. 1996/816.

Slike personer lignedes i klasse 0. Om beregning av toppskatt, se emnet «[Personinntekt – toppskatt](#)». Om minstefradrag, se emnet «[Minstefradrag](#)».

### 11.2 Skatteavtale

Styre godtgjørelse og annet lignende vederlag utbetalt av norsk selskap kan vanligvis skattlegges i Norge, se NSA art. 16.

## 12 Sykepenger, foreldrepenger og dagpenger

### 12.1 Intern rett

#### 12.1.1 Sykepenger mv. utbetalt av trygdemyndighetene

Det er i utgangspunktet ikke hjemmel for å beskatte offentlige trygdeytelser så som sykepenger, foreldrepenger og dagpenger under arbeidsløshet til personer som ikke anses som bosatt/hjemmehørende i Norge.

#### 12.1.2 Sykepenger mv. utbetalt av privat arbeidsgiver

Sykepenger utbetalt i arbeidsgiverperioden av privat arbeidsgiver, jf. ftrl. § 8-19, skal likevel behandles som lønnsinntekt, se pkt. 8. Forlater mottakeren av sykepenger Norge under arbeidsgiverperioden, opphører skatteplikten. Korte opphold i utlandet under sykdom kan imidlertid ikke anses å avbryte et «midlertidig opphold innen riket», dersom hensikten er å komme tilbake. Se FIN 19. august 1997 i Utv. 1998/564.

Det samme gjelder for utbetalinger fra privat arbeidsgiver utover det som følger av folketrygdloven.

Det samme gjelder for utbetaling av foreldrepenger.

## 12.2 Skatteavtale

### 12.2.1 Sykepenger mv. utbetalt av trygdemyndighetene

Sykepenger, foreldrepenger og dagpenger under arbeidsløshet som utbetales av trygdemyndighetene, omfattes av skatteavtalenes artikkel om pensjoner mv. når denne inneholder en spesifikk henvisning til utbetalinger fra en kontraherende stat i henhold til sosiallovgivningen, se for eksempel NSA art. 18 som inneholder en slik henvisning. Er det ikke gjort noen henvisning anses sykepenger mv. som «annen inntekt».

### 12.2.2 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 foreldrepenger.

## 13 Pensjon og livrente

### 13.1 Intern rett

#### 13.1.1 Generelt

Det er innført regler om kildeskatt på pensjon, føderåd, livrente mv. til person som er skattemessig bosatt i utlandet etter norsk intern rett, se sktl. § 2-3 (4). Skatteplikten gjelder utbetalinger som er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-1 (1) eller § 5-40 når utbetalingen skjer

- fra folketrygden eller fra offentlig tjenestepensjonsordning,
- fra person, selskap eller innretning som er skattepliktig til Norge, når mottakeren har opptjent pensjonspoeng i folketrygden eller
- fra andre når det er gitt fradrag for innbetalingen etter sktl. § 6-46 eller § 6-47.

#### 13.1.2 Pensjon, føderåd og livrente

Reglene om kildeskatt gjelder for pensjon, føderåd og livrenter og lignende utbetalinger som anses som skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-1 (1) eller § 5-40. Om hva som er pensjoner, se emnet «Pensjon – allment», pkt. 1. Om hva som er føderåd, se emnet «Føderåd», pkt. 1. Utbetalt livrente er som utgangspunkt skattepliktig etter sktl. § 5-1, og faller dermed som utgangspunkt inn under reglene. Livrenter hvor skatteplikten i følge sktl. § 5-41 er begrenset til det som overstiger tilbakebetaling av premie for forsikringen, omfattes ikke. Om disse livrentene, se emnet «Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)», pkt. 5.

Ytelser som faller inn under sktl. § 5-42, anses ikke som pensjon, og omfattes ikke av kildeskatteplikten. Dette gjelder for eksempel arbeidsavklaringspenger etter folketrygdloven, regelmessig personlige understøttelser og utdelinger fra legater m.v.

#### 13.1.3 Nærmere om pensjon mv. fra folketrygden eller offentlig tjenestepensjon

Det skal svares kildeskatt ved utbetaling av pensjoner fra folketrygden eller offentlig tjenestepensjonsordning til enhver person bosatt utenfor Norge etter norsk intern rett, jf. sktl. § 2-3 (4) bokstav a.

#### 13.1.4 Nærmere om utbetalinger fra person, selskap eller innretning som er skattepliktig i Norge

Hvis mottakeren har opptjent pensjonspoeng i folketrygden, skal det svares kildeskatt ved utbetalinger av pensjon

- fra person, selskap eller innretning hjemmehørende i Norge og
- fra person, selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet som er skattepliktig til Norge etter reglene om stedbunden beskatning, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Se sktl. § 2-3 (4) bokstav b.

Det er uten betydning om opptjeningen av pensjonspoeng har sammenheng med arbeid som er utført for den som utbetaler pensjonen.

13.1.5 *Nærmere om pensjon fra personer, selskaper og innretninger som ikke er skattepliktig til Norge*  
Ved utbetaling av pensjon fra person, selskap eller innretning som ikke er skattepliktig til Norge, skal det svares kildeskatt hvis det er gitt fradrag for innbetalingen til pensjonsordningen etter sktl. § 6-46 og § 6-47, se sktl. § 2-3 (4) bokstav c.

#### 13.1.6 *Skattesatser*

Satsen for kildeskatten fastsettes i det årlige skattevedtaket. For 2012 er kildeskattesatsen 15 %, jf. Stortingets skattevedtak § 3-5 (4).

#### 13.1.7 *Skattyter bosatt i annen EØS-stat*

Skattyter bosatt i annen EØS-stat kan på visse vilkår kreve fradrag i inntekten etter reglene i sktl. § 6-71, se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)», pkt. 4. For skattyter som får fradrag etter reglene i sktl. § 6-71, skal de ordinære skattesatsene for toppskatt og skatt på alminnelig inntekt gjelde, se Stortingets skattevedtak for 2012 § 3-5 (4) annet punktum.

#### 13.1.8 *Skattebegrensning*

Om vilkårene for skattebegrensning for personer bosatt i annen EØS-stat, se emnet «[Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne](#)», pkt. 1.1.

#### 13.1.9 *Skattefradrag for pensjonister*

Om vilkårene for skattefradrag for pensjonister bosatt i annen EØS-stat, se emnet «[Skattefradrag for pensjonsinntekt](#)», pkt. 2.4.

### 13.2 *Skatteavtale*

Skatteavtalene har forskjellige regler om i hvilket land pensjon skal beskattes. Etter noen skatteavtaler skal alle pensjoner beskattes i Norge. Etter andre skatteavtaler er alle eller visse typer pensjoner unntatt fra beskatning i Norge.

Etter NSA art. 18 nr. 1 kan Norge skattlegge offentlig og privat pensjon, livrente og utbetaling i henhold til sosiallovgivningen (i Norge folketrygdloven mv.) som utbetales fra Norge. Pensjon fra Norge kan også beskattes i pensjonistens bostedsland. Danmark, Finland og Sverige har vedtatt overgangsordninger til de nye reglene i skatteavtalen som innebærer at Norge har eksklusiv beskatningsrett i visse tilfeller. Se St.prp. nr. 54 (2007-2008).

## 14 *Fast eiendom i Norge*

### 14.1 *Formue*

#### 14.1.1 *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. Om fradrag for gjeld, se pkt. 18.1.

#### 14.1.2 *Skatteavtale*

Etter skatteavtalene kan fast eiendom som regel formuesbeskattes i den stat hvor eiendommen ligger.

### 14.2 *Inntekt/gevinst*

#### 14.2.1 *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. Om fradrag for gjeldsrenter, se pkt. 18.2. Om fradrag for kostnader, se pkt. 18.3.

#### 14.2.2 Skatteavtale

Etter skatteavtalene er beskatningsretten til inntekt, herunder gevinst ved realisasjon, av fast eiendom som regel lagt til den stat hvor den faste eiendommen ligger, jf. NSA art. 6 nr. 1 og 13 nr. 1.

### 15 Løsøre som befinner seg i Norge

#### 15.1 Formue

##### 15.1.1 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. Løsøre omfatter alle fysiske gjenstander, men ikke bankinnskudd, panteobligasjoner og andre verdipapirer, herunder aksjer.

##### 15.1.2 Skatteavtale

Etter skatteavtalene er det som oftest eierens bostedsstat som har beskatningsretten til formue i løsøre.

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 som regel skattlegges i den stat hvor det faste driftssted eller det faste stedet befinner seg.

NSA får ikke lenger anvendelse på formuesskatt fordi de andre nordiske land ikke har formuesskatt, se art. 23 nr. 7. Personer som har begrenset skatteplikt til Norge er formuesskattepliktig for løsøre.

#### 15.2 Gevinstinntekt

##### 15.2.1 Intern rett

Personer bosatt/selskap mv. hjemmehørende i utlandet er skattepliktig hit for eventuell skattepliktig inntekt, herunder leieinntekter og gevinst ved realisasjon, av løsøre som vedkommende eier eller rår over i Norge, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav a. Løsøre omfatter alle fysiske gjenstander, men ikke bankinnskudd, panteobligasjoner og andre verdipapirer, herunder aksjer. Det er et vilkår at skattyter har enkelte juridiske eller faktiske rettigheter knyttet til løsøregjenstanden mens gjenstanden befinner seg i Norge for at inntekten skal utløse skatteplikt. Inntekter ved utleie på såkalte «dry leasing vilkår» til leietaker i Norge, dvs. helt passiv utleie uten at eieren har noen forpliktelser knyttet til den virksomheten som utleieobjektet benyttes i, anses ikke tilstrekkelig til å utløse skatteplikt for den utenlandske eieren, se FIN 29. februar 2012 i Utv. 2012/275.

##### 15.2.2 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 løsøre. 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 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 (2). Se imidlertid [pkt. 4](#).

## 16 Renter og royalties

### 16.1 Intern rett

#### 16.1.1 Generelt

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 løssøre 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 virksomhet i Norge som utlendingen driver eller er deltaker i, vil rente/royalty være skattepliktig som en del av den virksomhetsinntekten som skal beskattes i Norge etter reglene om begrenset skatteplikt, sktl. § 2-3 (1) bokstav b, se pkt. 4.

#### 16.1.2 Personer bosatt i en annen EØS-stat

Personlige skattytere som er bosatt i en annen EØS-stat og har begrenset skatteplikt til Norge, kan kreve fradrag for gjeldsrenter når hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt skattlegges i Norge, jf. sktl. § 6-71 (2). Skattytere med begrenset skatteplikt som krever gjeldsrentefradrag, er skattepliktige for renteinntekter og andre finansielle inntekter fra kilder i Norge. jf. sktl. § 2-3 (3), se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt», pkt. 4.3.2.

## 16.2 Skatteavtale

### 16.2.1 Generelt

Skatteavtalenes bestemmelser om kildeskatt har ingen betydning for norsk beskatning av royalty. Det er bare hjemmel i norsk intern rett til å beskatte royalty som er opptjent i forbindelse med virksomhet her i landet. Det samme gjelder i utgangspunktet for renter. Renter kan imidlertid også skattlegges når skattyter krever fradrag for gjeldsrenter etter sktl. § 6-71 (2).

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 kan gi kildestaten hele beskatningsretten. 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 og Brasil.

#### 16.2.2 Fast driftssted/fast sted

I noen avtaler er det tatt inn særskilte regler som medfører at avtalens bestemmelser om beskatning i bostedsstaten ikke gjelder når rente- eller royaltyinntekten mottas gjennom et fast driftssted/fast sted i utbetalingslandet, se NSA art. 11 nr. 2 og 12 nr. 2. I slike tilfeller vil rente/royalty bli ansett som en del av inntekten av virksomheten ved det faste driftssted.

Om når det er interessefellesskap mellom debitor og kreditor, se NSA art. 11 nr. 4 og art. 12 nr. 4.

## 17 Aksjer i norske selskaper

### 17.1 Formue

#### 17.1.1 Intern rett

Formue i aksjer i norske selskaper er ikke skattepliktig hit når aksjonæren er bosatt i utlandet, med mindre aksjene må anses eid i virksomhet som er skattepliktig til Norge.

#### 17.1.2 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.



NSA får ikke lenger anvendelse på formuesskatt fordi de andre nordiske land ikke har formuesskatt, se art. 23 nr. 7. Personer som har begrenset skatteplikt til Norge er formuesskattepliktige for aksjer eid i skattepliktig virksomhet i Norge.

## 17.2 **Inntekt, gevinst/tap ved realisasjon av aksjer**

### 17.2.1 *Intern rett, hovedregel*

Gevinst ved realisasjon av aksjer er som hovedregel ikke skattepliktig til Norge når aksjonæren er person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet.

### 17.2.2 *Intern rett, særlig regel om skatteplikt for aksjer i virksomhet*

Personer bosatt i utlandet som har aksjer eid som ledd i virksomhet som er skattepliktig til Norge, skattlegges i Norge for eventuell gevinst ved realisasjon, se sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Det samme gjelder i utgangspunktet for selskap hjemmehørende i utlandet. For selskaper som er omfattet av fritaksmetoden, er det imidlertid omfattende unntak fra skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, andel mv. i sktl. § 2-38. Dette unntaket fra skatteplikt/fradragsrett gjelder også når selskap mv. hjemmehørende i utlandet realiserer aksjer mv. som er eid som ledd i virksomhet som er skattepliktig til Norge.

Skatteplikten etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b gjelder også hvis en person bosatt i utlandet eier aksjene gjennom et ansvarlig selskap, som ledd i en virksomhet som beskattes i Norge, se nærmere under **pkt. 5**. Hvis det ansvarlige selskap realiserer aksjene, skal gevinst- og tap på aksjer som omfattes av fritaksmetoden holdes utenfor det deltakerlignede selskaps inntekt, jf. sktl. § 10-41 (2). For personlige deltakere vil gevinsten komme til beskatning ved en senere utdeling etter sktl. § 10-42.

Om hvilke selskaper som omfattes av fritaksmetoden og om hvilke aksjer unntaket gjelder, se sktl. § 2-38 og emnet «**Fritaksmetoden**».

Om når aksjer anses eid som ledd i virksomhet, se emnet «**Tap**», **pkt. 10**.

Om beregning av gevinst/tap ved realisasjon av aksjer, se emnet «**Aksjer – realisasjon**».

### 17.2.3 *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 mv. når aksjonæren tidligere har vært bosatt i Norge og realisasjonen finner sted innen ti år etter at personen opphørte å være bosatt i Norge i henhold til skatteavtalen. Denne bestemmelsen har ingen praktisk betydning fordi norsk intern rett bare har regler om beskatning av urealisert gevinst på aksjer mv. på utflyttingstidspunktet. Se emnet «**Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting**».

Det er også i NSA gitt egne regler om aksjer i selskap hvis hovedsakelige formål er å eie fast eiendom og om aksjer som er knyttet til fast driftssted, jf. art. 13 (2) og (3).

## 17.3 **Inntekt, aksjeutbytte**

### 17.3.1 *Generelt*

Utenlandske aksjonærer er i utgangspunktet skattepliktig til Norge for utbytte mv. dersom

- utbyttet er utdelt fra aksjeselskap hjemmehørende i Norge (kildeskatt), se sktl. § 2-3 (1) bokstav c jf. § 10-13 (1). Dette gjelder også for utdeling fra norsk sparebank og norske aksjefond, se sktl. § 10-10, jf. sktl. § 10-1 eller
- aksjen er eid som ledd i skattepliktig virksomhet i Norge (skattepliktig som alminnelig inntekt), se sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Om når en aksje er eid som ledd i virksomhet (næringsaksjer), se emnet «**Tap**».

Det er omfattende unntak fra plikten til å svare skatt av utbytte for aksjeselskaper mv (fritaksmetoden), jf. sktl. § 2-38 og emnet «**Fritaksmetoden**».

Utenlandske aksjonærer er forskuddspliktige skattytere, jf. sktbl. § 5-4 (2). De lignedes som «gruppe» for hvert selskap.

Vedkommende selskap er ansvarlig for den skatt som faller på utenlandske aksjonærer, se sktl. 10-13. Dette gjelder også hvis utenlandske aksjonærer mottar utbytte i naturalia. Ansvaret for eventuell slik skatt av utbyttekompensasjon ved avtale om verdipapirlån, se sktl. § 9-11, påhviler innlåner som svarer slik kompensasjon til kontraktspart hjemmehørende i utlandet, se for øvrig emnet «**Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)**».

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.

Regelen om kildeskatt for 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) bokstav a.

### 17.3.2 Intern rett – sjablongmessig inntektsføring av mottatt aksjeutbytte mv. som omfattes av fritaksmetoden

Det foretas sjablongmessig inntektsføring for utenlandske selskaper som har begrenset skatteplikt for virksomhetsinntekt til Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b og som i denne virksomheten mottar utbytte fra aksjer som omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (6) bokstav b jf. bokstav a. Om slik inntektsføring, se emnet «**Fritaksmetoden**», pkt. 4.

### 17.3.3 Intern rett, personlige skattytere bosatt i annen EØS-stat

Det skal alltid trekkes og utlignes kildeskatt på utbytte til fysiske personer bosatt i utlandet, jf. sktl. § 10-13 (1).

Fysiske personer som er skattemessig bosatt i annen EØS-stat, har krav på fradrag for skjerming etter sktl. § 10-13 (2). Når trukket kildeskatt er høyere enn den skatt som skal betales på utbyttet etter skjerming, kan skattyter anmode om å få tilbakebetalt for mye betalt kildeskatt, jf. sktl. § 10-13 (2). Alle slike saker skal behandles av Sentralskattekontoret for utenlandssaker, se pkt. 17.3.8.

Det kan ikke gis fradrag for skjerming i forbindelse med gruppeligningen av utenlandske aksjonærer.

Den skatt som aksjonæren skal betale er det laveste av

- kildeskatt etter den sats som følger av skatteavtalen med aksjonærens bostedsstat, og
  - kildeskatt med 25 % av skattepliktig utbytte etter skjerming, jf. SSV for 2012 § 3-5 (3).
- Dersom skjermingen overstiger årets utbytte, kan ubenyttet skjerming fremføres til fradrag i senere års utbytte på samme aksje, jf. sktl. § 10-12 (1) fjerde punktum. Krever ikke skattyter tilbakebetaling av for mye betalt kildeskatt på grunnlag av retten til skjerming, faller skjerming som ikke overstiger årets utbytte bort. Det samme gjelder hvis skjerming ikke kan nyttiggjøres som følge av at kildeskatten etter skatteavtalen er lavere enn skatt beregnet på utbyttet etter fradrag for skjerming.

#### Eksempel

*En svensk personlig aksjonær eier aksjer i et norsk selskap. Aksjonæren får et brutto utbytte på 100. Skjermingen for disse aksjene utgjør 8. Selskapet trekker kildeskatt med 15 % av brutto-beløpet, slik at aksjonæren får utbetalt 85 fra selskapet. Skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming er 92, og 25 % skatt av dette beløp er 23. Siden skattyter er trukket 15 % kildeskatt etter skatteavtalen har han ikke krav på noen tilbakebetaling av kildeskatt. Skjermingen faller da bort, og kan ikke fremføres til senere år.*

*Hvis eksemplet endres, slik at skjermingen i stedet er 50, utgjør kildeskatten iht. SSV § 3-5 (3) 12,5 (brutto utbytte minus skjermingsfradrag multiplisert med kildeskattesatsen på 25 %). Dette beløpet er lavere enn det beløp som er trukket etter skatteavtalen (15) og skattyter kan dermed etter søknad få tilbakebetalt 2,5. Hele skjermingen er da utnyttet. Om beløpet ikke kreves tilbakebetalt, faller skjermingsfradraget på 2,5 bort for senere år.*

*17.3.4 Intern rett, unntak fra skatteplikt på utbytte til selskaper og innretninger hjemmehørende i annen EØS-stat (fritaksmetoden)*

Utenlandske selskaper og innretninger som er hjemmehørende i en EØS-stat er på visse vilkår omfattet av fritaksmetoden som subjekt. Dette innebærer at selskapet etter norsk intern rett er fritatt for skatteplikt (kildeskatt) for lovlig utdelt utbytte på aksjer i selskaper mv. hjemmehørende i Norge, se sktl. § 2-38 (1) og (5). Om fritaksmetoden for selskaper hjemmehørende i EØS, se emnet «*Fritaksmetoden*», pkt. 2.3.

Når det er trukket kildeskatt ved utbetalingen av utbytte til utenlandske selskapsaksjonærer mv., skal skattekontoret ikke foreta noen vurdering av om aksjonærene er hjemmehørende i en EØS-stat og om de er omfattet av fritaksmetoden i forbindelse med utligningen av kildeskatt (gruppeligningen av utenlandske aksjonærer). En utenlandsk aksjonær som er trukket for mye kildeskatt, må selv anmode om å få tilbakebetalt for mye betalt kildeskatt. Alle slike saker skal behandles av Sentralskattekontoret for utenlandsaker, se pkt. 17.3.8.

Når en utenlandsk aksjonær anmoder om å få tilbake for mye betalt kildeskatt, må det vurderes konkret om selskapet mv. er hjemmehørende i en EØS-stat og om det er et selskap mv. som tilsvarer et norsk selskap mv. som omfattes av fritaksmetoden. Det må også vurderes konkret om det utenlandske selskapet er den reelle eier av aksjeutbyttet.

*17.3.5 Intern rett, kildeskatt på utbytte til utenlandsk deltakerlignet selskap*

Det skal alltid trekkes og utlignes 25 % kildeskatt på utbytte til et utenlandsk deltakerlignet selskap. Dette gjelder uansett om deltakerne er skattemessig bosatt/hjemmehørende i utlandet eller i Norge. Dette har sammenheng med at det deltakerlignede selskapet skattemessig ikke anses som reell eier til utbyttet og at det utdelende selskap ikke er kjent med hvor stor del av utbyttet som skal tilordnes den enkelte deltaker i selskapet. Deltakere i et deltakerlignet selskap som er trukket for mye kildeskatt, må anmode om tilbakebetaling av for mye betalt kildeskatt. Alle slike saker skal behandles av Sentralskattekontoret for utenlandssaker, se pkt. 17.3.8.

*17.3.6 Sats for norsk kildeskatt, ikke skatteavtale*

Skattesatsen fastsettes årlig i Stortingets skattevedtak og er for inntektsåret 2012 fastsatt til 25 % regnet av utbetalt utbytte, jf. SSV for 2012 § 3-5 (3). Denne sats skal alltid brukes av det utdelende selskap når det ikke er kjent for selskapet at den utenlandske aksjonæren omfattes av f.eks. fritaksmetoden eller av en skatteavtale som gir ham rett til en lavere kildeskattesats. Ved gruppeligningen av utenlandske aksjonærer skal skattekontoret ikke på eget initiativ nedsette den kildeskatten som er lagt til grunn av selskapet.

*17.3.7 Sats for norsk kildeskatt, skatteavtale*

I de tilfeller det er inngått skatteavtale med det land hvor aksjonæren, dvs. den virkelige rettighetshaver, er hjemmehørende/bosatt, skal norsk kildeskatt på utbytte til den utenlandske aksjonær normalt svares etter den sats som er angitt i avtalen. Det er en forutsetning at den som mottar utbyttet både er omfattet av en skatteavtale og anses som den virkelige rettighetshaver (beneficial owner).

Kildeskattesatsen i skatteavtalene er vanligvis 15 %, se nedenfor. I mange avtaler er satsen lavere når mottakeren er et selskap som eier minst en viss prosent av selskapets kapital. Kravet til eierandel varierer, men er vanligvis 25 %. I enkelte avtaler er kravet til eierandel begrenset til 10 %. For selskaper hjemmehørende i en EØS-stat, vil det i disse tilfellene ofte være fritak for kildeskatt etter fritaksmetoden, se sktl. § 2-38.

Avtalene har som regel særskilte regler som medfører at avtalens kildeskattebestemmelser ikke gjelder når utbyttet mottas gjennom et fast driftssted i Norge.

Ved gruppeligningen av utenlandske aksjonærer skal skattekontoret ikke på eget initiativ nedsette den kildeskatten som er lagt til grunn av selskapet.

For aksjonærer som er hjemmehørende/bosatt i et EØS-land vil satsene bl.a. ha betydning for utbytte til fysiske personer.

Prosent på utbytte	Til aksjonærer bosatt i
15 %	Albania
15 %	Argentina
15 %	Aserbajdsjan
15 %	Australia
15 %	Bangladesh
15 %	Barbados
15 %	Belgia
20 %	Benin
25 %	Brasil
15 %	Bosnia Hercegovina
15 %	Bulgaria
15 %	Canada
15 %	Chile
15 %	Danmark
15 %	Egypt
15 %	Elfenbenskysten
15 %	Estland
25 %	Filippinene
15 %	Finland
15 %	Frankrike
15 %	Færøyene
15 %	Gambia
15 %	Grønland
20 %	Hellas
10 %	India
15 %	Indonesia
15 %	Irland
15 %	Island
15 %	Israel
15 %	Italia
15 %	Jamaica
15 %	Japan
15 %	Kasakhstan
25 %	Kenya
15 %	Kina
15 %	Kroatia

5 %	Kypros
15 %	Latvia
15 %	Litauen
15 %	Luxembourg
15 %	Makedonia
5 %	Malawi
0 %	Malaysia
15 %	Malta
15 %	Marokko
15 %	Mexico
15 %	Montenegro
15 %	Nederland
15 %	Nederlandske Antiller
15 %	Nepal
15 %	New Zealand
15 %	Nordiske land
15 %	Pakistan
15 %	Polen
15 %	Portugal
15 %	Qatar
10 %	Romania
10 %	Russland
16 %	Senegal
15 %	Serbia
5 %	Sierra Leone
15 %	Singapore
15 %	Slovakia
15 %	Slovenia
15 %	Spania
15 %	Sri Lanka
15 %	Storbritannia
15 %	Sveits
15 %	Sverige
15 %	Sør-Afrika
15 %	Sør-Korea
20 %	Tanzania
15 %	Thailand

20 %	Trinidad og Tobago
15 %	Tsjekkia
20 %	Tunisia
15 %	Tyrkia
15 %	Tyskland
15 %	Uganda
15 %	Ukraina
10 %	Ungarn
15 %	USA
10 %	Venezuela
15 %	Vietnam
15 %	Zambia
20 %	Zimbabwe
15 %	Østerrike
25 %	Andre land. (Ikke skatteavtale.)

Dersom aksjonæren ikke har oppgitt fyllestgjørende boligadresse i bostedslandet overfor selskapet, skal skatt trekkes med 25 % selv om skatteavtalen mellom Norge og det land som måtte være angitt som aksjonærens bostedsland skulle fastsette annet. På samme måte skal det trekkes 25 % dersom selskapet ikke kjenner til den virkelige eiers identitet, f.eks. i tilfelle hvor aksjene holdes i depot eller på annen måte representeres ved en forvalter. (Utenlandske forvaltere kan få tillatelse fra Skatteetaten – Sentralskattekontoret for utenlandssaker til å registrere konti i VPS med lavere kildeskatt enn 25 %.)

### Nytt for 2013

Fra og med 1. januar 2013 trer skatteavtalen med Georgia ikraft. Skatten på utbytte er 10 %.

#### 17.3.8 Tilbakebetaling av for mye trukket kildeskatt

Dersom det ved utbetalingen av utbyttet trekkes for mye kildeskatt, kan den utenlandske aksjonæren (den reelle rettighetshaver) anmode om tilbakebetaling av for mye betalt kildeskatt.

- En utenlandsk aksjonær kan anmode om tilbakebetaling av kildeskatt når
- det er trukket mer kildeskatt enn det som følger av satsen i skatteavtalen, se ovenfor
  - det er trukket kildeskatt på utbytte som er skattefritt etter sktl. § 2-38 første ledd (fritaksmetoden),
  - det er trukket kildeskatt på utbytte til en fysisk person bosatt i en EØS-stat og kildeskatt med 25 % på skattepliktig utbytte etter skjerming er lavere enn kildeskatten etter skatteavtalen
  - det er trukket kildeskatt på utbytte til internasjonale organisasjoner mv. som ikke er skattepliktige i Norge.

Saker om tilbakebetaling av kildeskatt etter at ligningen for vedkommende inntektsår er avsluttet, skal behandles som endringssak etter kap. 9 i ligningsloven. Klage må som hovedregel leveres innen utgangen av ligningsåret, jf. lignl. § 9-2 nr. 4 annet punktum. Klage/anmodning som er fremsatt mer enn ett år etter ligningen av selskapet er lagt ut, behandles etter reglene om endring uten klage, jf. lignl. § 9-2 nr. 9.

Har selskapet trukket for mye kildeskatt på grunnlag av et ufullstendig faktum, gjelder 10-årsfristen. Tilbakebetaling av endret kildeskatt skal skje på grunnlag av en vurdering etter lignl. § 9-5 nr. 7. Normalt bør det gis refusjon når kravet fremsettes innen tre år fra utløpet av inntektsåret. Noen skatteavtaler har lengre frist. Fristen i den aktuelle skatteavtalen må i så fall legges til grunn.

Det er en sentral ordning for tilbakebetaling av kildeskatt som administreres av Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

Utbetaling skal skje gjennom Skatt vest, Skatteoppkrever utland.

## 18 Fradrag

### 18.1 Gjeld

#### 18.1.1 Generelt

Personer som er bosatt/selskaper som er hjemmehørende i utlandet vil bare kunne kreve fradrag for gjeld som er stiftet til fremme av den aktivitet som beskattes her i riket, jf. sktl. § 4-31 (5). Det kan kreves fradrag for pantegjeld som er stiftet og tinglyst ved anskaffelse av eiendom i Norge eller senere påkostninger. Skattegjeld og arveavgift er ikke fradragsberettiget, selv om den vedrører stedbundet formue her i landet.

Gjeld innen samme selskap (for eksempel mellom hovedkontor i utlandet og fast driftssted i Norge) – såkalt interngjeld – anses ikke som gjeld i skattelovens forstand, og kommer ikke til fradrag ved formuesbeskatningen i Norge. Det gjelder imidlertid et unntak for finansieringsforetak, som for eksempel banker. Gjeld til andre selvstendige selskaper i samme konsern, vil normalt være fradragsberettiget dersom egenkapitalandelen ligger på et forsvarlig nivå. Se sktl. § 13-1 og emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)» og FIN 12. juni 1995 i Utv. 1995/1065.

#### 18.1.2 Flere kommuner

Dersom skattyter bosatt/hjemmehørende i utlandet 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.

## 18.2 Renter

#### 18.2.1 Generelt

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 (4).

Renter av såkalt interngjeld er ikke fradragsberettiget, med mindre det utenlandske selskapet er en kreditinstitusjon som driver finansieringsvirksomhet (utlån av penger) gjennom fast driftssted i Norge.

#### 18.2.2 Personer bosatt i en annen EØS-stat

Personlige skattytere som er bosatt i en annen EØS-stat og har begrenset skatteplikt til Norge, kan i visse tilfeller kreve fradrag for gjeldsrenter når hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt skattlegges i Norge, jf. sktl. § 6-71 (2). Se emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)», pkt. 4.3.

#### 18.2.3 Flere kommuner

Dersom skattyter bosatt/hjemmehørende i utlandet 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.

## 18.3 Fradrag for kostnader

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 emnet «[Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt](#)».

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. Se også NSA artikkel 7 nr. 3. Om OECDs retningslinjer for internprising mellom selskaper, se emnet «[Internprising – \(transfer pricing\)](#)», pkt. 3.

En selvstendig næringsdrivende som dagpendler mellom hjemmet i utlandet og arbeidssted i Norge, kan kreve fradrag for arbeidsreiser.

#### 18.4 *Minstefradrag*

Om minstefradrag, se emnet «[Minstefradrag](#)».

#### 18.5 *Avskrivninger*

Om avskrivninger mv., se emnet «[Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)».

#### 18.6 *Konsernbidrag*

Om fradrag for konsernbidrag for norsk filial av utenlandsk selskap, se emnet «[Aksjeselskap mv. – konsernbidrag](#)», pkt. 2.1.2 og pkt. 2.1.3.

#### 18.7 *Utenlandsk skatt*

Skatter som utlendinger er ilagt i utlandet av den formue og/eller inntekt som er skattepliktig i Norge, er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget etter sktl. § 6-15.

#### 18.8 *Underskudd*

##### 18.8.1 *Generelt*

Reglene om overføring, fremføring og tilbakeføring av underskudd kommer i utgangspunktet til anvendelse på vanlig måte, se emnet «[Underskudd](#)». I inntekt oppbåret 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.

##### 18.8.2 *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.

### 19 *Formelle regler for utlendinger*

#### 19.1 *Generelt*

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 lønns- og trekkoppgaver, og
- beregne, innbetale, samt levere årsoppgave for arbeidsgiveravgift.



### **19.2 Opplysningsplikt om egne forhold og selvangivelsesplikt**

Plikten til å levere selvangivelse og plikten til å gi opplysninger gjelder også utlendinger med begrenset skatteplikt til Norge. Det kreves vanligvis ikke at selvangivelsen og eventuell næringsoppgave mv. for begrenset skattepliktige omfatter annet enn den formue og inntekt som er skattepliktig til Norge.

Fritaket fra plikten til å levere selvangivelse omfatter også personer som er bosatt i utlandet og som er begrenset skattepliktig for lønnsinntekt. Det er en forutsetning for å omfattes av leveringsfritaket at selvangivelsen er korrekt utfylt også med hensyn til hvor lenge skattyter har oppholdt seg i Norge.

Om selvangivelse mv. ved utreise, se emnet «**Forhåndsligning**». Se ellers emnet «**Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister**».

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

### **19.3 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt**

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt for utlendinger som driver virksomhet i Norge, se emnet «**Regnskap – foretak med bokføringsplikt**» og emnet «**Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt**».

### **19.4 Skattetrekk**

#### **19.4.1 Generelt**

Plikt til å foreta skattetrekk påhviler også utenlandske arbeidsgivere som har norske eller utenlandske arbeidstakere i sin virksomhet i Norge. Det er uten betydning for trekkplikten hvor lønnen utbetales.

#### **19.4.2 Arbeidsutleie**

Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for at pliktene og ansvaret etter skattebetalingsloven oppfylles, jf. sktbl. § 4-1 (2). Pliktene og ansvaret påhviler også den som oppgir å være arbeidsgiver i saker etter § 23 tredje ledd og § 24 annet ledd i lov 15. mai 2008 nr. 35 om utlendingers adgang til riket og deres opphold her (utlendingsloven).

De ansvarlige kan avtale at en av dem skal utføre pliktene etter skattebetalingsloven. Slik avtale fritar likevel bare for disse pliktene når og så langt dette bestemmes av skatteoppkreveren.

### **19.5 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.

### **19.6 Opplysningsplikt etter lignl. § 6-10**

Etter lignl. § 6-10 og forskrift 15. august 2008 nr. 929 om oppdragsgivers og oppdragstakers opplysningsplikt, skal alle norske og utenlandske næringsdrivende og offentlige organ ukrevet gi opplysninger om oppdrag og underoppdrag

- på sted for bygge- og monteringsvirksomhet i Norge, eller
- på sted som står under oppdragsgivers kontroll i Norge, eller
- på den norske kontinentalsokkelen

når oppdragstaker er

- et selskap hjemmehørende i utlandet, eller
- en person bosatt i utlandet.

Oppdragsgiver og oppdragstaker (arbeidsgiver) skal også uoppfordret gi opplysninger om alle arbeidstakere som oppdragstaker benytter for å utføre oppdraget.

Det skal ikke gis opplysninger når oppdraget er under NOK 10 000.

Opplysningene skal sendes til Skatt vest (Sentralskattekontoret for utenlandssaker).

## 20 Skattested

### 20.1 Skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) d og § 2-3 (2)

Personlige skattytere med skattepliktig lønnsinntekt under midlertidig opphold i Norge svarer skatt til den kommune hvor de oppholdt seg 1. november året forut for inntektsåret, se emnet «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/de kommune(r) som følger av sktl. § 3-3. Ikke-stedbunden virksomhet skattlegges i den kommune der virksomheten foregår. Se sktl. § 3-4 (1). Dette gjelder også formue og inntekt til utenlandske deltakere i et deltakerlignet selskap når deltakeren ikke er skattepliktig som bosatt i Norge. For å kunne beskatte en deltaker for utdelinger etter sktl. § 10-42 er det en forutsetning at deltakeren på utdelingstidspunktet er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 første ledd b. Når det foreligger skatteavtale mellom Norge og skattyters hjemstat er det normalt en forutsetning at skattyteren også utøver virksomhet gjennom et fast driftssted i Norge på utdelingstidspunktet. Eventuell utdeling skattlegges i den kommune som følger av sktl. § 3-3.

### 20.3 Særregler for visse grupper

Om skattestedet for følgende grupper skattytere, vises til

- skattytere som er skattepliktige etter petroleumsskatte-loven, se lovens § 6 og emnet «Sokkelarbeidere»
- utenlandske direktører, styremedlemmer mv., se sktl. § 3-4 (3)
- gevinst ved salg av aksjer mv. i norske selskaper etter sktl. 2-3 (3), jf. § 3-4 (4)
- skattyter som driver bergingsvirksomhet, se sktl. § 3-4 (5).

## 21 Sentral ligning

Skattedirektoratet fastsetter hvilke skattytere Sentralskattekontoret for utenlandssaker skal fastsette skattepliktig formue og inntekt for.

# Utland – bosettelse i Norge en del av året

- Sktl. § 2-1 (7), § 6-32 (4), § 6-85, § 6-92, § 14-1 (2), § 14-3 (4), § 14-48 (3), § 15-4 (8) og § 16-1 (2) bokstav c).
- SSV § 3-1 (3).

## 1 Personer bosatt i Norge deler av inntektsåret

Opphører eller inntreer alminnelig skatteplikt til Norge i løpet av året, regnes skattyter som skattemessig bosatt i Norge bare en del av inntektsåret. For slike skattytere gjelder enkelte spesielle regler.

For tiden etter etablering av skatteplikt som bosatt (innflytting)/før opphør av skatteplikt som bosatt (utflytting), behandles skattyteren etter reglene for skattytere bosatt i Norge, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)». For den øvrige del av året behandles skattyteren etter reglene for skattytere bosatt i utlandet, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet». Nærmere om når en person anses bosatt i Norge og om tidspunktet for etablering og opphør av skatteplikt som bosatt, se emnet

«Utland – allment om bosatt/hjemmehørende» og spesielt om etablering av skatteplikt under pkt. 2.2 og opphør under pkt. 2.3.

## 2 Formue

Det er en betingelse for full formuesskatteplikt at skattyteren anses å være skattemessig bosatt i Norge ved årsskiftet, jf. sktl. § 2-1 (7). 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 skattepliktig som bosatt her per 31. desember, vil etter intern rett være fullt skattepliktig hit for all formue.

## 3 Bruttoinntekter

### 3.1 Hovedregel

Når en person er bosatt i Norge bare en del av året, settes bruttoinntekten, for så vidt skatteplikten er avhengig av bostedet, som hovedregel til det beløp som er innvunnet og tidfestet i dette tidsrom, jf. sktl. § 14-1 (2).

### 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 det tidspunkt skatteplikten til Norge inntre 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 det året skatteplikten inntre.

### 3.3 Tidfesting av etterbetalt arbeidsinntekt ved utflytting

Lønnsinntekter og andre ytelser som har sitt grunnlag i skattyters personlige arbeidsinnsats, for eksempel feriepenger, salgsprovisjoner, styrehonorarer, bonusutbetalinger, sluttvederlag («fallskjermer») o.l., som er opptjent, men ikke utbetalt før skatteplikten til Norge etter intern rett opphører, skal tidfestes på tidspunktet for opphør av skatteplikten og beskattes i Norge, jf. sktl. § 14-3 (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.

Foreldrepenger 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. Avkastning på sparedel opptjent i utflyttingsåret, som skal tidfestes i året etter, kan ikke skattlegges.

## 4 Kostnader

### 4.1 Generelt

Kostnader som er knyttet til bestemte inntektsposter får skattyteren fradrag for fullt ut dersom vedkommende inntekt er skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 6-92 første punktum. Dette gjelder f.eks. fradragsberettigede kostnader knyttet til lønnsinntekt, slik som reisekostnader, flyttekostnader mv., og også fagforeningskontingenter og pensjonspremier.

For årskostnader som ikke har særlig tilknytning til inntektsservivet – f.eks. fradragsberettiget underholdsbidrag – skal det gis forholdsmessig fradrag etter antall hele og påbegynte måneder som skattyteren anses bosatt i Norge, jf. sktl. § 6-92 andre punktum. Om beregning av tolvdeler, se emnet «Klassefastsetting». Det legges ikke vekt på om betalingen skjer før eller etter innreisen/utreisen såfremt kostnaden refererer seg til hele året.

Om fradrag for kostnader før innflytting/etter utflytting, dvs. den perioden av året skattyteren ikke er skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet», pkt. 18.

## 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 skatt-tyter 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

I boligselskap som skal deltakerlignes, skal andelshavers andel av selskapets inntekter og kostnader fordeles forholdsmessig etter hvor lenge skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge. Andelshavers egne inntekter, som f.eks. skattepliktig inntekt av fremleie beskat-tes som inntekt av fast eiendom, se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet», pkt. 14.

## 4.4 Minstefradrag, foreldrefradrag, standardfradrag

Minstefradrag gis i lønnsinntekt skattepliktig til Norge. Om beregningen, herunder for-holdsmessig reduksjon av nedre og øvre grense, se emnet «Minstefradrag».

Foreldrefradrag følger de vanlige regler uten noen forholdsmessig reduksjon av mak-simalfradraget, se emnet «Foreldrefradrag».

Om standardfradrag, se emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt».

## 4.5 Boligspareordning for ungdom (BSU)

Sparebeløpet kommer til fradrag på basis av faktisk betalte beløp i den perioden skatt-tyteren var bosatt i Norge, inntil de ordinære maksimalgrensene, se emnet «Boligsparing for ungdom (BSU)».

## 4.6 Skatteposisjoner

Om behandlingen av tom positiv saldo, negativ saldo og gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-48 (3) for skattyter som skattemessig flytter fra Norge, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 14 og emnet «Gevinst- og tapskonto», pkt. 3.3 og pkt. 3.4.

## 4.7 Tidfesting

Ikke-betalte fradragsberettigede kostnader som er knyttet til arbeidsinntekter som beskat-tes i Norge, kan fratrekkes på det tidspunkt skattyters skatteplikt som bosatt i Norge etter intern rett opphører eller skattyter avslutter et midlertidig opphold her med begrenset skatteplikt. Tilsvarende kan kostnader som er betalt før innflytting og som refererer seg til inntekter som er skattepliktige i Norge, fratrekkes i det år skatteplikten inntreer, jf. sktl. § 14-3 (4) bokstav d.

## 5 Klassefastsetting/særfradrag/skattefradrag for pensjonsinntekt

### 5.1 Hovedregel

Det gis forholdsmessig personfradrag, særfradrag og skattefradrag for pensjonsinntekt etter antall hele og påbegynte måneder skattyteren har vært skattepliktig som bosatt i Norge, jf. sktl. § 15-4 (8), § 6-85 og § 16-1 (2) bokstav c. Se for øvrig emnet «Klassefast-setting», emnene om særfradrag og emnet «Skattefradrag for pensjonsinntekt»

På tilsvarende måte gis det forholdsmessig fribeløp ved beregning av toppskatt, jf. SSV § 3-1 (3). Nærmere om beregning av toppskatt ved bosettelse en del av året, se emnet «Personinntekt – toppskatt».

### 5.2 Unntak

Personer som er skattepliktig som bosatt i Norge en del av året, og som er begrenset skattepliktige hit i en annen del av året for eksempel etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b, kan på visse vilkår kreve fullt personfradrag og fribeløp ved beregning av toppskatt, se sktl. § 6-71

og emnet «Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt», pkt. 4.

# Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting

- Sktl. § 2-35 (2) bokstav b, § 10-70 og § 14-25.
- FSFIN § 10-70.

## 1 Innledning

Sktl. § 10-70 og FSFIN § 10-70 har regler om beskatning av latente aksjegevinster mv. ved utflytting. Reglene innebærer at personlige skattytere som flytter til utlandet med latente gevinster på aksjer eller andeler i norske eller utenlandske selskaper, skal beskattes som om aksjene eller andelene mv. var realisert siste dag før skattyters skatteplikt som bosatt i Norge opphører, eller skattyter anses bosatt i et annet land etter skatteavtale. Reglene gjelder bare for samlet netto gevinst som overstiger kr 500 000.

Det gis utsettelse med betalingen av skatten frem til faktisk realisasjon, hvis det stilles betryggende sikkerhet. Det gis utsettelse uten sikkerhetsstillelse når skattyter flytter til en stat innenfor EØS, når Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve opplysninger om skattyters inntekts- eller formuesforhold, samt bistand til innfordring.

Den beregnede skatten kan korrigeres eller bortfalle som følge av bestemte begivenheter som inntrer etter utflyttingen.

Det gis fradrag for tap ved utflytting til en annen EØS-stat, på samme måte og på samme vilkår som en gevinst er skattepliktig.

Skatteplikten faller bort hvis aksjene ikke er realisert innen fem år etter utflytting, eller hvis skattyter igjen blir bosatt i Norge etter intern rett eller skatteavtale.

Reglene gjelder også ved overdragelse av aksjer til ektefelle som er skattemessig bosatt i utlandet.

Reglene i sktl. § 10-70 gis også anvendelse for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der, jf. sktl. § 2-35 (2) bokstav b. Svalbard likestilles med stat innenfor EØS.

## 2 Beskatning av aksjegevinster ved utflytting

### 2.1 Hvem som omfattes av reglene om gevinstbeskatning ved utflytting

Reglene i sktl. § 10-70 gjelder for personlig skattyter som eier aksjer mv. ved opphør av bostedsskatteplikt til Norge etter intern rett eller skatteavtale. I tillegg gjelder reglene for person som er bosatt i Norge og som overfører aksjer mv. til ektefelle som er skattemessig bosatt i en annen stat, jf. sktl. § 10-70 (1) annet punktum. Det har ingen betydning hvor lenge vedkommende har vært skattemessig bosatt i Norge før utflyttingen eller overføringen til ektefellen.

Reglene kommer ikke til anvendelse ved utflytting for personer som har kommet til Norge og har blitt bosatt her etter intern rett, men som ikke har blitt bosatt her etter skatteavtale.

### 2.2 Eiendeler som omfattes av reglene om gevinstbeskatning ved utflytting

Reglene om skatteplikt ved flytting til utlandet omfatter gevinst på

- aksje, andel og egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i selskaper hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 2-2 (1) bokstav a-e, herunder
  - aksjeselskap
  - allmennaksjeselskap
  - sparebank
  - annet selveiende finansieringsforetak

- gjensidig forsikringsselskap
- samvirkeforetak
- verdipapirfond
- andel i norsk deltakerlignet selskap, jf. sktl. § 2-2 (2)
- aksje og andel i tilsvarende utenlandsk selskap som nevnt ovenfor
- tegningsrett til aksje, opsjon og annet finansielt instrument hvor det underliggende objekt er eiendel i norsk eller utenlandsk selskap nevnt ovenfor.

Reglene omfatter også opsjoner i arbeidsforhold, jf. sktl. § 5-14 (3), se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 6.5.3 s. 65.

Når skattyter etter utflytting fortsatt er skattepliktig i Norge for virksomhet som drives eller bestyres (fast driftssted etter skatteavtale) i Norge, skal både selskapsandelen og aksjer som er knyttet til virksomheten (aksjer i virksomhet) holdes utenfor beregningen av latent skattepliktig gevinst etter sktl. § 10-70.

### 2.3 Begivenheter som utløser gevinstbeskatning

#### 2.3.1 Utflytting

Ved opphør av bostedsskatteplikt etter intern rett, anses gevinsten realisert siste dag før den alminnelige skatteplikt som bosatt etter sktl. § 2-1 opphører (emigrasjon). Tilsvarende gjelder for personer som flytter til Svalbard og anses bosatt der, jf. sktl. § 2-35 (2) bokstav b.

Ved opphør av bostedsskatteplikt etter skatteavtale, utløses beskatning siste dag før vedkommende blir ansett bosatt i utlandet etter skatteavtalen. Om skattemessig bosted, se emnet «Utland – allment om bosatt/hjemmehørende», pkt. 2.

#### 2.3.2 Overføring av aksjer og andeler til ektefelle bosatt i utlandet

Hvis aksjer eller andeler overføres til en ektefelle som er skattemessig bosatt i en annen stat, utløses gevinstbeskatning for de overførte aksjene, selv om den overdragende ektefellen fremdeles er skattemessig bosatt i Norge, jf. sktl. § 10-70 (1) annet punktum. Dette gjelder uavhengig av om overdragelsen skjer mot vederlag.

### 2.4 Beløpsbegrensning

Samlet beregnet netto gevinst (etter fradragsberettigede tap) inntil kr 500 000 utløser ikke skatteplikt, jf. sktl. § 10-70 (4). Det fastsettes da ikke noen latent gevinst ved opphør av skatteplikt. Denne beløpsgrensen gjelder også hvor aksjer overføres til ektefelle som er skattemessig bosatt i utlandet. Hvis samlet netto latent gevinst overstiger kr 500 000 er hele gevinsten skattepliktig.

For ektefeller er det den enkelte ektefelles netto gevinst i utflyttingsåret som skal vurderes mot beløpsgrensen på inntil kr 500 000 i sktl. § 10-70. Når vilkårene for beregning av utflyttingsskatt er oppfylt for begge ektefellene i samme inntektsår kan de fritt fordele gevinster og tap seg i mellom. Se for øvrig «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere», pkt. 2.4.

Mindreårige barn som lignes sammen med foreldrene etter sktl. § 2-14, er omfattet av den enkelte forelders beløpsgrense på kr 500 000.

### 2.5 Fradrag for tap

Ved flytting til annen EØS-stat eller Svalbard skal det gis fradrag for tap i samme utstrekning som gevinst er skattepliktig, jf. sktl. § 10-70 (3). Det er bare netto tap som overstiger kr 500 000 som er fradragsberettiget, se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 6.9.1.3 s. 70. Det samme gjelder ved overføring av aksjer og andeler til ektefelle bosatt i en annen EØS-stat. Ved gaveoverføring gis det imidlertid ikke fradrag for gaveelementet. Det gis ikke fradrag for tap som har kommet til fradrag i annen stat.

Det gis ikke fradrag for tap ved flytting til stater utenfor EØS-området. Et tapsfradrag som er fastsatt ved utflytting til en EØS-stat, faller bort hvis skattyter flytter videre til en stat utenfor EØS-området, se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) pkt. 6.10.2.3 s. 77.

## 2.6 Tidfesting

Gevinst er skattepliktig og eventuelt tap fradragsberettiget den siste dagen før skatteplikt som bosatt i Norge opphører etter intern rett eller skatteavtale, jf. sktl. § 14-25, eller siste dagen før skattyter anses bosatt på Svalbard. Tapsfradraget fastsettes ved ligningen for utflyttingsåret, men avregningen utsettes til aksjene eller andelene er realisert, jf. sktl. § 10-70 (3) tredje punktum. Om utsettelse med innbetaling av skatt på gevinst, se nedenfor.

## 2.7 Beregning av gevinst/tap

### 2.7.1 Generelt

Det skal beregnes og fastsettes en gevinst ved ligningen for utflyttingsåret. Tilsvarende gjelder hvor beskatning utløses ved overføring til ektefelle som er skattemessig bosatt i utlandet, jf. sktl. § 10-70 (1) annet punktum og pkt. 2.3.2. Om utsettelse med betaling av skatt, se pkt. 2.8.

Hvor det foreligger rett til tapsfradrag skal også tapsfradraget beregnes og fastsettes ved ligningen for utflyttingsåret/overføringsåret, men skal ikke avregnes før aksjene eller andelene er realisert, jf. sktl. § 10-70 (3) tredje punktum.

Ved gevinst/tapsberegningen skal utgangsverdien settes til aksjenes/andelenes markedsverdi den dagen aksjene anses realisert, jf. sktl. § 10-70 (1) og (5) og pkt. 2.3. For børsnoterte aksjer benyttes denne dagens gjennomsnittlige omsetningskurs, eventuelt kjøperkurs der omsetningskurs ikke finnes. For ikke børsnoterte aksjer og selskapsandeler uten kjent markedsverdi må markedsverdien/utgangsverdien fastsettes ved skjønn.

Inngangsverdien for aksjer og andeler fastsettes etter de ordinære regler. Om inngangsverdien for aksjer, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6. Om inngangsverdi for andel i deltakerlignet selskap, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel», pkt. 3. Om inngangsverdien for aksjer ervervet ved arv eller gave, se emnet «Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave».

### 2.7.2 Inngangsverdi for skattyter som har bodd mindre enn 10 år i Norge

Skattyter som har bosatt seg i Norge etter fødselen og som har bodd mindre enn 10 år i Norge kan kreve at inngangsverdi for aksjer og andeler som vedkommende eide da skatteplikten som bosatt i Norge oppstod, fastsettes til markedsverdien på dette tidspunktet, jf. sktl. § 10-70 (6). Inngangsverdien etter denne regelen kan ikke settes høyere enn utgangsverdien. En slik alternativ inngangsverdi kan dermed ikke føre til eller øke et latent tapsfradrag

### 2.7.3 Oppgave over aksjer og andeler

Skattyter som påstår at bostedsskatteplikten til Norge er opphørt etter sktl. § 2-1 eller etter skatteavtale, må for det år skatteplikten påstås å være opphørt, legge ved selvangivelsen skjemaet «Gevinst og tap på aksjer og andeler ved utflytting» (RF-1141) for de aksjene og andelene som omfattes av skatteplikten. Skjemaet skal også leveres hvis skattekontoret fastsetter et annet tidspunkt for skattemessig utflytting enn det skattyter påstår. Har ikke skattyter beregnet gevinst/tap i oppgaven må skattekontoret fastsette gevinsten/tapet ved skjønn.

Tilsvarende oppgaveplikt gjelder for det år aksjer eller andeler er overført til ektefelle bosatt i utlandet.

## 2.8 Utsettelse med innbetaling av utlignet skatt

### 2.8.1 Generelt

Skattyteren kan på visse vilkår gis utsettelse med innbetaling av den skatt som utlignes på den latente gevinsten i forbindelse med utflyttingen, jf. sktl. § 10-70 (7) og FSFIN § 10-70-1. Tilsvarende gjelder hvor beskatning utløses ved overføring av aksjer mv. til ektefelle bosatt i utlandet. Når det er gitt utsettelse, kan retten til fortsatt utsettelse falle bort, se pkt. 2.9.

For at skattyter skal få utsettelse med innbetaling av utlignet skatt, er det et vilkår at han har levert en slik oppgave over aksjer og andeler som er nevnt under pkt. 2.7.3 og beregnet

gevinsten, jf. FSFIN § 10-70-1. Tilsvarende betingelse gjelder også når skattekontoret fastsetter et annet tidspunkt for skattemessig utflytting enn det skattyter påstår.

### 2.8.2 Sikkerhetsstillelse

Ved flytting til en annen EØS-stat som Norge har inngått folkerettslig overenskomst med om utlevering av opplysninger om skattyters inntekts- og formuesforhold og bistand til innfordring, gis det utsettelse med betalingen av skatten uten sikkerhetsstillelse. Tilsvarende gjelder hvor det utløses skatteplikt ved overføring av aksjer eller andeler til ektefelle som er bosatt i en slik stat. Norge har slike avtaler med følgende stater innen EØS-området

- Belgia
- Danmark
- Estland
- Finland
- Frankrike
- Hellas
- Island
- Italia
- Latvia
- Litauen
- Luxemburg
- Nederland
- Polen
- Slovenia
- Storbritannia
- Sverige
- Tsjekkia
- Tyskland
- Østerrike.

Ved flytting til Svalbard gis utsettelse med betalingen av skatten uten sikkerhetsstillelse.

Ved utflytting til alle andre land er det alltid et vilkår for utsettelse med innbetaling av utlignet skatt, at det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen, jf. sktl. § 10-70 (7). Tilsvarende gjelder hvor det utløses skatteplikt ved overføring av aksjer eller andeler til ektefelle bosatt i slikt land. Sikkerhetsstillelsen må tilsvare skatteforpliktelsen og kan skje i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller annen betryggende sikkerhet. Skattekontoret fastsetter kravet til sikkerhetsstillelse og hvor lang varighet den skal ha, jf. FSFIN § 10-70-1 (4).

## 2.9 Bortfall av retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten

### 2.9.1 Realisasjon innen fem år

Retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten faller bort hvis aksjene eller andelene realiseres innen fem år etter tidspunktet for opphør av bostedsskatteplikt etter intern rett eller skatteavtale.

### 2.9.2 Gaveoverføring innen fem år

Retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten faller bort hvis aksjene eller andelene overføres ved gave innen fem år til person/selskap som ikke er skattemessig bosatt/hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 10-70 (8). Dette gjelder også ved overføring mellom ektefeller mens begge er bosatt i utlandet.

### 2.9.3 Opphør av virksomhet i deltakerlignet selskap

Gjelder den utsatte beskatningen andeler i deltakerlignede selskaper, bortfaller retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten for disse andelene, hvis virksomheten i selskapet opphører, jf. sktl. § 10-70 (8). Dette vil være aktuelt hvor opphøret skjer før det er gått fem år etter at skatteplikten opphørte, jf. sktl. § 10-70 (9) bokstav c. Opphøret av virksomheten



får ikke betydning for den utsatte beskatning for gevinst på eventuelle andre andeler eller aksjer. Om opphør av virksomhet, se emnet «**Virksomhet – opphør av virksomhet**».

#### 2.9.4 Videre flytting

Hvis skattyter som har fått utsettelse med betalingen uten å stille sikkerhet, flytter videre til et annet land innen fem år etter at skatteplikten opphørte etter intern rett eller etter skatteavtale, må retten til fortsatt utsettelse vurderes på nytt. Flytter skattyter til en stat hvor rett til utsettelse med innbetaling av skatten er betinget av at det stilles betryggende sikkerhet, faller retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten bort, med mindre det stilles sikkerhet i samsvar med FSFIN § 10-70-1 (4), jf. FSFIN § 10-70-1 (3).

#### 2.9.5 Informasjonsplikt om bortfall av retten til utsettelse med betaling av skatten

Inntrer en hendelse som gjør at retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten faller bort, har skattyter plikt til å informere skattekontoret om dette innen to måneder etter at den betalingsutløsende hendelsen inntraff, jf. FSFIN § 10-70-1 (5). Skattyter kan opplyse om dette i skjemaet «Gevinst og tap på aksjer og andeler ved utflytting» (RF-1141).

#### 2.9.6 Endret beregning av skatt ved bortfall av retten til utsettelse

Faller retten til fortsatt utsettelse med betaling av skatten bort, kan skattyteren kreve å få redusert utlignet skatt som om gevinsten var fastsatt etter verdien på det tidspunkt retten til utsettelse med betalingen falt bort, jf. FSFIN § 10-70-2 (1). I disse tilfellene beregnes gevinsten etter reglene i sktl. § 10-70 (9) bokstav a, annet til fjerde punktum, se [pkt. 2.12](#).

### 2.10 Dokumentasjon for at vilkårene for fortsatt utsettelse med betaling av skatten er oppfylt

For skattyter som har rett til utsettelse med betaling av skatten er det i følge FSFIN § 10-70-1 (2) et vilkår for fortsatt utsettelse med betaling av skatten, at skattyteren innen 30. april i hvert av de påfølgende år etter utflyttingen dokumenterer

- hvor skattyteren har sitt skattemessige bosted, og
- at de aksjene eller andelene som det er gitt utsettelse med betalingen av skatten i forhold til, fremdeles er i behold.

Er det krevd utsettelse med innbetalingen av skatten i forbindelse med overføring av aksjer eller andeler til ektefelle bosatt i utlandet, må det dokumenteres at aksjene eller andelene er i behold hos ektefellen og hvor ektefellen har sitt skattemessige bosted. Dette gjelder også hvis ekteskapet har blitt oppløst etter at overføringen fant sted.

### 2.11 Bortfall av endelig skatteplikt

Skatteplikten for gevinst ved utflytting faller bort i følgende tilfeller

- hvis skattyter ikke har realisert aksjen eller andelen innen fem år etter at skatteplikten til Norge som bosatt etter intern rett eller etter skatteavtale opphørte, jf sktl. § 10-70 (9) bokstav c
- hvis skattyter igjen blir bosatt i Norge etter intern rett eller etter skatteavtale, jf. sktl. § 10-70 (9) bokstav d

Har det blitt beregnet latent gevinst ved overføring til ektefelle bosatt i utlandet, faller skatteplikten for gevinsten bort i følgende tilfeller

- hvis ektefellen ikke har realisert aksjen eller andelen innen fem år etter at overføringen fant sted
- hvis ektefellen blir bosatt i Norge etter intern rett eller etter skatteavtale
- hvis aksjene overføres tilbake til ektefellen bosatt i Norge

Er skatteplikten falt bort etter et av alternativene ovenfor, skal det foretas endring av ligning for utflyttingsåret/overføringsåret. Ved endret ligning faller tidligere beregnet latent gevinst/tap bort. Er det stilt sikkerhet, skal denne frigis.

## 2.12 Endret beregning av gevinst/tap ved realisasjon

### 2.12.1 Generelt

Realisasjon av aksjene eller andelene til en høyere verdi enn den verdi som ble lagt til grunn ved beregningen av den latente gevinsten, medfører ikke at det skal foretas omberegning av den fastsatte gevinsten.

Hvis aksjene/andelene realiseres til en lavere verdi enn den realisasjonsverdi (utgangsverdi) som er fastsatt i forbindelse med utflyttingen, kan skattyter kreve at utlignet skatt på aksjene blir redusert, slik at skatten beregnes på grunnlag av faktisk realisasjonsverdi, jf. sktl. § 10-70 (9) bokstav a. Utgangsverdien kan likevel ikke settes lavere enn inngangsverdien. Den alternative utgangsverdien kan dermed ikke føre til eller øke et tap. Den kan heller ikke benyttes ved gaveoverføringer, jf. sktl. § 10-70 (9) bokstav a fjerde punktum og pkt. 2.9.2. Korrigeringen gjennomføres ved endring av ligningen for utflyttingsåret/overføringsåret. Skattyter skal gi opplysninger i skjemaet «Gevinst og tap på aksjer og andeler ved utflytting» (RF-1141).

Er det grunnlag for reduksjon av den skatt som er utlignet i forbindelse med utflyttingen og skatten er innbetalt, skal for mye betalt skatt tilbakebetales, jf. FSFIN § 10-70-2 (1).

### 2.12.2 Korrigering for lavt eller ikke beskattet utbytte

Ved den alternative gevinstberegningen skal lavt eller ikke beskattet utbytte for de foregående fem år etter utflyttingen legges til utgangsverdien jf. sktl. § 10-70 (9) bokstav a tredje punktum. Ved realisasjon i 2012 vil det bare være aktuelt å korrigere for utbytte mottatt i 2008, 2009, 2010, 2011 og 2012 forut for realisasjonen. Skatt betalt av slikt utbytte i Norge eller annen stat skal da trekkes fra i skatten, jf. FSFIN § 10-70-2 (2) første punktum.

Som lavt beskattet utbytte regnes utbytte som er beskattet lavere enn to tredeler av den skatten som ville blitt utlignet dersom skattyteren var bosatt i Norge, jf. FSFIN § 10-70-2 (2) annet punktum. Ved beregningen av hvilken skatt som hadde påløpt om skattyter hadde vært bosatt i Norge, skal det tas hensyn til beregnet skjerming.

### 2.12.3 Eksempler på gevinstberegning

Inng. verdi	Verdi ved flytting	Latent gevinst/tap i Norge	Salgs- sum	Faktisk gevinst/tap i utlandet	Endelig gevinst/tap i Norge	Kommentarer
800	1 200	400	1 400	600	400	Verdistigning før utflytting beskattes
800	1 200	400	500	-300	0	Utgangsverdi kan ikke være lavere enn historisk kostpris – ingen beskatning av latent gevinst
800	500	-300	400	-400	-300	Utgangsverdi kan ikke settes lavere enn verdi ved utflytting. Fradraget er betinget av at det ikke er gitt fradrag i utlandet
800	500	-300	600	-200	-200	Fradraget skal begrenses til faktisk tap. Fradraget er betinget av at det ikke er gitt fradrag i utlandet
800	500	-300	900	100	0	Fradraget skal begrenses til faktisk tap, her er det ikke tap ved realisasjon

### 2.13 Kreditfradrag

Har skattyter realisert aksjer innenfor 5 års perioden og er beskattet for gevinst i bostedsstaten skal det gis fradrag for den utenlandske skatten i utlignet skatt etter sktl. § 10-70 (9) bokstav b. Det er bare den utenlandske skatten som gjelder den del av gevinsten som er beregnet etter de norske reglene som gir rett til kreditfradrag. Reglene om kreditfradrag i sktl. § 16-20 til § 16-28 gjelder så langt de passer. Om fradrag for skatt betalt i utlandet, se emnet «Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning», pkt. 4.

## Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet

- Sktl. § 2-1 (8), § 2-1 (10), § 2-3 (1) bokstav g, § 2-36 (3), § 5-15 (1) bokstav d og § 15-4 (9).
- FSFIN § 2-1.
- SSV § 3-5 (2).

### 1 Generelt

Dette emnet omfatter personer som mottar lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet. Dette gjelder både skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og skattytere som er skattemessig bosatt i utlandet.

- Dette kan være tilfelle for personer som blant annet arbeider i
- utenriktjenesten, og er ansatt i Utenriksdepartementet

- fredsstyrker og er ansatt i Forsvaret
- Norges Bank, se FIN 15. desember 2000 i Utv. 2001/195
- internasjonale organisasjoner eller institusjoner, og som er lønnet av den norske stat

## 2 Skattemessig bosted

### 2.1 Hovedregel

Personer som arbeider i utlandet med lønn fra den norske stat følger i utgangspunktet de generelle regler for om de skal anses skattepliktige som bosatt i Norge etter norsk intern rett eller ikke, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)».

### 2.2 Unntak, tjenestemenn i utenriktjenesten og i NATO

Utsendte utenriktjenestemenn som oppholder seg i utlandet i norsk statstjeneste, er etter norsk intern rett å anse som skattemessig bosatt i utlandet, jf. sktl. § 2-1 (8). 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.

Administrativt personell ved utenriksstasjon, skal også anses skattemessig bosatt i utlandet etter norsk intern rett, se sktl. § 2-1 (8).

Arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon (NATO) med fast tjenestested i utlandet, anses som skattemessig bosatt i utlandet, jf. sktl. § 2-1 (8) annet punktum. Spesialregelen omfatter bare personer som er ansatt i en stilling som er opprettet i medhold av NATO-traktaten og at arbeidet utføres for selve organisasjonen. Regelen omfatter bare militært personell. Operativt personell, soldater i tjeneste, vaktstyrker mv. omfattes ikke. For en nærmere gjennomgang av hvilke tjenestemenn som omfattes av spesialregelen, se FIN 21. januar 2010 i Utv. 2011/920.

Spesialreglene ovenfor gjelder selv om skattyteren etter de generelle reglene i sktl. § 2-1 skulle vært ansett skattepliktig som bosatt i Norge.

Spesialreglene omfatter ikke tjenestemannens ektefelle og barn. Det skattemessige bostedet for disse må vurderes etter de generelle reglene, se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)». Resultatet kan bli at tjenestemannen anses skattemessig bosatt i utlandet og ektefelle og barn i Norge.

## 3 Person skattemessig bosatt i Norge

### 3.1 Intern rett

#### 3.1.1 Hovedregel

I henhold til norsk intern rett vil personer som er skattemessig bosatt i Norge, som hovedregel være skattepliktige til Norge for all formue og inntekt, herunder inntekt av lønnsarbeid utført i utlandet, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 9.

Godtgjørelse som utbetales norske tjenestemenn i utlandet til dekning av økte levekostnader (utenlandstillegg), er skattefri, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav d.

#### 3.1.2 Inntekt, spesielt om fredsstyrker

For personer som tjenestegjør i fredsstyrker er følgende ytelser skattefrie

- tillegg som tilstås direkte fra FN/NATO (tillegget skal bl.a. kompensere kantinekostnader)
- godtgjørelse fra den norske stat til dekning av økte levekostnader, og
- frie besøksreiser til Norge

#### 3.1.3 Skattnedsettelse etter 1-årsregelen, generelt

Etter 1-årsregelen i sktl. § 2-1 (10) og FSFIN § 2-1 skal skattyter som er skattepliktig som bosatt i Norge, på visse vilkår gis delvis nedsettelse av skatt på lønnsinntekt fra den norske stat ved arbeid utenfor riket.

1-årsregelen er en regel om nedsettelse av skatt og ikke en regel om opphør av alminnelig skatteplikt.

Vilkårene for skattenedsettelse etter 1-årsregelen for lønn fra den norske stat er i hovedsak de samme som for annen lønn, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 9.1.2. Imidlertid er det noen særregler, se nedenfor. Nedsettelse av skatt på lønn fra den norske stat må beregnes særskilt.

For at skattyter skal få skattenedsettelse på lønnsinntekt fra den norske stat opptjent i utlandet må alle følgende vilkår være oppfylt

- utenlandsoppholdet må være et arbeidsopphold, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 9.1.4
  - skattyter må ha ett eller flere arbeidsopphold utenfor Norge, som hver er av minst 6 måneders varighet og som til sammen utgjør minst 12 måneder innenfor en periode på 30 måneder, se pkt. 3.1.6
  - Norge må ikke, i skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst, ha eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten, se pkt. 3.1.5
  - arbeidet må ikke hovedsakelig finne sted utenfor andre staters territorium og kontinentalsokler, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 9.1.8
- Lønn fra statlig foretak som driver forretningsvirksomhet omfattes ikke av den særlige regelen om å kunne se flere opphold i utlandet i løpet av en 30 måneders periode under ett, se sktl. § 2-1 (10) bokstav a. For slik lønn gjelder de ordinære reglene, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 9.

#### 3.1.4 Skattenedsettelse etter 1-årsregelen, om hva som er lønn fra den norske stat

Som lønn fra den norske stat regnes lønnsinntekt fra statlig forvaltning, forsvaret mv.

Lønn som faktisk utbetales av en privat arbeidsgiver, men av statlige midler øremerket til et bestemt antall personer til bestemte oppdrag, skal anses som lønn utbetalt fra den norske stat, se FSFIN § 2-1-2. Det er ikke tilstrekkelig at arbeidsgiver mottar tilskudd fra staten når tilskuddet ikke er øremerket bestemte stillinger.

#### 3.1.5 Skattenedsettelse etter 1-årsregelen, Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnen

Det kan ikke gis nedsettelse av skatt på lønnsinntekt fra den norske stat etter 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 for arbeid i land Norge har skatteavtale med. Dette innebærer at skattenedsettelse på lønn fra den norske stat bare vil være aktuelt i forhold til stater Norge ikke har skatteavtale med eller hvor skatteavtalen er suspendert. For lønn i anledning tjenester som er ytet i forbindelse med statlig forretningsdrift, har Norge normalt ikke eksklusiv beskatningsrett etter skatteavtalene.

#### 3.1.6 Skattenedsettelse etter 1-årsregelen, særregler om krav til oppholdets lengde

Arbeidsoppholdet utenfor Norge må vare minst tolv måneder. Skattyter med lønn fra den norske stat (unntatt statlig forretningsvirksomhet), kan legge sammen flere arbeidsopphold i utlandet i løpet av en 30 måneders periode forutsatt at hvert av oppholdene er på minst seks måneder. Skattenedsettelsen gis bare for de perioder skattyter arbeider i utlandet.

Seks-, tolv- og 30-månedersfristene regnes fra dato til dato, slik at oppholdet i utlandet regnes fra og med første hele kalenderdøgn utenfor Norge til og med siste hele kalenderdøgn utenfor Norge. Dette medfører at dagen for utreise og dagen for hjemkomst ikke skal regnes med ved beregningen av de nevnte frister.

Ved anvendelse av bestemmelsen om delvis skattenedsettelse på lønn fra den norske stat kan skattyter ved beregningen av seks- og tolv månedersperiodene ikke legge sammen arbeidsopphold utenfor riket med lønn fra den norske stat, med arbeidsopphold utenfor riket med lønn fra annen arbeidsgiver.

Kortvarige opphold i Norge avbryter ikke arbeidsoppholdet i utlandet. Om tillatt opphold i Norge, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 9.1.5. Det tillatte oppholdet i Norge kan ikke regnes med i seks- eller tolv månedersperioden når oppholdet avslutter et arbeidsopphold i utlandet.

### 3.1.7 Skattenedsettelse etter 1-årsregelen, særregler om gjennomføring av skattenedsettelse

Skattyter med lønn fra den norske stat (unntatt statlig forretningsvirksomhet) gis bare nedsettelse av skatt til kommune og fylkeskommune (men ikke toppskatt og fellesskatt til staten) på lønnsinntekt som er ervervet under utenlandsoppholdet, jf. sktl. § 2-1 (10) bokstav d. Trygdeavgift kan ikke nedsettes. Om trygdeavgift, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)». Skatt på formue og annen inntekt nedsettes ikke etter 1-årsregelen.

Gjennomføringen av skattenedsettelsen på lønnsinntekt som omfattes av 1-årsregelen skal skje ved at lønnsinntekten i utlandet skattlegges i Norge og at den samlede skatten settes ned med et beløp som tilsvarende delen av skatten til kommune og fylkeskommune som faller på lønnsinntekten i utlandet.

Beregningen av skattenedsettelsen skal skje etter de samme prinsipper som ved alternativ fordeling etter skatteavtalene, se emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», pkt. 3.

Regler om avkorting i personfradrag, i minstefradrag og av beløpsgrensene for toppskatt til staten og tidfesting av inntekt kommer ikke til anvendelse i forhold til 1-årsregelen om skattenedsettelse.

I den grad det er betalt skatt av lønnsinntekten i oppholdsstaten, kan dobbeltbeskatning avhjelpest etter bestemmelsene i sktl. §§ 16-20 til 16-28. Det kan ikke gis nedsettelse av skatt etter 1-årsregelen og kreditfradrag for skatt betalt i utlandet i samme inntekt.

## 3.2 Overenskomstskatteavtale

### 3.2.1 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 i NSA at det gjelder lønn under «utøvelse av offentligrettslige funksjoner». Dette vil imidlertid kunne være et vilkår i andre avtaler. I avtalen med USA utgjør imidlertid ikke formuleringen «utøvelse av offentligrettslige funksjoner» noe kvalifiserende tilleggskrav utover at tjenesten er ytet den utbetalende stat, se FIN 21. november 2006 i Utv. 2006/1754.

I de fleste skatteavtaler omfatter bestemmelsen om offentlig tjeneste ikke lønnsarbeid knyttet til det offentlige forretningsvirksomhet, se f.eks. NSA art. 19 nr. 3.

I henhold til NSA art. 19 nr. 2 skal lønn fra den norske stat bare kunne skattlegges i det land hvor arbeidet utføres, dersom mottakeren er skatteavtalemessig bosatt i denne staten og

- er statsborger av denne stat, eller
- ikke bosatte seg i denne stat utelukkende for å utføre arbeidet for den norske stat

### 3.2.2 Tjenestemenn i internasjonale organisasjoner

Om lønn utbetalt fra internasjonale organisasjoner, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)».

## 4 Person skattemessig bosatt i utlandet

### 4.1 Intern rett

#### 4.1.1 Inntekt, generelt

Skattyter som anses skattemessig bosatt utenfor Norge, 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 emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)».

#### 4.1.2 Inntekt, lønn fra den norske stat

Personer som anses skattemessig bosatt utenfor Norge, er skattepliktige til Norge for lønn fra den norske stat, se sktl. § 2-3 (1) bokstav g. Skatteplikten gjelder bare fellesskatt og toppskatt, jf. sktl. § 2-36 (3) og SSV § 3-5 (2).

Godtgjørelse som utbetales norske tjenestemenn i utlandet til dekning av økte levekostnader (utenlandstillegg), er skattefri, se sktl. § 5-15 (1) bokstav d.

Skattyter skal ved beregning av grunnlaget for fellesskatt til staten ha fradrag for alle kostnader knyttet til inntekter som skattlegges i Norge, samt for kostnader som ikke er knyttet til noen inntekt, etter de samme regler som for personer bosatt i Norge.

Minstefradrag beregnes av den skattepliktige lønnsinntekten og fratrekkes i grunnlaget for beregningen av fellesskatt til staten på denne.

#### **4.2 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». Om skatteavtalen med USA, se FIN 21. november 2006 i Utv. 2006/1754.

I de fleste skatteavtaler omfatter bestemmelsen om offentlig tjeneste ikke lønnsarbeid knyttet til det offentlige forretningsvirksomhet, se f.eks. NSA art. 19 nr. 3.

I henhold til NSA art. 19 nr. 2 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

#### **4.3 Klassefastsetting for person skattemessig bosatt utenfor Norge hele året**

##### **4.3.1 Diplomater mv.**

Ved skattlegging av diplomater og andre personer skattemessig bosatt i utlandet som må bo i utlandet på grunn av tjeneste i den norske stat, følges de samme regler for klasse som for personer bosatt i Norge ved beregning av skatt på lønn fra den norske stat, jf. sktl. § 15-4 (9).

Skattyter lignes i klasse 0 for eventuell stedbunden formue og inntekt i Norge.

##### **4.3.2 Andre personer som bor i utlandet**

Andre personer som bor i utlandet og som har lønn fra den norske stat, skal lignes i klasse 0 uten personfradrag. Fribeløpet i toppskatten skal beregnes i forhold til det antall hele og/eller påbegynte måneder (30-dagersperiode) i det året inntekten anses opptjent. Skattyter lignes i klasse 0 for eventuell stedbunden formue og inntekt her.

#### **5 Person skattemessig bosatt i Norge bare en del av året**

Om personer som er skattemessig bosatt i Norge bare en del av året, se emnet «[Utland – bosettelse i Norge en del av året](#)».

#### **6 Skattesatser**

##### **6.1 Person skattepliktig som bosatt i Norge**

For skattyter som er skattepliktig som bosatt i Norge, brukes de ordinære skattesatser på inntekt vedrørende lønnen fra den norske stat. Deretter foretas eventuell nedsettelse av skatt etter 1-årsregelen.

##### **6.2 Person skattemessig bosatt i utlandet**

Person skattemessig bosatt i utlandet skal ikke svare kommune-/fylkesskatt av lønnsinntekt fra den norske stat, se sktl. § 2-36 (3). Imidlertid skal det svares fellesskatt til staten av den alminnelige inntekt fastsatt med utgangspunkt i denne lønnen og toppskatt av personinntekten, se SSV § 3-5 (2). Personinntekt fastsettes hver for seg for lønn fra den norske stat for arbeid i utlandet og eventuell annen inntekt som er skattepliktig i Norge.

Om satsen for fellesskatt, se SSV § 3-5 (2), jf. § 3-2(2) annet strekpunkt.

Person skattemessig bosatt i utlandet kan ikke få skattenedsettelse etter 1-års regelen.

#### **7 Trygdeavgift**

Norske statsborgere ansatt i den norske stat er pliktig trygdet selv om de anses skattemessig bosatt utenfor Norge. Det skal derfor utlignes trygdeavgift på lønn som skattlegges etter SSV § 3-5 (2) etter de vanlige regler, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspong](#)».

## 8 Skattested

Om skattestedet for person skattepliktig som bosatt i Norge, se emnet «[Skattestedet](#)».

For person skattemessig bosatt i utlandet som har lønn fra den norske stat, skal fellesskatt til staten, trygdeavgift og eventuell toppskatt på slik lønn skrives ut i Skatt øst.

# Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt

- Sktl. § 2-3 (3), § 6-70 og § 6-71.
- Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petrsktl.).

## 1 Innledning

I dette emnet behandles

- standardfradrag, jf. sktl. § 6-70, som gjelder for arbeidstakere som har begrenset skatteplikt til Norge og for personer som blir skattepliktig som bosatt her
- reglene om fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold i Norge for personer med begrenset skatteplikt til Norge og for personer som blir skattepliktige som bosatt her
- den særlige fradragsregelen i sktl. § 6-71, som gjelder for personer bosatt innenfor EØS med begrenset skatteplikt til Norge

## 2 Standardfradrag

### 2.1 Hvem har krav på standardfradraget

#### 2.1.1 Generelt

Standardfradraget gjelder for arbeidstakere som tar opphold i Norge, og er skattepliktige hit etter

- sktl. § 2-1 (1) som bosatt. Fradraget kan da gis ved ligningen for de to første inntektsårene. Det er ikke et vilkår for rett til standardfradrag at oppholdet i Norge er midlertidig. Om når en person anses bosatt i Norge, jf. sktl. § 2-1 (1), se emnet «[Utland – allment om bosatt/hjemmehørende](#)». Fradrag gis selv om skattyter anses bosatt i et annet land i forhold til skatteavtale
- sktl. § 2-3 (1) bokstav d og (2), dvs. personer med begrenset skatteplikt til Norge. For personer med begrenset skatteplikt gjelder ikke begrensningen på to inntektsår.
- sktl. § 2-3 (1) bokstav h, dvs. sjøfolk med begrenset skatteplikt til Norge. Fradraget skal i disse tilfeller gis uavhengig av arbeidsoppholdets lengde. Se også emnet «[Sjøfolk](#)», eller
- petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, under forutsetning av at personen er utelukkende skattepliktig til Norge for arbeidsinntekt etter denne loven. Fradraget kan i disse tilfeller gis uavhengig av arbeidsoppholdets lengde.

#### 2.1.2 Overgang fra begrenset skatteplikt til skatteplikt som bosatt

Hvis skattyter går over fra å være begrenset skattepliktig hit til å bli skattepliktig hit som bosatt, kan det gis standardfradrag ved ligningen for de to første inntektsårene fra og med det år skattyter anses skattepliktig som bosatt etter norsk internrett. Dette gjelder selv om det i de tidligere år er gitt standardfradrag som følge av at skattyteren har vært begrenset skattepliktig hit.

#### Eksempel

*En person flytter til Norge i august i år 1. I år 1 er han begrenset skattepliktig til Norge. 1. januar i år 2 blir han skattepliktig som bosatt.*

*Personen kan kreve standardfradrag ved ligningen for år 1, som begrenset skattepliktig.*



Ved ligningen for år 2 og 3 kan han også kreve standardfradrag, men da som bosatt. Fra og med år 4 opphører retten til standardfradrag.

Om grensegjengere, se emnet «Grensegjengere».

## 2.2 Fradragets størrelse

Standardfradraget er 10 % regnet av den arbeidsinntekt som inngår i grunnlaget for minstepfradrag, se emnet «Minstepfradrag». Fradraget kan ikke settes høyere enn 40 000 kroner.

For personer med begrenset skatteplikt skal inntekter som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) bokstav e og f, f.eks. styrehonorar, ikke inngå i grunnlaget for beregning av standardfradraget.

Introduksjonsstønning til nyankomne innvandrere etter kap. 3 i lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning og norskopplæring for nyankomne innvandrere (introduksjonsloven) anses ikke som arbeidsinntekt og inngår derfor ikke i grunnlaget for beregning av standardfradrag.

## 2.3 Hvilke fradrag omfattes ikke av standardfradraget

I tillegg til standardfradraget kan det gis følgende inntektsfradrag/fradrag i skatt når vilkårene for øvrig er oppfylt

- minstepfradrag
- særskilt fradrag for sjøfolk
- fradragsberettiget tilskudd til norsk offentlig eller privat pensjonsordning i arbeidsforhold
- fradragsberettiget fagforeningskontingent
- fremførbart godtgjørelsesfradrag i skatt på aksjeutbytte, jf. overgangsregel til sktl. § 10-12, og
- kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt til utlandet.

## 2.4 Hvilke fradrag standardfradraget erstatter

Andre fradrag enn de som er nevnt ovenfor, faller bort når det gis standardfradrag. De mest aktuelle fradragene som bortfaller er

- fradrag for faktiske kostnader av den art som inngår i minstepfradraget
- fradrag for arbeidsreise
- merkostnader ved opphold utenfor hjemmet, herunder kost, losji og besøksreiser. Dette gjelder også fradrag etter EØS-pendlerreglene, se emnet «Merkostnader – EØS-pendlere».
- gjeldsrenter, herunder fradrag for tillagt fordel ved rimelige lån i arbeidsforhold
- fradragsberettiget underholdsbidrag
- særfradrag for uførhet og sykdomskostnader
- skattefradrag for pensjonsinntekt
- skattefradrag for sparebeløp i boligspareordningen for ungdom (BSU)
- foreldrefradrag
- innbetaling til individuell pensjonsavtale (IPS) etter skatteloven
- underskudd i virksomhet
- tap ved realisasjon av aksjer
- særskilt fradrag for fiskere
- inntektsfradrag for utenlandsk skatt
- fradrag for gave til visse organisasjoner

## 2.5 Valgrett

### 2.5.1 Person skattepliktig som bosatt i Norge

Personer som er skattepliktig som bosatt i Norge etter intern rett, se emnet «Utland – allment om bosatt/hjemmehørende», kan velge mellom standardfradrag og fradrag for de faktiske kostnader som inngår i standardfradraget. Velges standardfradrag, må dette gjelde begge ektefellene. Om fordeling av kostnader mellom ektefellene når de velger

fradrag for faktiske kostnader, se emnet «**Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere**».

#### 2.5.2 *Person som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge*

Utenlandske arbeidstakere som har begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d og (2), kan i stedet for standardfradrag velge å kreve fradrag for følgende kostnader knyttet til den lønnsinntekt som beskattes i Norge

- fradrag for faktiske kostnader av den art som inngår i minstefradraget som et alternativ til minstefradraget
- fradrag for arbeidsreise
- merkostnader ved opphold utenfor hjemmet, herunder kost, losji og besøksreiser dersom vilkårene for øvrig er oppfylt
- gjeldsrenter på lån knyttet til fast eiendom som skattyteren eier i Norge under forutsetning av at gjeldsrentene ikke dekkes av inntekter av den faste eiendommen

#### 2.5.3 *Utenlandske sokkelarbeidere*

Utenlandske sokkelarbeidere (bosatt innenfor eller utenfor EØS) som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, kan velge mellom standardfradrag og å bruke nettometoden på utgiftsgodtgjørelser/naturallytelser til dekning av kost og besøksreiser dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

#### 2.5.4 *Unntak, utenlandske sjøfolk*

Sjøfolk som bare er begrenset skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav h, skal ha standardfradrag, jf. sktl. § 6-70 (1) bokstav c. De kan ikke velge fradrag for faktiske kostnader.

### **3 Forholdet mellom standardfradrag og fradrag for merkostnader ved overnatting utenfor hjemmet**

#### **3.1 Generelt**

Ved arbeidsopphold utenfor hjemmet må det skilles mellom yrkesreise/yrkesopphold på den ene side og besøksreise/pendleropphold på den annen side av hensyn til fradragsretten for kostnader og den skattemessige behandling av utgiftsgodtgjørelse og naturallytelser vedrørende

- kost, småutgifter og losji, og
- reisekostnader mellom sted for arbeidsopphold og hjemmet

Om skillet mellom yrkesopphold/pendleropphold og mellom yrkesreise/besøksreise, se emnet «**Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser**».

Om de særlige regler for fri transport mellom helikopterbase på land og plattform på norsk kontinentalsokkel, se emnet «**Sokkelarbeidere**», pkt. 2.3.2.

#### **3.2 Skattyter som er på yrkesreise med overnatting (yrkesopphold) utenfor hjemmet**

##### **3.2.1 Fradragsrett for merkostnader**

Skattyter som er på yrkesreise med overnatting utenfor hjemmet, har krav på fradrag for merkostnader under yrkesoppholdet. Det er også fradragsrett for kostnader til reise hjem, når reisen er en yrkesreise.

Fradragsretten på yrkesreise gjelder uavhengig av om skattyterens hjem er i Norge eller om hjemmet er i utlandet i eller utenfor EØS-området.

Det gis ikke fradrag for kostnader til yrkesreise/yrkesopphold, når skattyter får standardfradrag ved ligningen.

Nærmere om vilkårene for fradrag og størrelsen av fradrag for yrkesreise/yrkesopphold, se emnene om merkostnader.

##### **3.2.2 Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader i forhold til hjemmet**

Godtgjørelse til dekning av kost, losji og reise hjem på yrkesreise med overnatting utenfor hjemmet, behandles som hovedregel etter nettometoden uavhengig av om hjemmet er i

eller utenfor EØS-området. Dette gjelder selv om skattyteren får standardfradrag ved ligningen.

Slik godtgjørelse utbetalt til bokføringspliktig skattyter innenfor vedkommendes virksomhet, skal inntektsføres i regnskapet og behandles som en del av bruttoinntekten. Fradrag gis for faktiske kostnader såfremt vilkårene for dette foreligger.

### 3.2.3 *Naturalytelse som dekker merkostnader i forhold til hjemmet*

Naturalytelse som bare dekker fradragsberettigede merkostnader, se ovenfor, er ikke skattepliktig. Dette gjelder også for bokføringspliktige. Dette gjelder selv om skattyteren får standardfradrag ved ligningen.

## 3.3 *Skattyter som arbeider i Norge og pendler til bolig i Norge*

### 3.3.1 *Fradragsrett for merkostnader i forhold til et norsk hjem*

Skattyter vil ved pendleropphold i Norge utenfor sitt norske hjem, ha krav på fradrag for merkostnader til kost, losji og besøksreiser hjem på vanlig måte i forhold til sitt norske hjem, se emnene om merkostnader og emnet «**Bosted – skattemessig bosted**». Fradraget vil inngå i standardfradraget dersom dette benyttes, jf. [pkt. 2.5](#).

### 3.3.2 *Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader i forhold til et norsk hjem*

I de tilfeller hvor arbeidsgiver yter godtgjørelse til dekning av merkostnader ved pendleropphold i Norge utenfor det norske hjemmet, behandles i utgangspunktet godtgjørelsen etter nettometoden ved ligningen, se emnene om merkostnader og emnet «**Utgiftsgodtgjørelse**».

Nettometoden for utgiftsgodtgjørelse til dekning av kostnader til kost, losji og besøksreise til hjemmet, gjelder likevel ikke for pendlere som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen for vedkommende inntektsår, se FSFIN § 5-11-1 (2). Godtgjørelsen er da skattepliktig arbeidsinntekt med bruttobeløpet. Dette gjelder både for personer som anses skattemessig bosatt i Norge og for personer som er begrenset skattepliktige her. Det gis i slike tilfeller ikke fradrag i alminnelig inntekt for merkostnadene i tillegg til standardfradraget.

### 3.3.3 *Naturalytelse som dekker kostnader i forhold til et norsk hjem*

Har skattyter fri kost under et pendleropphold (ikke yrkesopphold) skal vedkommende skattlegges for kostbesparelsen. Derimot skal skattyter ikke skattlegges for verdien av fritt losji dersom vedkommende ville hatt fradragsrett dersom han hadde betalt losjikostnadene selv.

For skattyter som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen for vedkommende inntektsår, beskattes verdien av fri kost, fritt losji og/eller fri besøksreise alltid som lønn. Dette gjelder både for personer som anses skattemessig bosatt i Norge og for personer som er begrenset skattepliktige her. Det gis i slike tilfeller ikke fradrag for merkostnader i alminnelig inntekt i tillegg til standardfradraget.

Om behandling av sokkelarbeidere, se emnet «**Sokkelarbeidere**».

## 3.4 *Skattyter som arbeider i Norge og pendler til bolig i annen EØS-stat*

### 3.4.1 *Fradragsrett for merkostnader i forhold til et utenlandsk hjem i en annen EØS-stat*

Skattyter som pendler til sitt virkelige hjem i en annen EØS-stat, kan kreve fradrag for merkostnader til kost, losji og besøksreise til hjemmet ved å bo utenfor det virkelige hjemmet i den andre EØS-staten, se emnet «**Merkostnader – EØS-pendlere**». Kostnadene vil inngå i standardfradraget dersom dette benyttes, jf. [pkt. 2.5](#).

### 3.4.2 *Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader i forhold til et utenlandsk hjem i en annen EØS-stat*

I de tilfeller hvor arbeidsgiver yter godtgjørelse til dekning av merkostnader til kost, losji og besøksreiser ved pendleropphold i Norge utenfor det virkelige hjem i annen EØS-stat og skattyter har fradragsrett for merkostnadene, se ovenfor, behandles i utgangspunktet

godtgjørelsen etter nettometoden ved ligningen, se emnet «**Merkostnader – EØS-pendlere**» og emnet «**Utgiftsgodtgjørelse**».

Nettometoden gjelder likevel ikke for utgiftsgodtgjørelse til dekning av slike kostnader, dersom skattyter får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen for vedkommende inntektsår, se FSFIN § 5-11-1 (2). Godtgjørelsen er da skattepliktig arbeidsinntekt med bruttobeløpet. Dette gjelder både for personer som anses skattemessig bosatt i Norge og for personer som er begrenset skattepliktige her. Det gis i slike tilfeller ikke fradrag i alminnelig inntekt for merkostnader i tillegg til standardfradraget.

Dette gjelder selv om godtgjørelsen til besøksreiser er utmålt for å dekke merkostnader i forhold til et norsk hjem, mens skattyter velger å kreve fradrag for merkostnader i forhold til sitt hjem i en annen EØS-stat.

#### 3.4.3 *Naturalytelse som dekker kostnader ved fravær fra et utenlandsk hjem i en annen EØS-stat*

Har skattyter fri kost under et pendleropphold (ikke yrkesopphold) skal vedkommende skatlegges for kostbesparelsen. Derimot skal skattyter ikke skatlegges for verdien av fritt losji dersom vedkommende ville hatt fradragsrett dersom han hadde betalt losjikostnadene selv.

For skattyter som får standardfradrag for utenlandske arbeidstakere ved ligningen for vedkommende inntektsår, beskattes verdien av fri kost, fritt losji eller fri besøksreise likevel alltid som brutto lønn. Dette gjelder både for personer som anses skattemessig bosatt i Norge og for personer som er begrenset skattepliktige her. Det gis i slike tilfeller ikke fradrag for merkostnader i alminnelig inntekt.

Om behandling av sokkelarbeidere, se emnet «**Sokkelarbeidere**».

### 3.5 **Skattyter som arbeider i Norge og pendler til bolig i en stat utenfor EØS-området**

#### 3.5.1 *Fradragsrett for merkostnader i forhold til et utenlandsk hjem i en stat utenfor EØS-området*

Skattyter som er skattepliktig til Norge som bosatt etter sktl. § 2-1 (1), eller har begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d, § 2-3 (2) eller petroleumsskatteloven, har i utgangspunktet ikke rett til fradrag for merkostnader i forbindelse med arbeidsopphold i Norge som ikke er yrkesopphold borte fra sitt utenlandske hjem, når hjemmet ligger i en stat utenfor EØS-området.

#### 3.5.2 *Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader i forhold til et utenlandsk hjem utenfor EØS-området*

Yter arbeidsgiver godtgjørelse til dekning av merkostnader til kost og losji under arbeidsopphold i Norge som ikke er yrkesopphold, og/eller refunderer billett-kostnader til besøksreiser til et hjem utenfor EØS-området, er godtgjørelse skattepliktig i sin helhet som lønn. Det gis i slike tilfeller ikke fradrag i alminnelig inntekt for merkostnader.

Skattyter som er pendler og har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d og § 2-3 (2) eller petroleumsskatteloven, kan imidlertid velge enten

- å bruke standardfradrag og beskattes for utgiftsgodtgjørelsen med bruttobeløpet, eller
- ikke å bruke standardfradrag, men i stedet bruke nettometoden på utgiftsgodtgjørelse som dekker kostnader til kost, losji og besøksreise.

Dette innebærer at ved gjennomføring av nettometoden, sammenlignes arbeidsgivers utgiftsgodtgjørelse med skattyters merkostnader til kost, losji og besøksreise selv om det ikke foreligger direkte fradragsrett for disse. I slike tilfeller er eventuelt overskudd på godtgjørelsen skattepliktig. Eventuelt underskudd på godtgjørelsen er ikke fradragsberettiget. 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.

Skattytere som er skattepliktig som bosatt i Norge, kan ikke velge å bruke nettometoden som beskrevet ovenfor.

3.5.3 *Naturalytelse som dekker kostnader i forhold til et utenlandsk hjem utenfor EØS-området*  
Har skattyter fri kost under et arbeidsopphold i Norge som ikke er yrkesopphold, skal vedkommende skattlegges for verdien av fri kost. Videre skal skattyteren skattlegges for verdien av fritt losji og fri besøksreise til hjemmet.

Skattyter som er pendler og har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d, (2) eller petroleumsskatteloven, kan imidlertid velge enten

- å bruke standardfradrag og beskattes for verdien av fritt losji og besøksreise, eller
- ikke å bruke standardfradrag, men i stedet ikke bli beskattet for verdien av fritt losji og besøksreise

Skattyter skal uansett enten ha tillegg for fri kost eller kostbesparelse (samme beløp).

Om behandling av sokkelarbeidere, se emnet «[Sokkelarbeidere](#)».

### 3.6 *Skattyter som har arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge*

Om fradragsrett for skattyter som har arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge, se emnet «[Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge](#)».

## 4 Særskilt fradragsrett for person bosatt innenfor EØS-området som ikke er skattepliktig som bosatt i Norge

### 4.1 *Generelt*

Personlig skattyter bosatt innenfor EØS-området med begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3, kan på visse vilkår kreve fradrag som om skatteplikten gjaldt all inntekt og formue, jf. sktl. § 6-71. Personer som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven kan også kreve fradrag etter sktl. § 6-71 dersom vilkårene for øvrig er oppfylt, se FIN 9. januar 2006 i Utv. 2006/332. Fradragsretten omfatter alle ordinære fradrag, se [pkt. 4.2](#).

Fradragsretten omfatter også gjeldsrenter, men vilkårene er noe annerledes enn for ordinære fradrag. Skattyter som krever fradrag for gjeldsrenter, blir skattepliktige for finansinntekter, se [pkt. 4.3](#).

### 4.2 *Ordinære fradrag*

Fradragsretten omfatter i utgangspunktet alle ordinære fradrag etter skattelovens alminnelige regler, jf. sktl. § 6-71 (1). Dette innebærer bl.a. at personfradrag og minstefradrag mv. ikke skal avkortes.

Fradrag etter denne regelen er betinget av at hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt av arbeid, virksomhet eller pensjon beskattes i Norge. Er minst 90 % av inntekten beskattet i Norge, kan det legges til grunn at vesentlighetskravet er oppfylt, se Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kap. 9.5.1.1.

Sammenligningsgrunnlaget er i utgangspunktet skattyters inntekt før fradrag i de ulike land. Den norske delen av sammenligningsgrunnlaget fastsettes på samme måte som ved fastsetting av personinntekt etter sktl. kap. 12. Den utenlandske delen av sammenligningsgrunnlaget fastsettes etter tilsvarende prinsipper.

Ektefellenes samlede inntekt legges til grunn ved vurderingen av om hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt beskattes i Norge.

Samboere er i utgangspunktet ikke likestilt med ektefeller ved anvendelsen av sktl. § 6-71 (1). Kreves fradrag for kostnader der samboere etter ordinære fradragsregler skal ses under ett, må samboers inntekt tas i betraktning ved vurderingen av om en tilstrekkelig del av den samlede inntekten er skattepliktig i Norge. Dette vil for eksempel gjelde krav om foreldrefradrag for samboere med felles barn, se FIN 17. februar 2006 i Utv. 2006/489.

### 4.3 *Frdrag for gjeldsrenter og skatteplikt for finansinntekter*

#### 4.3.1 *Frdrag for gjeldsrenter*

Frdrag for alle gjeldsrenter er betinget av at hele eller tilnærmet hele skattyterens samlede inntekt (globalinntekt) beskattes i Norge det aktuelle inntektsår. Er minst 90 % av inntekten beskattet i Norge, kan det legges til grunn at vesentlighetskravet er oppfylt, se Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 11.4.3.1.

Sammenligningsgrunnlaget er i utgangspunktet skattyters totale inntekt før fradrag i de ulike land. Den norske delen av sammenligningsgrunnlaget er brutto inntekter som er skattepliktige i Norge etter sktl. § 2-3. Ved fastsettingen av den utenlandske delen av sammenligningsgrunnlaget må det anvendes samme inntektsbegrep som i norsk rett.

Det gis ikke fradrag for gjeldsrenter, når skattyteren får standardfradrag ved ligningen.

Skattyter som krever fradrag for gjeldsrenter med hjemmel i sktl. § 6-71, må dokumentere at vilkårene for fradrag er oppfylt.

Har skattyter inntekt av virksomhet eller fast eiendom i utlandet som er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale, skal fradraget for gjeldsrenter begrenses på samme måte som for personer bosatt i Norge, jf. sktl. § 6-91.

Ved anvendelsen av skatteloven § 6-91 skal personer med begrenset skatteplikt til Norge likestilles med personer som er bosatt i Norge etter både intern rett og skatteavtale. Dette betyr at fradraget for gjeldsrenter bare skal begrenses når skattyter har fast eiendom eller virksomhet i et land som Norge har en skatteavtale med som anvender fordelingsmetoden for å unngå dobbeltbeskatning.

For skattyter som har fast eiendom eller virksomhet i sitt hjemland gjelder følgende:

- Skattyter fra Belgia, Bulgaria, Italia, Malta, Portugal eller Tyskland som har fast eiendom eller virksomhet i sitt hjemland og ikke har skattepliktig formue i Norge, har ikke rett til rentefradrag i Norge. Alle rentene vil bli fordelt til fradrag i utlandet etter skatteloven § 6-91.
- Skattyter fra Belgia, Bulgaria, Italia, Malta, Portugal eller Tyskland som både har fast eiendom eller virksomhet i sitt hjemland og skattepliktig formue i Norge i form av fast eiendom eller virksomhet som drives gjennom et fast driftssted her, har rett til et forholdsmessig rentefradrag.
- Skattyter fra øvrige EØS-land som har fast eiendom eller virksomhet i sitt hjemland har rett til fullt rentefradrag i Norge.

Har skattyter fast eiendom eller virksomhet i et annet land enn sitt hjemland, skal fradraget for gjeldsrenter begrenses når den faste eiendommen eller virksomheten ligger i et land som Norge har en skatteavtale med som anvender fordelingsmetoden for å unngå dobbeltbeskatning. I tillegg til Belgia, Bulgaria, Italia, Malta, Portugal eller Tyskland gjelder dette for: Barbados, Benin, Bosnia Hercegovina, Brasil, Egypt, Elfenbenskysten, Filippinene, Indonesia, Israel, Jamaica, Kenya, Kina, Kroatia, Malaysia, Marokko, Nederlandske Antiller, Pakistan, Serbia, Sri Lanka, Sør-Korea, Trinidad og Tobago, Tunisia, Tyrkia, USA, Zambia og Zimbabwe.

Skattytere fra samtlige EØS-land som ikke har fast eiendom eller virksomhet i utlandet, har rett til fullt rentefradrag i Norge.

Oppfyller ikke skattyter 90 % kravet, men har gjeldsrenter til fremme av virksomhet som er skattepliktig i Norge, gis likevel fradrag for disse gjeldsrentene, jf. sktl. § 6-40 (4).

#### 4.3.2 Skatteplikt for finansielle inntekter

En skattyter med begrenset skatteplikt som krever fradrag for gjeldsrenter etter samme regler som for bosatte, skal beskattes for renteinntekter og andre finansielle inntekter med kilde i Norge, se sktl. § 2-3 (3). Skatteplikten omfatter renteinntekter og andre finansielle inntekter fra en debitor som er bosatt eller hjemmehørende i Norge, eller som har fast driftssted her. Det er en forutsetning at skatteavtalen gir Norge adgang til å beskatte renteinntekten.

# Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning

- Sktl. § 2-37 (4), § 6-15, § 16-20 til § 16-28 og § 16-30 til § 16-33.
- FFSFIN § 16-28.
- Sk. nr. 13/1997 (Utv. 1997/644).
- FSSKD § 16-30.

## 1 Innledning

### 1.1 Når foreligger dobbeltbeskatning

Internasjonal juridisk dobbeltbeskatning foreligger når en skattyter illegges sammenlignbare skatter på samme inntekt eller samme formue i to (eller flere) land for samme inntektsperiode. Disse vilkårene må i utgangspunktet være oppfylt når det gjelder anvendelsen av de alminnelige kreditreglene i skatteloven § 16-20 flg. Det er imidlertid gitt adgang til frem- og tilbakeføring av kreditfradrag etter nærmere regler i sktl. § 16-22.

Et norsk selskap som eier minst 10 % i et utenlandsk datterselskap og mottar skattepliktig utbytte kan kreve fradrag for både kildeskatt på aksjeutbytte og forholdsmessig andel av underliggende selskapsskatt som er betalt av datterselskapet når vilkårene for øvrig er oppfylt, se [pkt. 5](#).

### 1.2 Generelt om forebygging av dobbeltbeskatning

Personer som er skattepliktig som bosatt og selskaper eller andre innretninger som er hjemmehørende i Norge, er skattepliktige hit for hele sin formue og inntekt etter norsk intern rett (globalskatteplikt), jf. sktl. § 2-1 (1), (7) og (9), 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. Dobbeltbeskatningen forebygges i Norge både gjennom regler i internretten og i skatteavtalene.

Internasjonal dobbeltbeskatning kan forebygges på følgende måter:

- Fordelingsmetoden (unntaksmetoden) innebærer at inntekten eller formuesposten bare skal beskattes i ett av landene, se [pkt. 2](#). Om anvendelse av progresjonsforbehold, se [pkt. 2.2](#).
- Den alternative fordelingsmetoden innebærer at den utenlandske inntekten medregnes i beskatningsgrunnlaget, men at den beregnede skatten skal settes ned med et beløp som tilsvarer den forholdsmessige del av skatten som faller på utenlandsinntekten, se f.eks. NSA art. 25 nr. 5 b og c, se [pkt. 3](#).
- Kreditmetoden innebærer at begge land kan beskatte inntekten eller formuen, og at skattyter kan kreve at skatt som er betalt i utlandet kommer til fradrag i skatt (kreditfradrag) i det land skattyter er skattemessig bosatt eller hjemmehørende. Fradraget i skatt i det enkelte inntektsår kan ikke overstige den del av norsk skatt som faller på den inntekten/formuen som er beskattet i utlandet. Se [pkt. 4](#) og [pkt. 5](#).
- Det gis fradrag i norsk inntekt for den utenlandske skatten, se [pkt. 6](#).

### 1.3 Intern rett

Intern rett har følgende regler for å forebygge dobbeltbeskatning

- sktl. § 2-1 (10). 1-årsregelen for lønnsinntekt, se emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», [pkt. 9](#)
- sktl. § 16-20 til § 16-29. Fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat (kreditmetoden), se [pkt. 4](#)
- sktl. § 16-30 til § 16-33. Fradrag i norsk skatt ved skatlegging av utbytte mv. fra utenlandsk datterselskap, se [pkt. 5](#)
- sktl. § 2-37 (4). FIN kan samtykke i at person skattepliktig som bosatt/selskap hjemmehørende i Norge med minst 95 % eierandel i utenlandsk aksjeselskap anses som

- direkte eier av tilsvarende andel av selskapets eiendommer og anlegg i utlandet, se emnet «**Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)**», pkt. 17.3
- sktl. § 6-15. Fradrag i inntekt for utenlandsk skatt, se pkt. 6
- sktl. § 2-35. Om formue og inntekt som skattlegges på Svalbard, se emnet «**Svalbard**»
- FSVIN § 16-29-20 til § 16-29-25 Den alternative fordelingsmetoden, se pkt. 5.2.1

#### 1.4 Skatteavtale

Skatteavtalene har regler som fordeler beskatningsretten mellom landene. Skatteavtalene har også regler om hvordan man skal unngå dobbeltbeskatning.

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 formuen/inntekten. Etter mange skatteavtaler innebærer dette at inntekten ikke skal hensyntas ved beskatning i Norge. Etter noen skatteavtaler kommer den alternative fordelingsmetoden direkte til anvendelse. Dette gjelder bl.a. NSA og skatteavtalene med Australia (art. 19 nr. 1, jf. art. 23 nr. 2 b), Canada (art. 19 nr. 1 a, jf. art. 24 nr. 2 b) og Sveits (art. 19 nr. 1 a, jf. art. 23 nr. 1 b).

Andre skatteavtaler inneholder et progresjonsforbehold som innebærer at den alternative fordelingsmetoden også skal anvendes i disse avtalene. Dette gjelder bl.a. avtalene med Spania (art. 19 nr. 1 a, jf. art. 24 b), Storbritannia (art. 19 nr. 1 a, jf. art. 28 nr. 2 b) og Tyskland (art. 19 nr. 1 a, jf. art. 23 nr. 1 d).

I flere andre tilfeller har skatteavtalene formuleringen at en inntekt «kan»/«kan også» beskattes i en av statene. Slike bestemmelser hindrer ikke den andre staten fra å foreta beskatning av denne inntekten. I disse tilfellene er det avtalens bestemmelser om hvilken metode som skal anvendes for å unngå dobbeltbeskatning som sier hvordan dobbeltbeskatning skal unngås, jf. NSA art. 25. De aktuelle metodene som anvendes for å unngå dobbeltbeskatning er fordelingsmetoden, den alternative fordelingsmetoden og kreditmetoden.

De fleste av Norges skatteavtaler bygger i hovedsak på kreditmetoden. De avtaler som er trådt i kraft før 1992 bygger i hovedsak på fordelingsmetoden fra norsk side (men ikke alltid fra den annen stats side). Etter noteveksling har Norge i en del av disse avtalene senere gått over til kreditmetoden som hovedmetode. De skatteavtaler som bygger på fordelingsmetoden, inneholder også bestemmelser om anvendelse av kreditmetoden for visse typer inntekter.

## 2 Fordelingsmetoden (unntaksmetoden)

### 2.1 Generelt

Fordelingsmetoden anvendes bare i skatteavtalene. Den innebærer at bostedsstaten unnlater å ta med i sitt beregningsgrunnlag den inntekt og/eller formue som etter skatteavtalen kan beskattes i den annen stat.

Norge har inntatt et såkalt progresjonsforbehold i de avtaler som bygger på fordelingsmetoden. FIN har gitt anvisning på at progresjonsforbeholdet skal anvendes på lønnsinntekt, se nedenfor.

### 2.2 Særlig om lønnsinntekt

I skatteavtaler som anvender fordelingsmetoden som hovedmetode for å unngå dobbeltbeskatning, skal progresjonsforbeholdet anvendes på lønnsinntekt. Dette skal skje ved at man anvender den alternative fordelingsmetoden på lønnsinntekt som er unntatt norsk beskatning, se FSVIN § 16-29-20 (1) bokstav a nr. 2. Lønnsinntekt som kan beskattes i utlandet, skal da medregnes i beskatningsgrunnlaget, men den beregnede skatten skal settes ned med et beløp som tilsvarer den forholdsmessige del av skatten som faller på utenlandsinntekten.

Av de skatteavtaler som anvender fordelingsmetoden på lønnsinntekt i privat tjeneste, er det bare avtalen med Malaysia som ikke inneholder noe progresjonsforbehold. (Fordelingsmetoden gjelder bare lønnsinntekt som er beskattet i Malaysia.) I noen avtaler som bygger på kreditmetoden, gjelder progresjonsforbeholdet for lønn i offentlig tjeneste, se



bl.a. skatteavtalene med Spania art. 24 b), Storbritannia art. 28 nr. 2 b) og Tyskland art. 23 nr. 1 d).

### 2.3 Subsidiær beskatningsrett

Hvis den stat som etter avtalen er tillagt beskatningsretten på et område ikke benytter seg av denne retten, vil den andre staten som hovedregel ikke ha rett til å beskatte inntekten, selv om internrettslig hjemmel foreligger.

Om et tilfelle som gjaldt skatteavtalen med USA og fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i et amerikansk selskap, jf. sktl. § 9-4 nr. 1 og 2, se HRD i Utv. 2011/1087 (Rt. 2011/755 (Kistefos)). Høyesterett kom til at USA etter skatteavtalen hadde rett til å beskatte en aksjegevinst. Skatteavtalen kunne ikke forstås slik at manglende intern beskatningshjemmel i USA medførte at Norge fikk beskatningsretten. En etterfølgende korrespondanse mellom amerikanske og norske myndigheter medførte heller ikke at avtalen kunne forstås slik.

I noen skatteavtaler er det imidlertid særskilte bestemmelser om subsidiær beskatningsrett, se blant annet i NSA art. 26 nr. 2 og 3, samt i skatteavtalene med Storbritannia art. 33 nr. 1 og Tyskland art. 15 nr. 3.

NSA inneholder i art. 26 nr. 2 en generell regel om subsidiær beskatningsrett. Denne regel gir bostedsstaten adgang til å beskatte inntekter og formue som etter avtalen er tillagt den annen stat, når denne staten på grunn av sin lovgivning ikke tar opp inntekten eller formuen til beskatning. NSA art. 26 nr. 3 inneholder en særregel om subsidiær beskatningsrett for situasjoner der beskatningsretten til visse inntekter etter avtalen er lagt til bostedsstaten, og denne ikke har internrettslig hjemmel til å beskatte.

## 3 Den alternative fordelingsmetoden

### 3.1 Generelt

I nyere skatteavtaler anvender Norge kreditmetoden som hovedmetode for å unngå dobbeltbeskatning. For inntekt som etter skatteavtalen «bare skal kunne» beskattes i det andre landet, anvender Norge enten fordelingsmetoden eller den alternative fordelingsmetoden. I noen skatteavtaler er det gitt direkte anvisning på at den alternative fordelingsmetoden skal anvendes for å unngå dobbeltbeskatning på inntekt som «bare skal kunne» beskattes i det andre landet, f.eks. NSA art. 25 nr. 5 b) og c).

Dette gjelder for personer som er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett og vedkommende skatteavtale. Metoden innebærer at Norge medregner inntekten i beskatningsgrunnlaget, men at skatten skal settes ned med den del av den norske skatten som faller på den inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden.

Etter NSA omfattes lønnsinntekt som er skattepliktig i et annet nordisk land av den alternative fordelingsmetoden, jf. NSA art. 15 nr. 1, art. 21 nr. 7 a) og art. 19 nr. 1.

I forhold til de øvrige skatteavtaler omfatter metoden bare inntekter som etter skatteavtalenes bestemmelser bare kan beskattes i den annen stat.

Den alternative fordelingsmetoden skal etter FSFIN § 16-29-20 (1) bokstav a nr. 2 også anvendes på lønnsinntekt som er unntatt fra beskatning i Norge når inntekten omfattes av et progresjonsforbehold i en skatteavtale eller en annen folkerettslig overenskomst, jf. skatteavtalene med Spania art. 24 b), Storbritannia art. 28 nr. 2 b) og Tyskland art. 23 nr. 1 d).

Ved beregning av det beløp skatten skal settes ned med, må inntekter og kostnader enten tilordnes inntekten som omfattes av den alternative fordelingsmetoden fra det annet land eller den øvrige inntekten. Alle inntekter som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, skal ses under ett ved denne beregningen selv om de har kilde i forskjellige land.

Deretter skjer det en skatteberegning etter norske satser på samlet skattepliktig inntekt og inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden. Skatten fordeles så forholdsmessig på den inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, og den øvrige inntekten. Skatten skal settes ned med det beløp som faller på den inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden. Se FSFIN § 16-29-21.

### 3.2 Tilordning av inntekter og kostnader ved beregning av norsk skatt på inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden

#### 3.2.1 Generelt

Ved beregning av det beløp inntektskatten skal settes ned med, må all inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden og tilhørende kostnader tilordnes utlandet, se FSFIN § 16-29-22. (I det følgende brukes NSA som eksempel.) skattyter skal foreta en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og andre nordiske land i skjemaet «Nedsetting av inntektskatt på lønn» (RF-1150). Personinntekt og alminnelig inntekt som tilordnes utlandet, skal fastsettes etter norske regler.

#### 3.2.2 Tilordning av inntekt

Lønnsinntekt som er skattepliktig i et annet nordisk land, skal tilordnes utlandet, jf. FSFIN § 16-29-22 (1) første punktum. Skattepliktige inntekter som ikke omfattes av den alternative fordelingsmetoden tilordnes den norske inntekten.

#### 3.2.3 Tilordning av fradragposter som har direkte tilknytning til inntekter som omfattes av den alternative fordelingsmetode

Kostnader som kan direkte tilordnes lønnsinntekt som er skattepliktig i et annet nordisk land, skal tilordnes utlandet, se FSFIN § 16-29-22 (1) annet punktum.

Fradragsposter som er direkte knyttet til inntekt både i Norge og i et annet nordisk land, skal tilordnes utlandet med en forholdsmessig andel.

For andre fradragposter vedrørende lønnsinntekt enn minstefradrag og personfradrag, må det vurderes konkret om de knytter seg til inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, øvrige lønnsinntekter eller den totale lønnsinntekten. Dette gjelder bl.a. følgende fradragposter

- faktiske kostnader (i stedet for minstefradrag)
- fradrag for arbeidsreiser
- merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, herunder fradrag for besøksreiser til hjemmet
- premie til tjenestepensjonsforsikring, og
- fagforeningskontingent

Fremførbart underskudd og tap ved aksjesalg skal normalt i sin helhet tilordnes den norske inntekten.

Standardfradrag for utenlandske arbeidstakere skal fordeles forholdsmessig mellom lønn i annet nordisk land og lønn i Norge.

#### 3.2.4 Gjeldsrenter og andelshavers kostnader i boligselskap

Gjeldsrenter som er fradragsberettiget i Norge, jf. sktl. § 6-91, skal tilordnes Norge, jf. FSFIN § 16-29-22 (2). Det samme gjelder andelshavers andel av kostnader i boligselskap etter sktl. § 7-3 (5) bokstav b.

For ektefeller tas det utgangspunkt i den gjeldsrentefordeling som ektefellene har lagt til grunn i sine selvangivelser, jf. FSFIN § 16-29-22 (6).

#### 3.2.5 Kostnader utenom gjeldsrenter mv. som ikke kan tilordnes en bestemt inntekt

Andre kostnader enn gjeldsrenter og andelshavers andel av kostnader i boligselskap som ikke kan tilordnes en bestemt inntekt, skal tilordnes Norge eller utlandet etter nettoinntektsprinsippet. Fordelingen skal da skje forholdsmessig etter hvor nettoinntekten før fradrag for gjeldsrenter og minstefradrag er tilordnet, jf. FSFIN § 16-29-22 (3) første punktum. Følgende fradragposter skal alltid tilordnes slik, jf. FSFIN § 16-29-22 (3) annet punktum

- underholdsbidrag etter sktl. § 6-41
- foreldrefradrag etter sktl. § 6-48, og
- særfradrag etter sktl. § 6-82 og overgangsreglene til § 6-83

Ved fordelingen av kostnader som nevnt i strekpunktene ovenfor, skal inntekt av arbeid eller pensjon som skattyter oppebærer fra andre EØS-stater, likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppebæres fra én annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-29-22 (3) tredje punktum.

### 3.2.6 *Minstefradrag*

Minstefradraget skal fordeles forholdsmessig etter hvor den inntekt som gir grunnlag for minstefradraget, jf. sktl. § 6-31, er tilordnet, jf. FSFIN § 16-29-22 (4) første punktum.

Ved tilordningen av minstefradraget skal inntekt av arbeid som oppbevares fra andre EØS-stater, likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppbevares fra én annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-29-22 (4) annet punktum.

### 3.2.7 *Personfradrag*

Personfradrag, jf. sktl. § 15-4, skal fordeles forholdsmessig mellom Norge og utlandet, på grunnlag av den nettoinntekt som fremkommer i hvert land etter at samtlige inntekter og kostnader er tilordnet, jf. FSFIN § 16-29-22 (5) første punktum.

Ved tilordningen skal inntekt av arbeid som skattyter oppbeholder fra andre EØS-stater likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppbevares fra én annen EØS-stat, jf. FSFIN § 16-29-22 (5) annet punktum.

### 3.2.8 *Særlig om ektefeller*

Ektefeller som leverer egen selvangivelse, skal ses hver for seg ved fastsettingen av den del av den norske skatten som forholdsmessig faller på inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, jf. FSFIN § 16-29-22 (6).

## 3.3 **Fastsetting av norsk skatt på inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden**

Ved den alternative fordelingsmetoden utnyttes progresjonseffekten av inntekten fra utlandet, men det utlignes ingen skatt på denne inntekten. Lønnsinntekten tas således med i beskatningsgrunnlaget i Norge, men den beregnede norske skatten nedsettes med det beløp som forholdsmessig faller på den utenlandske inntekten som omfattes av den alternative fordelingsmetoden.

Det er beregnet norsk skatt på henholdsvis personinntekt (toppskatt) og alminnelig inntekt før skattetillegg og før skattefradrag som skal fordeles. Skattyters fradrag for f.eks. BSU og kreditfradrag for utenlandsk skatt skal gis i sin helhet i den skatt som er utlignet etter anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden.

Nedsettelsen av skatt med det beregnede beløp skal skje uavhengig av om dette beløp er høyere eller lavere enn den utenlandske skatten på inntekten.

## 3.4 **Fastsetting av trygdeavgift på inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden**

Ligningsmyndighetene skal som utgangspunkt fastsette trygdeavgift etter de vanlige reglene på personinntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden med mindre det er dokumentert at skattyter ikke er omfattet av norsk trygdelovgivning, se emnet «[Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng](#)», pkt. 2.4.

## 3.5 **Eksempel på bruk av den alternative fordelingsmetoden**

*Kari er enslig skattyter bosatt i Norge. Hun har hatt kr 500 000 i lønn fra dansk arbeidsgiver for arbeid utført i Danmark. Lønn fra norsk arbeidsgiver utgjør kr 50 000. Hun har hatt merkostnader på kr 10 000 ved arbeidsoppholdet i Danmark. Øvrige poster er renteinntekter kr 12 000, rentefradrag kr 20 000 og gaver til frivillige organisasjoner kr 12 000. For 2012 beregnes grunnlaget for alternativ fordelingsfradrag slik:*

	Norge	Danmark (RF-1150)	Global
Lønn	50 000	500 000	550 000
Renteinntekt	12 000		12 000
Minstefradrag	7 105	71 045	78 150
Merkostnader DK		10 000	10 000

Korrigert nettoinntekt	54 895	418 955	473 850
Rentefradrag	20 000		20 000
Gaver til frivillige org.	1 391	10 609	12 000
<b>Grunnlag beregning av inntektsskatt</b>	<b>33 504</b>	<b>408 346</b>	<b>441 850</b>

Mer enn 90 % av lønnen er fra et annet EØS-land. Fradragene tilordnes Norge og utlandet slik:

Minstefradrag fordeles forholdsmessig i forhold til lønnsinntektene, fordi > 90 % av lønnsinntekten er fra et annet EØS-land, jf. FSFIN § 16-29-22 (4).

Merkostnadene tilordnes Danmark, jf. FSFIN § 16-29-22 (1).

Rentefradrag tilordnes Norge, jf. FSFIN § 16-29-22 (2).

Gaver til frivillige organisasjoner fordeles alltid i forhold til korrigerte nettoinntekter, jf. FSFIN § 16-29-22 (3) første punktum.

Det er skatt på alminnelig inntekt og toppskatt som skal settes ned. Trygdeavgift omfattes ikke av disse reglene. Personfradraget fordeles forholdsmessig, jf. FSFIN § 16-29-22 (5) annet punktum. Toppskatt og skatt på alminnelig inntekt beregnes og fordeles slik:

Toppskatt	$(550\ 000 - 490\ 000) \times 9\ %$	= 5 400
Skatt alminnelig inntekt	$(441\ 850 - 45\ 350) \times 28\ %$	= 111 020
<i>Andel toppskatt Danmark:</i>	$5\ 400 \times 500\ 000/550\ 000$	= 4 909
<i>Andel skatt alminnelig inntekt Danmark:</i>	$111\ 020 \times 408\ 346/441\ 850$	= 102 601
<i>Alternativt fordelingsfradrag (fradrag i norsk skatt)</i>		= 107 510

### 3.6 Skattyter som også har inntekt som omfattes av kreditmetoden

For skattyter som både har inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, og inntekt som omfattes av reglene om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i fremmed stat (kreditmetoden), må det først foretas en nedsettelse av skatt etter den alternative fordelingsmetoden før man beregner det maksimale kreditfradraget, se FSFIN § 16-29-20 (2). Ved beregningen av det beløp skatten skal settes ned med, skal all skattepliktig inntekt som ikke omfattes av den alternative fordelingsmetoden, anses som norsk inntekt. Det vil si at også inntekt som omfattes av kreditmetoden skal anses som norsk inntekt ved denne beregningen.

### 3.7 Valutakurs

Beløp i fremmed valuta omregnes etter kursen på transaksjonstidspunktet eller etter en årlig gjennomsnittskurs, se FSFIN § 16-29-24 (1).

Kan skattyter dokumentere at en vesentlig del av inntekten som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, er vekslet om på et annet tidspunkt og til en annen kurs enn kursen på transaksjonstidspunktet, kan ligningsmyndighetene samtykke i at det anvendes en annen kurs ved omregningen, se FSFIN § 16-29-24 (2).

Valutakursene er tilgjengelig på [www.norges-bank.no](http://www.norges-bank.no).

### 3.8 Skjema

Skattyter må foreslå en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og andre nordiske land på et eget skjema «Nedsetting av inntektsskatt på lønn» (RF-1150). Skjemaet er pliktig vedlegg til selvangivelsen når skattyter har inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden.

Personer som både har inntekter som omfattes av den alternative fordelingsmetoden og av kreditmetoden må fylle ut både RF-1150 og skjemaet «Fradrag for skatt betalt i utlandet av person – kreditfradrag» (RF-1147).

### 3.9 Endring av ligning

Blir skattyterens norske ligning endret, må eventuell skattenedsettelse omberegnes.

## 4 Kreditmetoden, allment

### 4.1 Generelt

#### 4.1.1 Intern rett

De alminnelige kreditbestemmelser er inntatt i sktl. § 16-20 til § 16-29 og FFSFIN § 16-28.

Det finnes også internrettslige regler i sktl. § 16-30 flg. om kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet på mottatt skattepliktig utbytte fra utenlandsk datterselskap, se pkt. 5.

#### 4.1.2 Skatteavtale

Bestemmelsene i sktl. § 16-20 til § 16-26 gjelder også når retten til kreditfradrag følger av en skatteavtale, se sktl. § 16-27. Dersom skatteavtalen inneholder uttrykkelige bestemmelser om hvordan kreditfradraget skal fastsettes, skal disse gå foran.

### 4.2 Hvem kan kreve fradrag i skatt

#### 4.2.1 Person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge

Kreditreglene kommer kun til anvendelse for personer skattepliktig som bosatt og selskaper hjemmehørende i Norge, se sktl. § 16-20 (1). Om hvor en skattyter anses skattepliktig som bosatt/hjemmehørende, se emnet «Utland – allment om bosatt/hjemmehørende».

I tilfeller hvor en person anses skattepliktig som bosatt både i Norge og i et annet land etter disse landenes interne rett, oppstår det særlige problemer. Det samme kan være tilfelle for selskaper. Har Norge skatteavtale med den annen stat, kan det bare gis kreditfradrag i Norge dersom skattyteren etter avtalen skal anses som skattemessig bosatt/hjemmehørende her. Skattyter kan ikke velge å se bort fra skatteavtalen, dersom den har regler om hvor skattyter skal anses å være bosatt/hjemmehørende.

#### 4.2.2 Utenlandsk selskap som deltakerlignes i Norge

Som hovedregel er det et vilkår for kreditfradrag at den utenlandske skatten er utlignet på det skattesubjekt som krever fradraget. Det kan også gis kreditfradrag for skatt som er ilignet et utenlandsk selskap når selskapet deltakerlignes i Norge.

Skattytere som er deltakere i deltakerlignede selskaper (sktl. § 10-40 flg.), og NOKUS selskaper (sktl. § 10-60 flg.), kan kreve kreditfradrag i Norge for sin forholdsmessige del av den skatt som selskapet har betalt i den stat det er hjemmehørende og i tredjeland, se sktl. § 16-20 (2).

Om beregningen av maksimalt kreditfradrag for deltakere i deltakerlignede selskaper og i NOKUS-selskaper, se pkt. 4.10.3.

#### 4.2.3 Utenlandsk selskap med fast driftssted i Norge

Et selskap hjemmehørende i utlandet som driver virksomhet gjennom et fast driftssted i Norge, kan i visse tilfeller kreve kreditfradrag i Norge hvis skatteavtalen har en særskilt ikke-diskrimineringsbestemmelse.

### 4.3 Hvilke norske skatter det kan kreves fradrag i

Utenlandsk inntektsskatt kan bare krediteres mot norsk inntektsskatt, se sktl. § 16-21 (1) siste punktum. Kreditfradraget kan gis i skatt på alminnelig inntekt og toppskatt. Det kan ikke gis kreditfradrag i trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og indirekte skatter og avgifter. Det kan ikke gis kreditfradrag i tilleggsskatt og forsinkelsesavgift.

Utenlandsk formuesskatt kan bare krediteres mot norsk formuesskatt, se sktl. § 16-21 (2) siste punktum. Det kan ikke gis kreditfradrag i eiendomsskatt.

Når det gis kreditfradrag med hjemmel i skatteavtale, kan kreditfradraget bare gis i de skatter som er omfattet av avtalen.

#### 4.4 *Inntekten eller formuen må være tatt med ved beskatningen i Norge*

Det er et vilkår for kreditfradrag at den aktuelle inntekten er tatt med ved beskatningen i Norge, jf. sktl. § 16-20 (1). Det kan ikke gis fradrag for utenlandsk skatt av formue eller inntekt som i skatteavtale er unntatt fra beskatning i Norge etter fordelingsmetoden eller den alternative fordelingsmetoden.

Aksjeutbytte som faller inn under fritaksmetoden skal bare inntektsføres med 3 % i Norge, jf. sktl. § 2-38 (6) og emnet «*Aksjeselskap mv. – allment*», pkt. 8.6. Denne inntektsføringen har til formål å tilbakeføre en del av kostnadene som aksjonæren har fått fradrag for ved ligningen. Denne inntektsføringen gir ikke rett til kreditfradrag, jf. sktl. § 16-20 (1) tredje punktum.

#### 4.5 *Utenlandske skatter det kan kreves fradrag for*

Det kan gis kreditfradrag for utenlandsk skatt dersom den utenlandske skatten

- er en direkte skatt, dvs. utenlandsk inntektsskatt, formuesskatt eller tilsvarende skatt
- er utlignet på formue eller inntekt med kilde i vedkommende stat
- ikke overstiger det beregnede maksimale kreditfradraget, se pkt. 4.8, pkt. 4.9 og pkt. 4.10
- ikke overstiger den skatt som kildestaten kan kreve i henhold til skatteavtale, se pkt. 4.7
- er endelig fastsatt, dvs. at ordinær ligning i utlandet foreligger, og
- er betalt

Om krav til dokumentasjon, se pkt. 4.21.

Det gis ikke kreditfradrag for avgift, gebyr eller skatt som har karakter av straff (tilsvarende norsk tilleggsskatt og forsinkelsesavgift).

Det gis ikke kreditfradrag for avgifter og andre typer indirekte skatter. Avgjørende for om betalingen i utlandet skal anses som en skatt, er om den er utlignet direkte på inntekt eller formue etter beskatningsmessige prinsipper. I tvilstilfelle vil det være et avgjørende moment at beløpet er beregnet av en inntektsstrøm. Det vil i slike tilfelle være naturlig å legge norske kriterier for begrepet skatt til grunn. FIN har en begrenset adgang til å samtykke i at innbetaling i utlandet skal anses som en skatt som gir rett til kreditfradrag, se sktl. § 16-26.

Følgende utenlandske skatter gir ikke rett til kreditfradrag (listen er ikke uttømmende)

- Fastighetsskatt (Sverige)
- Ejendomsværdiskat (Danmark)
- Council Tax (Storbritannia)
- Taxe Foncière (Frankrike)
- Taxe d'habitation (Frankrike)
- Taxe Professionnelle (Frankrike)
- Impuesto Bienes Inmuebles (IBI) (Spania)
- For personer som er ansatt i EU-kommisjonen skal det ikke gis kreditfradrag i Norge for den internskatten som er betalt til EU etter EUs Protocol on the Privileges and Immunities of the European Communities artikkel 12 (tidligere art. 13).

#### 4.6 *Tilordning av utenlandsk skatt til riktig inntektsår*

##### 4.6.1 *Generelt*

Skatt utlignet i en fremmed stat må tilordnes et bestemt inntektsår. Denne tilordningen må skje iht. de relevante utenlandske skattebestemmelser, se sktl. § 16-21 (4). Om fremføring av kreditfradrag til senere år, se pkt. 4.16.

##### 4.6.2 *Avvikende inntektsår*

Enkelte stater benytter et inntektsår som avviker fra kalenderåret. I disse tilfellene må den utenlandske skatten fordeles i forhold til den inntekt som faller innenfor hvert av de norske inntektsårene. Det er bare den del av den utenlandske skatten innenfor den enkelte kategori som refererer seg til det aktuelle norske inntektsåret som skal tilordnes det året, se

FSFIN § 16-29-3. Om tilordning av utenlandsinntekt til forskjellige kategorier inntekt, se [pkt. 4.10.1](#).

#### 4.6.3 Tidfestingsforskjeller

Inntektsposter og/eller fradragposter som tidfestes i forskjellige år i Norge og i utlandet, fører til at nettoinntektene ikke kommer til beskatning i samme inntektsår. Dette kan f.eks. gjelde gevinst ved salg av aksjer hvor skattleggingen i Norge skjer i realisasjonsåret mens gevinsten skattlegges etter kontantprinsippet i utlandet i et senere inntektsår. Den utenlandske skatten kan i et slikt tilfelle kreves fradrag i norsk skatt det året inntekten skattlegges i utlandet. Skatt som ikke kommer til fradrag dette året kan fremføres til fradrag i et senere år etter reglene i sktl. § 16-22, se [pkt. 4.16](#).

#### 4.7 Utenlandsk skatt ilagt i strid med skatteavtalen

Det kan ikke kreves fradrag for utenlandsk skatt som er ilagt i strid med en skatteavtale, se sktl. § 16-27 annet punktum. Skattyter må klage på ligningen i utlandet og eventuelt reise en dobbeltbeskatningssak.

Når det gjelder kildeskatt på utbytte, renter eller royalty er kreditfradraget begrenset til den skatt som den utenlandske kildestaten kan kreve iht. skatteavtalen. Dersom den kildeskatt som er trukket i utlandet, overstiger den skatt som kan kreves etter skatteavtalen, må skattyter søke refusjon av den overskytende skatten i utbetalingsstaten. Skattyter kan ikke velge å få kreditfradrag i Norge for hele den utenlandske kildeskatten i stedet for å søke refusjon. Om skatteavtalens sats for kildeskatt på aksjeutbytte fra utlandet, se [pkt. 7](#).

#### 4.8 Maksimale kreditfradrag – generelt

##### 4.8.1 Generelt

Sktl. § 16-21 (1) og (2) har regler som begrenser størrelsen på kreditfradraget. Kreditfradraget er begrenset til det laveste beløpet av faktisk betalt utenlandsk skatt og beregnet norsk skatt på utenlandsinntekten/utenlandsformuen (beregnet maksimale kreditfradrag). Det maksimale kreditfradraget må beregnes atskilt for henholdsvis formuesskatten og inntektsskatten.

Ved beregning av det maksimale kreditfradrag for formuesskatt, skal den samlede formue som er fastsatt ved ligningen i Norge, fordeles mellom utlandet og Norge. Ved beregningen av det maksimale kreditfradraget for inntektsskatt, skal fordelingen mellom Norge og utlandet skje i forhold til tre forskjellige inntektskategorier, jf. [pkt. 4.10.1](#). Skattyter skal foreta fordelingen i skjemaene «Frdrag for skatt betalt i utlandet av selskap - kreditfradrag» (RF-1145) og «Frdrag for skatt betalt i utlandet av person - kreditfradrag» (RF-1147) som er pliktig vedlegg til selvangivelsen når kreditfradrag kreves. Når det kreves kreditfradrag for betalt skatt på inntekt fra virksomhet i utlandet skal skattyter også fylle ut «Næringsinntekt skattlagt i utlandet» (RF-1149).

Formue, personinntekt og alminnelig inntekt som tilordnes utlandet, skal fastsettes etter norske regler. Det er således ikke den formue/inntekt som er fastsatt ved den utenlandske ligning som skal legges til grunn.

Inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, se [pkt. 3](#), skal holdes utenfor globalinntekten ved beregning av det maksimale kreditfradraget. Det samme gjelder inntekt som er unntatt fra beskatning etter fordelingsmetoden, se [pkt. 2](#).

#### Nytt for 2013

Fra og med inntektsåret 2013 skal, ved beregningen av det maksimale kreditfradraget for inntektsskatt, fordelingen mellom Norge og utlandet skje i forhold til to inntektskategorier, jf. sktl. § 16-21 (1) og prop. 1 LS (2012-2013) kap. 6.4.2. Da inntekter fra utvinning av petroleum i utlandet fra og med 2013 ikke er skattepliktig, jf. sktl. § 2-39, er det ikke lenger nødvendig å beregne og skille ut eget maksimale kreditfradrag for skatt av slik inntekt.

#### 4.8.2 Særlig om ektefeller

Ektefeller som leverer egen selvangivelse, ses hver for seg ved beregning av maksimalt kreditfradrag.

### 4.9 Maksimale kreditfradrag – formuesskatt

#### 4.9.1 Generelt

Frdraget for utenlandsk formuesskatt er begrenset til den beregnede norske skatten som etter en forholdsmessig fordeling faller på formuen som er beskattet i utlandet (utenlandsformuen), se sktl. § 16-21 (2). Beregning av maksimalt kreditfradrag skjer under ett for all formue i utlandet (den generelt begrensede kreditmetode). Det kan ikke gis fradrag med større beløp enn det som er betalt i formuesskatt i utlandet.

Som utenlandsformue regnes bare formuesobjekter i utlandet som er beskattet i utlandet og som er tatt med ved ligningen av formue i Norge, se sktl. § 16-21 (3). Det skal anvendes samme verdi som er brukt ved ligningen i Norge. Resten av den skattepliktige formue, herunder formuesobjekter i utlandet som ikke er skattlagt der, tilordnes den norske formuen.

Ved beregning av det maksimale kreditfradrag må det foretas en forholdsmessig fordeling av den gjeld som er fradragsberettiget i Norge, mellom utenlandsformuen og den norske formuen.

Deretter skal det skje en skatteberegning på hele den skattepliktige formuen. Denne skatten skal fordeles forholdsmessig mellom utenlandsformuen og den norske formuen. Det er det skattebeløp som tilordnes utenlandsformuen, som utgjør det beregnede maksimale kreditfradraget.

#### 4.9.2 Beregning av den norske skatten på den totale formuen (globalformuen)

Den totale norske formuesskatt som skal fordeles, settes til:

Skatt på formue – kommune
+ Skatt på formue – stat
= Samlet formuesskatt

### 4.10 Maksimale kreditfradrag – inntektsskatt

#### 4.10.1 Generelt

Ved beregning av det maksimale kreditfradraget for utenlandsk inntektsskatt skal den samlede alminnelige inntekt og/eller den samlede personinntekt (grunnlag for toppskatt) som innenfor bestemte inntektskategorier er fastsatt ved ligningen i Norge, fordeles mellom utlandet og Norge.

Maksimalt kreditfradrag for utenlandsk inntektsskatt beregnes separat for hver av de følgende kategorier av utenlandsinntekt, jf. sktl. § 16-21 (1)

- inntekt ved virksomhet i lavskatteland og inntekt skattlagt etter sktl. § 10-60 flg. om beskatning av eiere av norsk-kontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-reglene). Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSD § 10-63
- inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet
- annen utenlandsinntekt

Annen utenlandsinntekt er den mest vanlige inntektskategorien. Frdraget for utenlandsk inntektsskatt er begrenset til den beregnede norske inntektsskatten som etter en forholdsmessig fordeling faller på utenlandsinntekten innenfor hver inntektskategori. Ved beregning av det maksimale kreditfradraget må inntekter og kostnader tilordnes enten utenlandsinntekten innenfor den enkelte inntektskategori eller den norske inntekten. Etterpå foretas det en skatteberegning på den skattepliktige globalinntekten. Skatten fordeles deretter forholdsmessig på utenlandsinntekten i hver inntektskategori og den norske inntekten. Det er det skattebeløp som tilordnes utenlandsinntekten innenfor den enkelte



inntektskategori som utgjør det beregnede maksimale kreditfradrag innenfor denne kategorien.

For skattytere som både har inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, og inntekt som omfattes av kreditmetoden, må det foretas en nedsettelse av skatt etter den alternative fordelingsmetoden før man beregner maksimalt kreditfradrag, jf. FSFIN § 16-29-20 (2). 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 %. Når både utenlandsinntekten og den norske inntekten innenfor den enkelte inntektskategori er positiv, vil det beregnede maksimale kreditfradrag for den enkelte inntektskategori tilsvare 28 % av netto utenlandsinntekt innenfor samme inntektskategori.

For personlige skattytere må det innenfor den enkelte inntektskategori foretas to skatteberegninger, en på personinntekt og en på alminnelig inntekt. Skattebeløpene må tilordnes Norge og utlandet etter størrelsen på personinntekt og alminnelig inntekt i henholdsvis Norge og utlandet innenfor den enkelte kategori. Det beregnede maksimale kreditfradraget innenfor den enkelte kategori tilsvarer summen av den skatt på personinntekt og alminnelig inntekt som er tilordnet utenlandsinntekten.

Mottar norsk morselskap utbytte som skal beskattes i Norge fra utenlandsk datterselskap, kan morselskapet på visse vilkår velge å kreve kreditfradrag etter sktl. § 16-30, se pkt. 5, i stedet for kreditfradrag etter sktl. § 16-20 til § 16-29. I så fall skal utbyttet fra datterselskapet i sin helhet holdes utenfor ved beregningen av kreditfradraget etter § 16-20 til § 16-29, i de tilfeller det også kreves fradrag etter disse bestemmelsene.

### Nytt for 2013

Fra og med inntektsåret 2013 skal, ved beregningen av det maksimale kreditfradraget for inntektsskatt, fordelingen mellom Norge og utlandet skje i forhold til to inntektskategorier, jf. sktl. § 16-21 (1) og prop. 1 LS (2012-2013) kap. 6.4.2. Da inntekter fra utvinning av petroleum i utlandet fra og med 2013 ikke er skattepliktig, jf. sktl. § 2-39, er det ikke lenger nødvendig å beregne og skille ut eget maksimalt kreditfradrag for skatt av slik inntekt.

#### 4.10.2 Hva anses som utenlandsinntekt

Som utenlandsinntekt, se sktl. § 16-21 (1) tredje punktum og (3), regnes bare inntekt

- som har kilde i utlandet, og
- som er rettmessig beskattet i kildestaten, og
- som er tatt med ved ligningen av inntekt i Norge, og
- hvor utenlandsk skatt er helt eller delvis betalt

Utenlandsinntekten innenfor den enkelte inntektskategori er i prinsippet det samme beløp som er brukt ved ligningen i Norge, dvs. fastsatt etter norske regler. Resten av den samlede inntekt innenfor den enkelte inntektskategori, herunder inntekter i utlandet som ikke er skattlagt der, tilordnes den norske inntekten. Inntekt med kilde i utlandet skal således ikke inngå i utenlandsinntekten hvis den er unntatt fra beskatning i utlandet etter skatteavtale, er skattefri etter utenlandsk rett eller faktisk ikke beskattes i utlandet. Inntekt som ikke inngår i det norske globalinntektsgrunnlaget (fordi den er unntatt fra norsk beskatning i henhold til den ordinære fordelingsmetoden eller er unntatt fra skatteplikt etter norsk intern rett) inngår heller ikke i utenlandsinntekten, selv om den er beskattet i utlandet.

Spørsmålet om i hvilket land en inntekt har sin kilde må avgjøres etter en konkret vurdering. Kapitalinntekter vil som hovedregel ha sin kilde der betaleren (debitor) er skattepliktig som bosatt eller hjemmehørende. Virksomhetsinntekt vil normalt ha sin kilde

der virksomheten utøves. Lønn vil ha sin kilde i den stat arbeidet er utført, uansett fra hvem og hvor lønnen utbetales.

Inntekt som er skattepliktig etter tre-prosentregelen i fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 (6), inngår ikke i utenlandsinntekten se Ot.prp. nr. 95 (2008-2009) kap. 7.

Inntekt av arbeid ombord på norske skip i utenriksfart anses ikke å ha kilde i utlandet, jf. sktl. § 16-23 (1).

#### 4.10.3 Deltakere i deltakerlignede utenlandske selskaper og i NOKUS-selskaper

Deltakere i deltakerlignede utenlandske selskaper og i NOKUS-selskaper kan kreve fradrag for en forholdsmessig andel av den skatt som selskapet har betalt i den stat selskapet er hjemmehørende og i tredjeland, jf. sktl. § 16-20 (2). Kreditfradrag for skatt betalt i tredjeland vil være aktuelt hvor selskapet selskapslignes i hjemlandet, og beskattes for inntekt fra et tredjeland. Det samme gjelder hvis selskapet i hjemlandet beskattes for inntekt opptjent i Norge, og denne inntekten medregnes ved den norske ligningen av de norske deltakerne.

Kreditfradrag for skatt betalt til tredjeland skal ikke gis med et større beløp enn det Norge ville vært forpliktet til å gi fradrag for ved direkte anvendelse av skatteavtalen mellom Norge og vedkommende tredjeland, jf. sktl. § 16-20 (2) annet punktum. Ved fastsetting av kreditfradraget må en da se hen til hvilke begrensninger skatteavtalen med tredjeland stiller opp mht. beskatningen av den aktuelle inntekten. Gjelder det for eksempel en royaltynntekt og skatteavtalen mellom Norge og tredjeland begrenser tredjelands rett til å ilegge 5 % skatt på royaltynntekt til en person bosatt i Norge, skal det bare gis kreditfradrag for dette beløpet.

Deltakere i deltakerlignede selskaper og i NOKUS-selskaper kan også kreve kreditfradrag for kildeskatt på utbytte som deltakeren er ilagt i det landet selskapet er hjemmehørende, jf. sktl. § 16-20 (3). Dette gjelder selv om utbyttet ikke er skattepliktig hos aksjonæren. Dersom Norge har skatteavtale med vedkommende land, gis det ikke fradrag med et større beløp enn det Norge er forpliktet til å gi fradrag for i henhold til skatteavtalen, jf. sktl. § 16-27 annet punktum og pkt. 4.7. Kildeskatt på utbytte fra et NOKUS-selskap skal henføres til kategorien «inntekt fra lavskatteland».

#### 4.10.4 Tilordning av inntekter – generelt

Tilordning av inntektsposter til utenlandsinntekt skal skje etter den direkte tilordningsmetode. I dette ligger at inntekt tilordnes utenlandsinntekten (kilde i utlandet) innenfor den enkelte inntektskategori eller den norske inntekten etter hvor inntekten rettmessig er oppebåret, se FSFIN § 16-29-4 (1).

Foreligger det skatteavtale, vil denne normalt gi anvisning på hvordan inntektene skal fordeles mellom landene til beskatning. Denne fordeling vil som utgangspunkt også gjelde ved beregning av det maksimale kreditfradrag.

#### 4.10.5 Tilordning av inntekt – mottatt konsernbidrag

Tilordningen av mottatt konsernbidrag skal skje på samme måte som fradragsberettiget konsernbidrag tilordnes Norge eller utlandet i giverselskapet, se FSFIN § 16-29-4 (5) tredje punktum og pkt. 4.10.13.

#### 4.10.6 Tilordning av inntekt – aksjeutbytte

For personlige skattytere som har krav på fradrag for skjerming i mottatt aksjeutbytte, skal brutto utbytte inngå i utenlandsinntekten. Skattyter kan kreve kreditfradrag for hele den kildeskatten som er betalt i utlandet (innenfor satsene i skatteavtalene).

Når mottatt utbytte ikke beskattes i Norge pga. fritaksmetoden, skal aksjeutbyttet ikke inngå i utenlandsinntekten. Det kan da ikke gis kreditfradrag etter sktl. § 16-20 flg. eller § 16-30 eller inntektsfradrag etter sktl. § 6-15 for den kildeskatten som er betalt på utbyttet i utlandet. Dette gjelder også 3 % inntektsføring etter sktl. § 2-38 (6), jf. sktl. § 16-20 (1) tredje punktum og sktl. § 16-30 (8), Ot.prp. nr. 95 (2008-2009) kap. 7 og SKD 14. juni 2010 i Utv. 2010/1044.

#### 4.10.7 Tilordning av fradragsposter – generelt

Fradragsberettigede kostnader skal ved beregningen av det maksimale kreditfradraget som hovedregel tilordnes utlandet, fordelt på inntektskategorier, eller Norge etter hvor kostnaden rettmessig er pådratt, jf. FSFIN § 16-29-4 (1). Kostnader som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet eller inntekt, skal som hovedregel tilordnes utlandet, fordelt på inntektskategorier, eller Norge forholdsmessig etter hvor nettoinntekten er fordelt, jf. FSFIN § 16-29-4 (3). Nærmere om disse hovedprinsippene og om unntak fra disse, se nedenfor.

#### 4.10.8 Fradragsposter som har direkte tilknytning til inntekt i utlandet og/eller i Norge

Fradragsposter som er direkte knyttet til utenlandsinntekten innenfor den enkelte inntektskategori, skal i utgangspunktet tilordnes etter den direkte tilordningsmetode, se FSFIN § 16-29-4 (1). I dette ligger at kostnader som er direkte knyttet til utenlandsinntekten, skal trekkes fra denne inntekten ved beregningen av maksimalt kreditfradrag. Foreligger det skatteavtale, kan denne ha bestemmelser om fordeling av fradragsposter. Disse må da legges til grunn ved beregningen av maksimalt kreditfradrag.

Fradragsposter som er direkte knyttet til inntekt både i utlandet og i Norge, skal tilordnes utlandet med en forholdsmessig andel. Fradragsposter som er direkte knyttet til flere inntektskategorier, skal fordeles forholdsmessig mellom inntektskategoriene. Det må vurderes konkret om en fradragspost knytter seg til den enkelte kategori av utenlandsinntekten, den norske inntekten eller den totale inntekten.

For skattytere som har lønnsinntekt som inngår i utenlandsinntekten og annen lønnsinntekt, må det vurderes konkret om fradragspostene knytter seg til utenlandsinntekten, den norske inntekten eller den totale inntekten. For lønnstakere gjelder dette bl.a. følgende fradragsposter

- faktiske kostnader (i stedet for minstefradrag)
- fradrag for arbeidsreise
- merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, herunder fradrag for besøksreiser til hjemmet
- premie til tjenestepensjonsforsikring
- fagforeningskontingent
- særskilt fradrag for sjøfolk
- særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk

Særfradrag etter sktl. § 6-81 (1) og (2) skal tilordnes den utenlandske inntekten når uførepensjonen kommer fra en utbetaler i utlandet. Særfradrag i norsk uførepensjon skal ikke fordeles.

Fremførbart underskudd som ikke er knyttet til virksomhet, skal normalt i sin helhet tilordnes den norske inntekten.

Fradragsberettiget tap ved salg av aksjer skal tilordnes på samme måte som en tilsvarende gevinst.

Driftskostnader i virksomhet skal fordeles etter den direkte tilordningsmetode. For driftsmiddel som er brukt både i Norge og i utlandet, må avskrivningene fordeles etter hvor inntekten knyttet til driftsmidlet anses oppebåret. Fremførbare underskudd i virksomhet skal tilordnes Norge eller utlandet avhengig av hvor underskuddet i sin tid rettmessig oppstod.

#### 4.10.9 Fradragsposter som ikke direkte kan knyttes til en bestemt inntekt

Er det ikke mulig å finne ut hvor en kostnad rettmessig skal tilordnes, skal kostnaden tilordnes Norge eller utlandet, fordelt på inntektskategoriene, etter nettoinntektsprinsippet, dvs. en forholdsmessig fordeling etter hvor nettoinntekten etter fradrag for kostnader som kan tilordnes direkte, er tilordnet, se FSFIN § 16-29-4 (3).

Følgende fradragsposter skal alltid tilordnes slik, jf. FSFIN § 16-29-4 (3) annet punktum

- bidrag til forskning etter sktl. § 6-42
- underholdsbidrag etter sktl. § 6-41
- foreldrefradrag etter sktl. § 6-48, og
- særfradrag etter sktl. § 6-82 og overgangsreglene til § 6-83

Ved fordelingen av kostnader som nevnt i annet, tredje og fjerde strekpunkt ovenfor, skal inntekt av arbeid, pensjon eller virksomhet som skattyter oppebærer fra andre EØS-stater, likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppebæres fra én annen EØS-stat, jf. FSVIN § 16-29-4 (3) tredje punktum.

Andre kostnader som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet eller inntekt, kan unnaksvis fordeles etter en annen fordelingsnøkkel enn nettoinntektsprinsippet, jf. FSVIN § 16-29-4 (4). Skattyteren må da dokumentere at fordelingen gir et rimelig resultat i samsvar med alminnelig aksepterte forretningsmessige og bedriftsøkonomiske prinsipper samt at fordelingen anvendes konsekvent.

#### 4.10.10 Gjeldsrenter

Gjeldsrenter som er fradragsberettiget i Norge, jf. sktl. § 6-91, skal i utgangspunktet tilordnes Norge eller utlandet fordelt på inntektskategoriene forholdsmessig etter hvor nettoinntekten etter fradrag for kostnader som kan tilordnes direkte, er tilordnet (nettoinntektsprinsippet), jf. FSVIN § 16-29-4 (2).

Andelshavers andel av kostnader i boligselskap, jf. sktl. § 7-3 (5) bokstav b, skal fordeles på samme måte som gjeldsrenter, jf. FSVIN § 16-29-4 (2) tredje punktum.

Inntekt av arbeid eller pensjon i utlandet skal likestilles med norsk inntekt ved fastsettingen av nettoinntekten som gjeldsrentene skal tilordnes etter.

For ektefeller skal det ved beregningen av maksimalt kreditfradrag tas utgangspunkt i den gjeldsrentefordeling som ektefellene har lagt til grunn i sine selvangivelser.

Selskap med virksomhet som er skattepliktig i en EØS-stat, kan fordele rentekostnader etter direkte metode dersom rentekostnadene utelukkende er knyttet enten til selskapets virksomhet i Norge eller til selskapets virksomhet i EØS-staten.

Mottatt konsernbidrag påvirker ikke den nettoinntekten som er grunnlag for fordelingen av gjeldsrenter mellom Norge og utlandet. (Mottatt konsernbidrag er ikke en inntektspost som tilordnes direkte etter FSVIN § 16-29-4 (1).)

#### 4.10.11 Minstefradrag

Minstefradrag vil være aktuelt for inntektskategorien «annen utenlandsinntekt». Minstefradraget skal tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor den inntekt som gir grunnlag for minstefradraget, jf. sktl. § 6-31, er tilordnet, jf. FSVIN § 16-29-4 (6).

Ved tilordningen av minstefradraget skal inntekt i form av arbeid eller pensjon som oppebæres fra andre EØS-stater, likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder likevel ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppebæres fra én annen EØS-stat, jf. FSVIN § 16-29-4 (6) annet punktum.

#### 4.10.12 Personfradrag

Personfradrag, jf. sktl. § 15-4, tilordnes utlandet, fordelt på inntektskategoriene, eller Norge på grunnlag av hvor nettoinntekten etter fradrag for samtlige kostnader er tilordnet, jf. FSVIN § 16-29-4 (7).

Ved tilordningen skal inntekt av arbeid, pensjon eller virksomhet som skattyter oppebærer fra andre EØS-stater likestilles med norsk inntekt. Dette gjelder likevel ikke hvis 90 % eller mer av den nevnte inntekten oppebæres fra én annen EØS-stat, jf. FSVIN § 16-29-4 (7) annet punktum.

#### 4.10.13 Fradragsberettiget konsernbidrag

Fradragsberettiget konsernbidrag skal i giverselskapet tilordnes Norge, så langt selskapet har nettoinntekt tilordnet Norge, etter at alle øvrige inntekter og kostnader er tilordnet. Avgitt konsernbidrag ut over dette tilordnes utlandet, fordelt på de aktuelle inntektskategoriene. Se FSVIN § 16-29-4 (5).

#### 4.11 **Beregning av den norske skatten på den totale inntekten (globalinntekten), etterskuddspliktige**

Den totale norske skatt for etterskuddspliktige som skal fordeles er fellesskatt til staten før fradrag i skatt for fremførbar godtgjørelse på aksjeutbytte (etter overgangsregel i endringslov 10. desember 2004 nr. 77) og skattefradrag etter sktl. § 16-40 (SkatteFunn).

#### 4.12 **Beregning av den norske skatten på den totale inntekten (globalinntekten), forskuddspliktige**

Den totale norske skatt på alminnelig inntekt som skal fordeles settes til:

Inntektsskatt til kommune og fylke (eventuelt til staten)
+ Fellesskatt
- eventuell beregnet skattenedsettelse i kommune-/fylkesskatt og fellesskatt etter den alternative fordelingsmetoden
+ skattetillegg for brutt BSU
- andel av skattebegrensning etter sktl. § 17-1
- andel av skattereduksjon som følge av de særskilte reglene for Finnmark og Nord-Troms
- andel av skattefradrag for BSU
= samlet skatt på alminnelig inntekt

Den totale norske skatt på personinntekt som skal fordeles, settes til:

Toppskatt
- eventuell beregnet skattenedsettelse i toppskatt etter den alternative fordelingsmetoden
- andel av skattereduksjon som følge av de særskilte reglene for Finnmark og Nord-Troms
- andel av skattefradrag for BSU
= samlet skatt på personinntekt

Ved beregningen av den norske skatten på den totale inntekten tas det ikke hensyn til fradrag i skatt for fremførbar godtgjørelse på aksjeutbytte (etter overgangsregel i endringslov 10. desember 2004 nr. 77) og skattefradrag etter sktl. § 16-40 (SkatteFunn). Det tas heller ikke hensyn til skattefradrag for pensjonsinntekt etter sktl. § 16-1 ved beregning av den norske skatten på den totale inntekten, annet enn de tilfeller der mer enn 90 % av skattytters arbeids-, virksomhets- eller pensjonsinntekt oppebæres fra en annen EØS-stat.

#### 4.13 **Fastsetting av trygdeavgift på inntekt som omfattes av kreditmetoden**

Ligningsmyndighetene skal fastsette trygdeavgift etter de vanlige reglene på personinntekt som omfattes av kreditmetoden med mindre det er dokumentert at skattyster ikke er omfattet av norsk trygdelovgivning, se emnet «Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng», pkt. 2.4.

#### 4.14 **Eksempel på bruk av kreditmetoden**

Anne har hatt kr 350 000 i lønn fra norsk arbeidsgiver for arbeid utført i Storbritannia. Hennes lønn for arbeid for samme arbeidsgiver utført i Norge utgjør kr 200 000. Fagforeningskontingent

utgjør kr 3 660. Hun har ikke merkostnader ved å bo utenfor hjemmet. Øvrige poster er renteinntekter kr 12 000, rentefradrag kr 20 000 og gaver til frivillige organisasjoner kr 12 000. Hun har betalt kr 70 000 i skatt i Storbritannia. Maksimalt kreditfradrag for 2012 beregnes slik:

	Norge	Storbritannia (RF-1147)	Global
Lønn	200 000	350 000	550 000
Renteinntekt	12 000		12 000
Minstefradrag	78 150	0	78 150
Fagforeningskontingent	1 331	2 329	3 660
Korrigert nettoinntekt	132 519	347 671	480 190
Rentefradrag	20 000		20 000
Gaver til frivillige org.	3 312	8 688	12 000
Grunnlag beregning av inntektsskatt	109 207	338 983	448 190

Lønnsinntekten fra Storbritannia er mindre enn 90 % av total lønnsinntekt og likestilles med norsk inntekt. Fradragene tilordnes Norge og utlandet slik:

Minstefradrag tilordnes Norge, jf. FSFIN § 16-29-4 (6) annet punktum.

Fagforeningskontingent fordeles forholdsmessig mellom lønnsinntektene, jf. FSFIN § 16-29-4 (1).

Rentefradrag tilordnes Norge jf. FSFIN § 16-29-4 (2) annet punktum.

Gaver til frivillige organisasjoner fordeles alltid i forhold til korrigerte nettoinntekter, jf. FSFIN § 16-29-4 (3) første punktum.

Ved skatteberegningen skal personfradraget tilordnes Norge, jf. FSFIN § 16-29-4 (7) annet punktum. Det gir følgende beregning av maksimalt kreditfradrag:

Toppskatt:	$(550\,000 - 490\,000) \times 9\%$	= 5 400
Skatt alminnelig inntekt:	$(448\,190 - 45\,350) \times 28\%$	= 112 795
Andel toppskatt Storbritannia:	$5\,400 \times 350\,000/550\,000$	= 3 436
Andel skatt alminnelig inntekt Storbritannia:	$338\,983 \times 28\%$	= 94 915
Maksimalt beregnet kreditfradrag		= 98 351

Det beregnede maksimale kreditfradraget overstiger faktisk betalt skatt i Storbritannia. Kreditfradraget må derfor begrenses til faktisk betalt skatt kr 70 000, jf. sktl. § 16-21 (1) annet punktum.

#### 4.15 Overføring av ubenyttet kreditfradrag mellom ektefeller

Ubenyttet kreditfradrag innenfor rammen av årets maksimale kreditfradrag hos en ektefelle, overføres til den andre ektefelle.

#### 4.16 Fremføring av kreditfradrag

Utenlandsk skatt innenfor den enkelte inntektskategori som ikke kommer til fradrag ved skatteoppgjøret i det inntektsår retten til kreditfradrag oppstår, kan fremføres til fradrag i skatt i inntil fem påfølgende år, innenfor den samme inntektskategori, jf. sktl. § 16-22 (1). Kreditfradraget kan fremføres uavhengig av hva som er årsaken til at det ikke kan utnyttes det år det oppstår. Fremføringsretten gjelder for eksempel både når den manglende

utnyttelse skyldes underskudd i globalinntekten og når den skyldes ulike tidfestingsregler i Norge og i utlandet. Fradraget i fremføringsåret for den enkelte inntektskategori er begrenset til det maksimale kreditfradraget innenfor den samme inntektskategorien dette året, jf. sktl. § 16-22 (1) siste punktum og pkt. 4.17. Årets kreditfradrag skal fradras før fremført ubenyttet kreditfradrag kan avregnes mot norsk skatt, jf. sktl. § 16-22 (1) tredje punktum og SKD 1. april 2011 i Utv. 2011/615. Skatt betalt i utlandet et tidligere år fradras i sin helhet før det gis fradrag for skatt betalt i utlandet i et senere år, jf. sktl. § 16-22 (1) annet punktum. Det innebærer at dersom det er kreditfradrag til fremføring (skatt betalt i utlandet) som relaterer seg til flere foregående år, skal fremført kreditfradrag fra et tidligere år fradras i sin helhet før det gis fradrag for fremført kredit (skatt betalt i utlandet) fra et senere år.

#### **4.17 Tilbakeføring av kreditfradrag**

Utenlandsk skatt som ikke kommer til fradrag det år retten til kreditfradrag oppstår, kan tilbakeføres til fradrag i foregående år innenfor samme inntektskategori, jf. sktl. § 16-22 (2). Fradraget kan ikke overstige det maksimale kreditfradraget innenfor hver inntektskategori i det foregående år. For å kunne kreve tilbakeføring må skattyter sannsynliggjøre at han i løpet av de fem påfølgende årene ikke vil bli skattepliktig i Norge for slik inntekt med kilde i utlandet. Det er ikke tilstrekkelig at skattyter sannsynliggjør at utenlandsinntekten i de kommende år ikke vil være tilstrekkelig stor til å dekke det ubenyttede kreditfradraget. Tilbakeføring av kreditfradrag vil for eksempel være aktuelt ved likvidasjon/oppløsning av selskap, opphør av skatteplikt til Norge, totalt opphør av utenlandsvirk-somheten mv. Det kan også være aktuelt hvis skattyter har enkeltstående utenlandsinntekter som tas senere til beskatning i utlandet enn i Norge.

#### **4.18 Forholdet til sktl. § 16-30 flg. og § 6-15**

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, jf. sktl. § 16-33.

Kreves det inntektsfradrag etter sktl. § 6-15, kan det ikke kreves kreditfradrag for samme skattebeløp, jf. sktl. § 16-24 og sktl. § 16-33.

#### **4.19 Valutakurs**

##### **4.19.1 Generelt**

Valutakursene er tilgjengelig på [www.norges-bank.no](http://www.norges-bank.no).

##### **4.19.2 Årsregnskapspliktige**

Ved omregning av skatt samt utenlandsinntekter og -kostnader skal årsregnskapspliktige som hovedregel legge til grunn valutakursen på transaksjonstidspunktet, se FSFIN § 16-29-6 (1) første punktum. Årsregnskapspliktige kan i stedet velge å benytte månedlige gjennomsnittskurser i den utstrekning dette er i samsvar med norsk regnskapsrett, se FSFIN § 16-29-6 (1) annet punktum. Førres filialregnskap i fremmed valuta etter regnskapsloven § 3-4, skal årlig gjennomsnittskurs legges til grunn ved omregningen, se FSFIN § 16-29-6 (1) tredje punktum. For deltakere i deltakerlignede selskaper etter sktl. § 10-40 flg. og deltakere i NOKUS-selskaper etter sktl. § 10-60 flg., skal beregningen av utenlandsinntekten skje etter kursen ved årsskiftet, se FSFIN § 16-29-6 (2).

##### **4.19.3 Ikke-årsregnskapspliktige**

Ikke-årsregnskapspliktige skal benytte valutakursen på transaksjonstidspunktet eller en årlig gjennomsnittskurs, se FSFIN § 16-29-6 (3).

Kan skattyter dokumentere at en vesentlig del av utenlandsinntekten er vekslet om på et annet tidspunkt og til en annen kurs enn det som følger ved omregning etter norske regler, kan ligningsmyndighetene samtykke i at det anvendes en annen kurs ved omregningen, se FSFIN § 16-29-6 (4).

#### 4.20 Frist for å kreve kreditfradrag

Krav om kreditfradrag må i utgangspunktet fremsettes før utløpet av selvangivelsesfristen for det år inntekten/formuen fra utlandet er skattepliktig i Norge. Hvis kravet ikke kan godtgjøres på dette tidspunkt, må det fremsettes senest 6 måneder etter at endelig skatt er fastsatt i utlandet, jf. sktl. § 16-25. Krav som fremsettes innenfor denne 6-månedersfristen skal alltid behandles, uavhengig av fristene i ligningsloven. Krav om kreditfradrag som fremsettes etter at 6-månedersfristen er utløpt, skal behandles etter ligningslovens regler om endring av ligning. Krav som fremsettes senere enn 10 år etter utløpet av det år inntekten fra utlandet er skattepliktig i Norge, skal ikke behandles.

#### 4.21 Dokumentasjons- og oppgaveplikt

##### 4.21.1 Generelt

Skattyter må uoppfordret dokumentere at

- beløpet som det kreves fradrag for er utenlandsk skatt som er fradragsberettiget i norsk skatt, se FSFIN § 16-29-8 bokstav a
- beløpet er innbetalt til fremmed stat, se FSFIN § 16-29-8 bokstav b, og
- beløpet utgjør endelig skatt ved ordinær ligning i fremmed stat, se FSFIN § 16-29-8 bokstav c

Ligningsmyndighetene kan kreve at dokumentasjonen fremlegges i kopi som er bekreftet av notarius publicus, se FSFIN § 16-29-10 (1). Ligningsmyndighetene kan også kreve at dokumentasjonen fremlegges sammen med oversettelse til norsk av autorisert translatør, se FSFIN § 16-29-10 (2). Av konvensjon mellom Norge, Danmark, Finland, Island og Sverige av 17. juni 1981 følger at de nordiske landene skal virke for at nordiske statsborgere skal kunne bruke sitt eget språk ved kontakt med bl.a. skattemyndighetene. Som hovedregel må man derfor godta at skattyter som er statsborger i et annet nordisk land, fremlegger dokumentasjon på sitt eget nordiske språk.

Om dokumentasjon av skatt betalt i Storbritannia ved arbeid på britisk sokkel, se FIN 26. april 2002 i Utv. 2002/890 og FIN 7. mai 2002 i Utv. 2002/899.

##### 4.21.2 Skjema

Skattyter må fylle ut skjema RF-1145 (upersonlige skattytere) eller RF-1147 (personlige skattytere). I skjemaet må det foreslås en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og fremmede stater, se FSFIN § 16-29-9. Tilsvarende gjelder fordeling av bruttoformue og gjeld. Ved spesifikasjon av virksomhetsinntekt som skal tilordnes utlandet etter den direkte metoden, skal skjemaet «Næringsinntekt skattlagt i utlandet» (RF-1149) benyttes. Skjemaene er pliktige vedlegg til selvangivelsen når kreditfradrag kreves.

Dokumentasjon og RF-skjema skal leveres samtidig med at kravet om kreditfradrag fremsettes.

#### 4.22 Endring av norsk ligning

Blir skattyterens norske ligning endret, må eventuelt kreditfradrag omberegnes.

#### 4.23 Varslingsplikt for skattyter ved endring av utenlandsk ligning

Skattyter har plikt til å informere norske ligningsmyndigheter dersom den utenlandske ligningen endres slik at den utenlandske skatten nedsettes, se FSFIN § 16-29-11.

Unnlatelse av å opplyse om en endring av utenlandsk ligning som medfører nedsettelse av den utenlandske skatten, kan sanksjoneres med tilleggsskatt, se Ot.prp. nr. 46 (1995-96) pkt. 4.13.2.2.

### 5 Kreditmetoden, skattepliktig utbytte fra utenlandsk selskap hvor norsk aksjeselskap eier minst 10 %

#### 5.1 Generelt

Stkl. § 16-30 til § 16-33 og FSSKD § 16-30 har særregler for unngåelse av dobbeltbeskatning for et norsk aksjeselskap eller likestilt selskap/sammenslutning (nedenfor kalt



morselskapet eller det norske aksjeselskapet) for skattepliktig utbytte mv. fra et utenlandsk selskap (nedenfor kalt datterselskap, det utenlandske selskap eller det mellomliggende selskap).

Det norske selskapet må direkte eller indirekte eie minst 10 % av kapitalen og ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i et tilsvarende selskap hjemmehørende i utlandet, se sktl. § 16-30 (1). Eier og stemmekravet må være oppfylt sammenhengende i en periode på to år som omfatter det tidspunktet morselskapet innvinner utbytte fra datterselskapet. Toårsperioden kan omfatte tidsrom etter innvinnings-tidspunktet, herunder tidsrom i senere inntektsår.

Reglene gjelder bare når utbyttet fra det utenlandske selskapet er skattepliktig til Norge. Det er etter norsk intern rett omfattende begrensninger i skatteplikten for utbytte som tilfaller aksjeselskap (fritaksmetoden). Som følge av fritaksmetoden sammenholdt med 10 %-kravet i § 16-30, vil reglene i praksis først og fremst få betydning for eierandeler på minst 10 % i selskaper i lavskatteland som ikke er norsk kontrollert. Se nærmere i emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 8 og pkt. 17.2.

Kreditreglene i sktl. § 16-30 flg. anvendes for hvert utenlandsk selskap det mottas skattepliktig utbytte fra. Det skjer således ingen samordning av «utenlandsinntekt» som for de alminnelige kreditreglene i sktl. § 16-20 flg.

Datterselskap av et NOKUS selskap anses ved beskatningen som direkte eid fra Norge og således omfattet av sktl. § 16-30 flg.

Norsk aksjeselskap som eier aksjer i et utenlandsk selskap gjennom deltakelse i et norsk kommandittselskap skal gis rett til kreditfradrag for skattepliktig utbytte, se FIN 11. april 1996 i Utv. 1996/1145. Kommandittistene i denne relasjonen må anses som eiere, utbyttemottakere og skattytere for utbytte fra datterselskap eid gjennom KS-et. Tilsvarende gjelder aksjeselskap som er deltaker i andre typer deltakerlignede selskaper. Det skal likevel ikke innrømmes kreditfradrag for skatt betalt av NOKUS-selskap til en annen stat enn den stat hvor selskapet er hjemmehørende, se FIN 5. februar 1996 i Utv. 1996/391.

Om et tilfelle der datterselskapet hadde avvikende regnskapsår, se FIN 4. juni 2003 i Utv. 2003/1189.

## **5.2 Utenlandsk skatt det kan kreves kreditfradrag for**

### **5.2.1 Kildeskatt betalt til fremmed stat**

Mottar det norske selskapet skattepliktig utbytte fra det utenlandske selskapet, kan det norske selskapet kreve skattefradrag for kildeskatt på det skattepliktige utbyttet betalt av det norske selskapet til fremmed stat, se sktl. § 16-30 (2) bokstav a.

Det gis ikke fradrag for kildeskatt betalt til fremmed stat på inntekt som går inn under fritaksmetoden. Dette gjelder også kildeskatt på inntekt som skattlegges etter tre-prosent-regelen i sktl. § 2-38 (6), jf. sktl. § 16-30 (8).

### **5.2.2 Underliggende selskapskatt**

Et norsk selskap kan i tillegg til fradrag for kildeskatt, kreve skattefradrag for en forholds-messig del av datterselskapets inntektsskatt (underliggende selskapskatt) som er betalt til den stat datterselskapet er hjemmehørende i, se sktl. § 16-30 (2) bokstav b.

Det gis ikke fradrag for underliggende selskapskatt betalt til fremmed stat på inntekt som går inn under fritaksmetoden.

Selskapet må dokumentere at skatten er endelig fastsatt og betalt av datterselskapet. Fradrag gis bare for underliggende selskapskatt for det inntektsåret som det skatteplik-tige utbyttet kan tilordnes, og på visse vilkår de fire forutgående år, se pkt. 5.6.

### **5.2.3 Skatt betalt av datterdatterselskap**

Et norsk morselskap kan i det året datterselskapet mottar skattepliktig utbytte fra et dat-terdatterselskap som er hjemmehørende i samme stat som datterselskapet kreve at endelig fastsatt og betalt inntektsskatt i datterdatterselskapet for det inntektsåret det skattepliktige utbyttet kan tilordnes, regnes som betalt av datterselskapet, se sktl. § 16-30 (3). Vil-kåret for at datterdatterselskapets skatt skal regnes som betalt av datterselskapet er at morsel-skapet gjennom det datterselskapet som morselskapet mottar utbytte fra, indirekte eier

minst 25 % av datterdatterselskapet. Eierkravet må være oppfylt ved utgangen av det inntektsåret morselskapet mottar utbytte fra datterselskapet.

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

#### 5.2.4 Krediterbare skatter

Det er kun de direkte skatter beregnet etter beskatningsmessige prinsipper som tillates kreditert. Avgifter og andre typer indirekte skatter skal således holdes utenfor. Ved tvil er det et moment om beløpet er beregnet av en inntektsstrøm av et løpende overskudd. Videre er det et utgangspunkt for vurderingen å legge norske kriterier for begrepet «inntektskatt eller annen tilsvarende skatt» til grunn.

Se for øvrig BFU 25/2003 om en utenlandsk skatt kunne anses som «inntektskatt eller annen tilsvarende skatt» etter sktl. § 16-30 (2) bokstav b.

Skatt som datterselskapet har betalt til et tredje land kan det ikke kreves kredit for i norsk skatt.

### 5.3 Inntektsføring hos det norske morselskapet

Morselskapet skal inntektsføre skattepliktig utbytte uten fradrag for eventuell kildeskatt. I tillegg skal et beløp tilsvarende den krediterbare underliggende selskapsskatten regnes som skattepliktig inntekt for morselskapet, se sktl. § 16-30 (5). Kildeskatt på skattepliktig utbytte kommer til fradrag for underliggende selskapsskatt. Eventuell godtgjørelse som mottas av det norske morselskapet fra den annen stat for selskapsskatt betalt av datterselskapet, reduserer skattefradraget uten å redusere det beløp som inntektsføres, se sktl. § 16-30 (7).

### 5.4 Begrensninger i fradragsretten; skatteavtalens kildeskattesats

Den delen av kreditfradraget som gjelder utenlandsk kildeskatt på skattepliktig utbytte er begrenset til den skatt som den utenlandske kildestaten kan kreve iht. skatteavtalen. Der- som den skatt som er trukket i utlandet, overstiger den skatt som kan kreves etter skatteavtalen, må skattyter søke refusjon av den overskytende kildeskatten i utbetalingsstaten. Skattyter kan ikke velge å få kreditfradrag i Norge for hele den utenlandske skatten i stedet for å søke refusjon. Om skatteavtalens sats for kildeskatt på aksjeutbytte, se [pkt. 7](#).

### 5.5 Maksimalt kreditfradrag

#### 5.5.1 Generelt

Kreditfradraget vil alltid være begrenset til det laveste beløp av hva som faktisk er betalt i skatt i det land hvor datter- og datterdatterselskapet er hjemmehørende, og norsk skatt på summen av det mottatte skattepliktige utbyttet og det beløp som inntektsføres som underliggende selskapsskatt. Bli skattefradraget lavere enn betalt skatt i utlandet, skal det beløp som inntektsføres reduseres tilsvarende, se sktl. § 16-30 (6) og nedenfor.

#### 5.5.2 Begrensning i forhold til utenlandsk skatt

Er det skattepliktige utbyttet lavere enn det skattemessige overskuddet etter skatt i det utdelende selskap i det året utbyttet tilordnes (se nedenfor om dette), kan det bare kreves fradrag for den forholdsmessige del av den betalte utenlandske skatten som tilsvarer andelen av datter- og datterdatterselskapets skattemessige overskudd etter skatt som er utdelt til morselskapet som skattepliktig utbytte, se sktl. § 16-30 (2) bokstav b annet punktum.

#### Eksempel

*Et heleid utenlandsk datterselskap har et skattemessig overskudd på 100 og en betalt skatt på 40. Dette gir et overskudd etter skatt på 60, hvorav 30 utdeles som skattepliktig utbytte til morselskapet. Da vil den krediterbare underliggende selskapsskatten utgjøre 20 (30/60 x 40).*

Er det skattepliktige utbyttet høyere enn skattemessig overskudd etter skatt i det utdelende selskap i det år utbytte tilordnes (se nedenfor), tas det utgangspunkt i skattemessig

overskudd etter skatt. Dersom datterselskapet i eksemplet ovenfor deler ut et skattepliktig utbytte på 100, skal bare 60 av dette utbyttet tas med i beregningen forutsatt at selskapet ikke har tilbakeholdt skattlagt kapital fra de fire forutgående år.

### 5.5.3 Begrensning i forhold til norsk skatt

Dersom beregnet norsk skatt på utdelt utbytte og underliggende selskapsskatt er lavere enn den utenlandske skatten, må kreditfradraget for underliggende selskapsskatt dessuten begrenses til  $7/18 (= 0,28/(1-0,28))$  av det mottatte skattepliktige utbyttet (eventuelt begrenset til skattemessig overskudd etter skatt etter ovenfor nevnte begrensning). I eksemplet i pkt. 5.5.2 utgjorde utbytte 30 og underliggende selskapsskatt 20. Beregnet norsk skatt utgjør da 14 (dvs.  $28 \% \times (30+20)$ ), som er lavere enn den underliggende selskapsskatten på 20. Da det ikke innrømmes kredit for hele den underliggende selskapsskatten på 20, må inntektsføringen av krediterbar skatt reduseres, jf. sktl. § 16-30 (6) annet punktum. (Det er med andre ord gjensidig avhengighet mellom krediterbar underliggende selskapsskatt og inntektsføring av underliggende selskapsskatt.) Maksimalt kreditfradrag vil her utgjøre 11,67 ( $7/18 \times 30$ ). Dette tilsvarer norsk skatt før kreditfradrag på 11,67 ( $28 \% \times (30 + 11,67)$ ).

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

### 5.6 Vilkår for kreditfradrag for inntektsskatt betalt av datterselskapet

Skattefradrag gis i utgangspunktet bare for inntektsskatten for det inntektsåret det skattepliktige utbyttet kan tilordnes, dvs. regnskapsmessig må tilordnes etter vedkommende lands system, se sktl. § 16-30 (3) første punktum, jf. Innst. O. nr. 62 (1996-97) side 5 spalte 2. Dette vil si det inntektsåret som utbyttet etter vedkommende lands regnskapsregler skal posteres i regnskapet. Dette vil normalt være året forut for det år utbyttet innvinnes og tidfestes hos det norske selskapet.

Morselskapet kan også få skattefradrag for dokumentert endelig fastsatt og betalt skatt av datterselskapets skattemessige overskudd for inntil fire år forut for det året skattepliktig utbytte skal tilordnes, se sktl. § 16-30 (4). Det må da foretas tilsvarende beregninger og det gjelder tilsvarende begrensninger for perioden sett under ett som vist ved eksemplene ovenfor. Dersom det er utdelt skattepliktig utbytte tidligere i perioden, vil det redusere skattemessig overskudd etter skatt som danner grunnlag for beregningen av kreditfradraget. Eierkravet må være oppfylt i hele perioden.

### 5.7 Vilkår for kreditfradrag for inntektsskatt betalt av datterdatterselskapet

På visse vilkår, se nedenfor, kan det norske morselskap kreve at en forholdsmessig del av datterdatterselskapets inntektsskatt, skal regnes som datterselskapets inntektsskatt som morselskapet kan få forholdsmessig skattefradrag for, se sktl. § 16-30 (3).

Det er et vilkår at

- datterdatterselskapet har samme selskapsform som datterselskapet, jf. Innst. O. nr. 62 (1996-97) side 8
- datterdatterselskapet er hjemmehørende i samme stat som datterselskapet
- morselskapet gjennom det datterselskapet som morselskapet mottar skattepliktig utbytte fra, indirekte eier minst 25 % av datterdatterselskapet ved utgangen av det inntektsåret morselskapet mottar utbytte fra datterselskapet. Eier f.eks. morselskapet 50 % i datterselskapet, må datterselskapet eie minst 50 % i datterdatterselskapet for at vilkåret skal være oppfylt. Eier morselskapet f.eks. under 25 % i datterselskapet, vil vilkåret ikke være oppfylt. Andeler som morselskapet eier gjennom andre datterselskaper, skal ikke regnes med
- datterselskapet har mottatt utbytte fra datterdatterselskapet
- datterdatterselskapets inntektsskatt er endelig fastsatt og betalt

Det er en forholdsmessig del av datterdatterselskapets inntektsskatt i det året utbytte til datterselskapet kan tilordnes, dvs. regnskapsmessig må tilordnes etter vedkommende lands system, jf. Innst. O. nr. 62 (1996-97), som skal regnes som datterselskapets skatt. Denne skatten skal regnes som betalt av datterselskapet. Den forholdsmessige del av datterdatterselskapets skatt som skal anses som datterselskapets skatt, regnes i forhold til den

andel som utbytte utgjør av datterdatterselskapets skattemessige overskudd etter skatt i det året som utbyttet skal tilordnes (jf. tilsvarende begrensinger som er beskrevet i eksemplene ovenfor).

Skattyter kan også kreve at skatt som datterdatterselskapet har betalt inntil fire år forut for det året det skattepliktige utbyttet skal tilordnes, skal medregnes, forutsatt at datterdatterselskapet har utdelt utbytte til datterselskapet, se sktl. § 16-30 (4). Ved beregning av relevant andel av den skatt som datterdatterselskapet har betalt, må det også her sees hen til hvilken andel skattepliktig utbytte utgjør av samlet skattemessig overskudd etter skatt i den relevante perioden.

Det gis fradrag i norsk skatt inntil det eldste året i perioden som kravet til eierandel er oppfylt, dersom skattyter krever kreditfradrag for flere år. Dette innebærer at kravet til eierandel må være oppfylt kontinuerlig i den perioden det kreves kredit for.

### 5.8 Frist for krav om kreditfradrag

Krav om fradrag etter sktl. § 16-30 for skatt betalt i utlandet av skattepliktig utbytte eller overskudd på utenlandsk datter- eller datterdatterselskap, må fremsettes senest seks måneder etter at endelig skatt for vedkommende år er fastsatt i utlandet, se sktl. § 16-32.

### 5.9 Det norske selskapets opplysningsplikt

Det norske selskapet har plikt til å informere ligningsmyndighetene om endring i det utenlandske selskapets ligning som medfører at den utenlandske skatten settes ned eller tilbakebetales, se FSSKD § 16-30-3.

### 5.10 Dokumentasjonsplikt

Skattyter skal i vedlegg til selvangivelsen dokumentere, se FSSKD § 16-30-1 (1)

- morselskapets eierandel og andel av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i det utenlandske datterselskapet ved utgangen av hvert inntektsår, fra og med det året det kreves kreditfradrag for, til og med det året skattepliktig utbytte utdeles til det norske morselskapet
- det skattepliktige utbyttet morselskapet har mottatt, eventuell kildeskatt av det skattepliktige utbyttet som er betalt til datterselskapets hjemstat samt hvordan og for hvilken periode utbyttet er beregnet
- de selskaps- og regnskapsrettslige regler i datterselskapets hjemstat om inntektsår og utbytteutdeling
- inntektsskatten som datterselskapet faktisk har betalt til sin hjemstat og det skattemessige overskudd denne skatten er utlignet på, for det inntektsåret som det skattepliktige utbyttet kan tilordnes og de fire forutgående år når fradrag kreves for disse
- at beløpet som det kreves fradrag for utgjør utenlandsk skatt som er fradragsberettiget i norsk skatt. Når det foreligger skatteavtale med datterselskapets hjemstat er det tilstrekkelig å dokumentere at skatten er omfattet av avtalen, samt hva slags skatt det kreves fradrag for
- at beløpet er innbetalt til datterselskapets hjemstat, og
- at beløpet utgjør endelig fastsatt skatt ved ordinær ligning i datterselskapets hjemstat. Kravet om at skatten må være endelig fastsatt ved ordinær ligning gjelder ikke hvor skatten er en kildeskatt ilagt etter skatteavtale

Det kan i tillegg kreves at dokumentasjonen fremlegges i notarialbekreftet kopi og at det også vedlegges en oversettelse til norsk av autorisert translatør for andre land enn de nordiske, se FSSKD § 16-30-2.

Dersom det kreves at skatt betalt av datterdatterselskapet i utlandet skal tas med ved beregningen av den utenlandske skatten som kan kreves fradratt i norsk skatt, gjelder dokumentasjonskravene tilsvarende vedrørende datterdatterselskapet, se FSSKD § 16-30-1 (3).

Ligningsmyndighetene kan kreve ytterligere dokumentasjon, bl.a. regnskap for datterselskapet eller datterdatterselskapet, se FSSKD § 16-30-1 (4).

## 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.

Dersom inntekt oppebåret i utlandet ikke skattlegges i Norge enten etter intern rett eller skatteavtale, kan det ikke kreves fradrag etter sktl. § 6-15 for skatt betalt i utlandet på denne inntekten. Dette vil for eksempel gjelde utenlandsk kildeskatt på aksjeutbytte som omfattes av fritaksmetoden. Det samme gjelder inntekt som skattlegges etter tre-prosentregelen i sktl. § 2-38 (6), jf. sktl. § 16-20 (1) tredje punktum og sktl. § 16-30 (8). Se Ot.prp. nr. 95 (2008-2009) kap. 7 og SKD 14. juni 2010 i Utv. 2010/1044. Det er en betingelse for fradrag at det gjelder endelig fastsatt utenlandsk skatt som godtgjøres å være betalt og at den utenlandske skatten ligger innenfor eventuell begrensning i skatteavtale. Alminnelig inntektskatt betalt til utlandet av inntekt oppebåret i Norge, vil vanligvis ikke være fradragsberettiget her i landet fordi den ikke regnes som en kostnad til inntektens ervervelse.

Om fradrag for amerikansk Alternative Minimum Tax, se FIN 13. september 2001 i Utv. 2001/1403.

## 7 Skatteavtalenes satser for kildeskatt på aksjeutbytte fra utenlandsk selskap

Flere land kan etter sin interne rett ha anledning til å trekke en høyere kildeskatt enn skatteavtalen med Norge gir adgang til. I slike tilfeller er skattyteren henvist til selv å søke tilbakebetalt det for meget trukne beløpet. Mange land har egne blanketter for slike søknader. Søknaden skal inneholde en bekreftelse fra norske skattemyndigheter på at aksjonæren er bosatt i Norge etter skatteavtalen med vedkommende land. Slike bekreftelser gis av Skatteetaten – Sentralskattekontoret for utenlandssaker. I kreditberegningen eller ved inntektsfradrag ved ligningen her i landet gis det bare fradrag for skatt innen rammen av satsene i vedkommende skatteavtale. Kildeskattesatsen er vanligvis 15 %, se nedenfor. I mange avtaler er satsen lavere når mottakeren er et selskap som eier en viss prosent av selskapets kapital. Kravet til eierandel varierer, men er vanligvis 25 %. I enkelte avtaler er kravet til eierandel begrenset til 10 %. Avtalene har som regel særskilte regler som medfører at avtalens 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.

Når mottatt aksjeutbytte ikke beskattes i Norge på grunn av fritaksmetoden skal det ikke gis kreditfradrag eller inntektsfradrag for den kildeskatt som er betalt på utbyttet i utlandet. Det samme gjelder inntekt som skattlegges etter tre-prosentregelen i sktl. § 2-38 (6), jf. sktl. § 16-20 (1) tredje punktum og sktl. § 16-30 (8). Se Ot.prp. nr. 95 (2008-2009) kap. 7 og SKD 14. juni 2010 i Utv. 2010/1044. Nærmere om fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden». Om kreditfradrag når skattyter har krav på fradrag for skjerming, se pkt. 4.10.6.

Tabellen nedenfor viser hvor stor kildeskatt som vanligvis trekkes i det andre landet. Om diverse spesielle ordninger mv., se henvisningene til fotnoter.

Utbytte utbetalt fra selskap i landet	Kildeskatt trukket i utlandet (eventuelt redusert etter søknad)
Albania	15 %
Argentina	15 %
Aserbajdsjan	15 %
Australia	15 %
Bangladesh	15 %
Barbados	15 %

Belgia	15 %
Benin	20 %
Bosnia Hercegovina	15 %
Brasil	0 %
Bulgaria	15 %
Canada	15 %
Chile	15 %
Danmark	15 %
Egypt	15 %
Elfenbenskysten	15 %
Estland	15 %
Filippinene	25 %
Finland	15 %
Frankrike	15 %
Færøyene	15 %
Gambia	0 %
Grønland	15 %
Hellas	40 %
India	25 % frem til 1. april 2012, deretter 10 %
Indonesia	15 %
Irland	15 %
Island	15 %
Israel	25 %
Italia	15 %
Jamaica	15 %
Japan	15 %
Kasakhstan	15 %
Kenya	25 %
Kina	15 %
Kroatia	15 %
Kypros	0 %
Latvia	15 %
Litauen	15 %
Luxembourg	15 %
Makedonia	15 %
Malawi	0 %
Malaysia 1	0 %

Malta	15 %
Marokko	15 %
Mexico	15 %
Montenegro	15 %
Nederland	15 %
Nederlandske Antiller	15 %
Nepal	15 %
New Zealand	15 %
Nordisk land	15 %
Pakistan	15 %
Polen	15 %
Portugal	15 %
Qatar	15 %
Romania	10 %
Russland	10 %
Senegal	16 %
Serbia	15 %
Sierre Leone	0 %
Singapore2	15 %
Slovakia	15 %
Slovenia	15 %
Spania	15 %
Sri Lanka	15 %
Storbritannia	15 %
Sveits	15 %
Sverige	15 %
Sør-Afrika	15 %
Sør-Korea	15 %
Tanzania	20 %
Thailand	15 %
Trinidad og Tobago	20 %
Tsjekkia	15 %
Tunisia	20 %
Tyrkia	15 %
Tyskland	15 %
Uganda	15 %
Ukraina	15 %

Ungarn	10 %
USA	15 %
Venezuela	10 %
Vietnam	15 %
Zambia	15 %
Zimbabwe	20 %
Østerrike	15 %
Andre land (uten skatteavtale)	For- skjellig

Utbytte fra Malaysia skattlegges ikke i Norge på grunnlag av skatteavtalene.

Etter avtalen kan det trekkes en kildeskatt på inntil 15 %. Singapore mangler for tiden intern hjemmel til å foreta trekk. Den skatt som trekkes i Singapore er en skatt på selskapet som utdeler utbytte, og anses ikke som en kildeskatt. Den norske aksjonæren skal bare beskattes for det beløp han faktisk mottar som utbytte fra selskapet i Singapore.

# Utland – utflytting av selskap fra Norge

– Sktl. § 9-14, § 10-37 (3), (4) og (5), § 10-71, § 14-26.

## 1 Beskatning på selskapsnivå

### 1.1 Vilkår for skattepliktfradragsrett for selskapet ved utflytting

Dersom et selskap, sammenslutning mv. som er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 opphører å være hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 eller etter skatteavtale med den annen stat, skal det som hovedregel foretas beskatning som om eiendelen var realisert siste dag før dette tidspunkt, jf. sktl. § 10-71 (1), første punktum. Tilsvarende skal urealisert tap på eiendelene komme til fradrag.

Skatteplikten/fradragsretten gjelder bare hvor selskapet mv. blir hjemmehørende i en stat utenfor EØS, eller blir hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS og selskapet mv. etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, jf. sktl. § 10-71 (2), jf. § 10-64 bokstav b (realitetskravet). Om hvilke land som er lavskatteland, se sktl. § 10-63 og FSSKD. § 10-63. Se også emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 8.2.

Opphør av skatteplikt kan for eksempel være aktuelt hvor et selskap flytter styrefunksjonen og den administrative ledelsen til utlandet, se FIN 7. mai 1998 i Utv. 1998/848.

Svalbard likestilles med et EØS-land, slik at reglene ikke gjelder hvor et selskap etter utflyttingen blir skattepliktig til Svalbard.

Om hvilke selskaper som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-2, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment», pkt. 3.

### 1.2 Nærmere om utflytting til annen EØS-stat

Skattefri utflytting til annet EØS-land er betinget av at det norske utflyttede selskapet blir reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i den andre EØS-staten, jfr. sktl. § 10-71 (2). Dette vilkåret vil være oppfylt hvis selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser tilordnes en norsk filial mv. av det utflyttede selskapet. Det stilles krav om skattemessig kontinuitet, slik at det faste driftsstedet må videreføre det utflyttede selskapets skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler, rettigheter og forpliktelser. Det



foreligger ikke valgdagang med hensyn til om utflyttingen skal gjennomføres med skattemessig kontinuitet.

### **1.3 Gjennomføring av beskatning ved utflytting**

#### **1.3.1 Generelt**

Realisasjonsbeskatningen skal omfatte alle typer eiendeler og forpliktelser som omfattes av norsk beskatningsrett, uavhengig av om de befinner seg i Norge eller i utlandet. Gevinst og tap som ikke ville vært skattepliktig eller fradragsberettiget etter de alminnelige regler dersom eiendelene ble realisert, er ikke omfattet. Dette gjelder for eksempel gevinst og tap på aksjer som faller innenfor fritaksmetoden. Om fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

Gevinst og tap på forpliktelser som selskapet har er skattepliktig eller fradragsberettiget som om gevinsten eller tapet var realisert på det nevnte tidspunktet, jf. sktl. § 10-71 annet punktum. Dette kan særlig være aktuelt for valutagevinster/-tap knyttet til forpliktelsen.

Skatteplikten ved utflytting gjelder selv om selskapet beholder eiendeler mv. i Norge som er knyttet til skattepliktig virksomhet her. I slike tilfeller kan det søkes om fritak for beskatning av disse eiendelene etter reglene i sktl. § 11-22 for eiendeler knyttet til virksomhet ved fast driftsted her, se Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 20.3 og Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.11.

#### **1.3.2 Gevinstberegningen**

Ved realisasjonsbeskatningen skal utgangsverdien på eiendelen eller forpliktelsen settes til markedsverdien på utflyttingstidspunktet, jf. sktl. § 10-71 (1), tredje punktum. Inngangsverdien skal fastsettes etter de vanlige regler.

#### **1.3.3 Tidfesting av gevinst og tap**

Gevinsten eller tapet skal tas til inntekt eller fradras siste dag før det tidspunktet skatteplikten som hjemmehørende i Norge opphører etter sktl. § 2-2 (1) eller skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat, se sktl. § 14-26.

### **1.4 Uttaksbeskatning for eiendeler som tas ut av norsk beskatningsområde**

For eiendeler mv. som før utflyttingen har tilknytning til norsk beskatningsområde, og som mister denne tilknytningen ved utflyttingen, vil urealiserte gevinster på de overførte eiendeler mv. være gjenstand for uttaksbeskatning etter reglene i sktl. § 9-14, jf. § 10-71 (3). Har uttaket funnet sted før 15. mai 2012 kan det imidlertid være grunnlag for utsettelse med innbetaling av skatt og bortfall av skatteplikt dersom faktisk realisasjon ikke foretas innen fem år, jf. sktl. § 9-14 (9) til (13). Har uttaket funnet sted 15. mai 2012 eller senere, kan det for skattyter hjemmehørende i EØS-land gis utsettelse med innbetaling av skatt med renter. Se emnet «[Utland – uttak fra norsk beskatningsområde](#)».

### **1.5 Likvidasjon av selskap mv. som tidligere er utflyttet**

#### **1.5.1 Likvidasjon etter norsk selskapslovgivning**

Det er et utgangspunkt i norsk selskapsrett at norskregistrerte selskaper skal ha sitt hovedkontor i Norge. For andre norskregistrerte selskaper enn SE-selskaper og SCE-foretak som flytter aktiviteter eller funksjoner til utlandet på en slik måte at selskapet ikke lenger kan anses som hjemmehørende i Norge, oppstår en plikt for selskapet til å rette dette opp ved tilbakeflytting eller likvidasjon. En likvidasjon innebærer skatterettslig realisasjon på selskaps- og eiernivå.

Etter sktl. § 10-71 (4) gjelder det et unntak fra slik realisasjonsbeskatning, slik at likvidasjon etter norsk selskapsrett som gjennomføres etter at selskapet mv. er flyttet ut, ikke anses som realisasjon. Dette gjelder uavhengig av om det ved utflyttingen er foretatt gevinstbeskatning eller ikke. Ved likvidasjon av det utflyttede selskap mv. etter norsk selskapslovgivning, skal skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler og forpliktelser videreføres uendret.

### 1.5.2 Likvidasjon etter utenlandsk selskapslovgivning

Likvidasjon av det utflyttede selskapet i utlandet, etter tilflyttingslandets selskapsrettslige regler, medfører realisasjon etter norsk skattelovgivning, både på eier- og selskapsnivå. For eiendeler og forpliktelser i selskapet som fortsatt har tilknytning til norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav a eller b, vil det da inntre gevinstskatteplikt. For eiendeler som tidligere er tatt ut av norsk beskatningsområde, men der skatteinnbetalingen er utsatt etter sktl. § 9-14 (9) til (13), vil det ikke lenger være grunnlag for slik utsettelse, jf. sktl. § 9-14 (10).

For øvrig gjelder de samme prinsippene med hensyn til likvidasjon etter utflytting på selskapsnivå dersom selskapet mv. er stiftet i utlandet, og etter utflytting fra Norge til en annen stat enn stiftelsesstaten, likvideres etter stiftelsesstatens selskapsrett.

### 1.5.3 Likvidasjon av selskap hjemmehørende i annen EØS-stat

Ved utflytting av selskap mv. fra en annen EØS-stat enn Norge, skal det som utgangspunkt ikke foretas likvidasjonsbeskatning for eiendeler og forpliktelser som har tilknytning til norsk beskatningsområde og som eies av det selskapet mv. som flyttes, jf. sktl. § 10-71 (5). Skattefritaket gjelder så fremt utflyttingen skjer til Norge eller en annen EØS-stat. Det skal imidlertid foretas likvidasjonsbeskatning hvis flyttingen skjer til en stat utenfor EØS. Tilsvarende gjelder ved flytting til et lavskatteland innenfor EØS og selskapet etter flyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i denne staten, jf. sktl. § 10-71 (5).

## 1.6 Skatteposisjoner

### 1.6.1 Generelt

Hvis skatteplikt til Norge opphører i forbindelse med utflyttingen, skal skattyteren i utflyttingsåret inntektsføre negative saldo og positiv gevinst- og tapskonto. Tom positiv saldo og negativ gevinst- og tapskonto skal fradragsføres, se sktl. § 14-48 (3).

Hvis selskapet etter utflyttingen fortsatt har begrenset skatteplikt til Norge og selskapet har slike skatteposisjoner, skal det ikke foretas noe oppgjør av disse skatteposisjonene ved opphør av skatteplikt som hjemmehørende her. Dette gjelder selv om skatteposisjonene er etablert ved realisasjon av driftsmidler som er knyttet til den del av virksomheten som er flyttet ut. Inntekts- og fradragsføringen skal fortsette etter de alminnelige regler.

Hvis selskapet har fremførbart underskudd, kan dette fremføres på vanlig måte, i den grad selskapet fremdeles har skatteplikt til Norge.

### 1.6.2 Flytting til stat innenfor EØS-området

Selskaper som flytter til en stat innenfor EØS, herunder som helt eller delvis flytter til en annen EØS-stat som ledd i en grenseoverskridende fusjon eller fisjon, kan fortsette inntektsføringen av positiv gevinst- og tapskonto samt negativ saldo, jf. sktl. § 14-48 (4) og (5). Ved flytting til EØS-land hvor Norge ikke har avtale om bistand til innfordring av skattekrav, samt ved flytting til lavskatteland innenfor EØS, gjelder særlige betingelser for utsatt inntektsoppgjør. Se nærmere emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo», pkt. 14 og emnet «Gevinst- og tapskonto», pkt. 3.4.

Skatteavtalene er ikke til hinder for fortsatt inntektsføring av gevinst- og tapskonto med hjemmel i sktl. § 14-48 (4) med henvisning til sktl. §§ 14-45 til 14-47.

### 1.6.3 Likvidasjon etter utflytting

Likvidasjon etter norsk selskapsrett etter at selskapet mv. er flyttet ut, skal ikke føre til krav om oppgjør av gevinst- og tapskonto, samt negativ saldo, såfremt disse skatteposisjonene kan føres videre med kontinuitet, jf. sktl. § 14-48 (2) annet punktum.

## 2 Beskatning av aksjonærene

### 2.1 Generelt

Opphør av selskapets skatteplikt til Norge innebærer at aksjene i selskapet anses for å være realisert den dag selskapet opphører å være hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 eller

etter skatteavtale med den annen stat, jf. sktl. § 10-37 (3). Om vilkårene for skatteplikt ved realisasjon av aksjer, se emnet «**Aksjer – realisasjon**», pkt. 2 med videre henvisninger.

Aksjonærene anses å ha realisert sine aksjer bare i de tilfeller selskapet mv. blir hjemmehørende i en stat utenfor EØS, eller blir hjemmehørende i et lavskattelands innenfor EØS og selskapet mv. etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der (realitetskravet), jf. sktl. § 10-37 (3). Skattefritaket er betinget av at alle skatteposisjoner knyttet til aksjene videreføres med kontinuitet, jf. prinsippene som følger av sktl. § 11-7 (2). Det foreligger ikke valgadgang med hensyn til om utflyttingen skal gjennomføres med skattemessig kontinuitet.

## **2.2 Likvidasjon av selskap som tidligere er utflyttet**

Likvidasjon etter norsk selskapsrett, som gjennomføres etter at selskapet er flyttet ut, skal ikke innebære realisasjon av eierandelene, jf. sktl. § 10-37 (4). Alle skatteposisjoner knyttet til aksjene skal videreføres med kontinuitet, jf. sktl. § 10-37 (4) annet punktum.

## **2.3 Likvidasjon etter utenlandsk selskapsrett**

Likvidasjon av det utflyttede selskapet i utlandet, etter tilflyttingsstatens selskapsrettslige regler, innebærer realisasjon på selskapsnivå.

For øvrig gjelder de samme prinsippene med hensyn til likvidasjon etter utflytting på selskapsnivå dersom selskapet mv. er stiftet i utlandet, og etter utflytting fra Norge til en annen stat enn stiftelsesstaten, likvideres etter stiftelsesstatens selskapsrett.

## **2.4 Likvidasjon av selskap hjemmehørende i annen EØS-stat**

Ved utflytting av selskap mv. fra en annen EØS-stat enn Norge, skal det som utgangspunkt ikke foretas likvidasjonsbeskatning, jf. sktl. § 10-71 (5). Skattefritaket gjelder så fremt utflyttingen skjer til Norge eller en annen EØS-stat. Det skal imidlertid foretas likvidasjonsbeskatning hvis flyttingen skjer til en stat utenfor EØS. Tilsvarende gjelder ved flytting til et lavskattelands innenfor EØS og selskapet etter flyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i denne staten, jf. sktl. § 10-71 (5) annet punktum.

# Utland – uttak fra norsk beskatningsområde

- Sktl. § 9-14 og § 14-27.
- FSFIN § 9-14.

## **1 Innledning**

### **1.1 Generelt**

Sktl. § 9-14 inneholder regler om beskatning ved uttak av visse eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde. Reglene innebærer at uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde anses som et innvinningskriterium for gevinst knyttet til den aktuelle eiendelen, på linje med realisasjon. Tilsvarende skal uttak fra norsk beskatningsområde i visse tilfeller innebære at tap anses pådratt. Gevinst eller tap tilsvarer differansen mellom eiendelens markedsverdi og skattemessig verdi på tidspunktet for uttak. Som hovedregel får reglene bare anvendelse for eiendeler med virksomhetstilknytning. For finansielle eiendeler er det imidlertid ikke noe krav om virksomhetstilknytning.

Reglene er ved lov 22. juni 2012 nr. 36 endret på flere punkter. De fleste endringene er gitt virkning for uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012. De tidligere reglene gjelder hvor uttak fra norsk beskatningsområde har funnet sted før 15. mai 2012.

De tidligere reglene bygger i stor grad på at skattyter skal stilles som om det aktuelle objektet ikke var tatt ut fra norsk beskatningsområde og kan sammenlignes med en ordning med betinget skattefritak. De nye reglene har ikke noe slikt siktemål. De nye

reglene bygger på at det skal foretas en endelig realisasjonsbeskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde, men slik at det i visse tilfeller gis utsettelse med innbetaling av forfalt skatt.

For fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser som er tatt ut fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012, faller skatteplikten bort hvis den aktuelle eiendelen ikke realiseres innen fem år etter uttaket. På visse vilkår gis det for slike eiendeler ved uttak før 15. mai 2012 utsettelse med skattebetalingen frem til faktisk realisasjon, uten at det skal betales renter. For eiendeler og forpliktelser som tas ut fra og med 15. mai 2012 er den skatt som beregnes på uttakstidspunktet endelig.

For immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander kan beskatningen ved uttak fra norsk beskatningsområde ikke reverseres, selv om uttaket har skjedd før 15. mai 2012. Det er ikke adgang til utsettelse med betalingen av skatten, verken ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 eller senere.

Ved uttak fra og med 15. mai 2012 er det bare skattytere bosatt/hjemmehørende innenfor EØS som kan kreve utsettelse med innbetalingen av skatten. Adgangen til å kreve utsettelse med innbetalingen av skatten gjelder ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser. Etter endringen må det svares renter når det gis utsettelse og det må stilles betryggende sikkerhet for skattekravet og rentekravet.

### **1.2 Forholdet til reglene om tilbakeføring av meravskrivninger ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde**

Sktl. § 14-64 har regler om tilbakeføring av meravskrivninger hvor driftsmidler tas ut av norsk beskatningsområde innen fire år etter utløpet av det år driftsmidlet ble påbegynt avskrevet i Norge, se emnet «[Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)». Hvor det er grunnlag for beskatning ved uttak av driftsmidlet etter sktl. § 9-14, skal det ved gevinstberegningen foretas en samordning med eventuell tilbakeføring av meravskrivning, se [pkt. 7.2.2](#).

### **1.3 Forholdet til reglene om opphør av selskaps alminnelige skatteplikt til Norge**

Sktl. § 10-71 har regler om skatteplikt for gevinst på eiendeler mv. hvor et selskap mv. opphører å være skattepliktig som hjemmehørende i Norge, for eksempel ved at styrefunksjonen flyttes til utlandet. Om skatteplikt og fradragsrett ved utflytting av selskap fra Norge, se emnet «[Utland – utflytting av selskap fra Norge](#)». Denne bestemmelsen gjelder uavhengig av om selskapet beholder eiendeler og virksomhet i Norge etter utflyttingen. Hvis selskapet etter utflyttingen ikke beholder eiendeler mv. i Norge som knyttes til virksomhet her, vil også reglene i sktl. § 9-14 etter sin ordlyd være anvendelige. I slike tilfeller skal beskatningen gjennomføres etter reglene i sktl. § 10-71, og ikke etter reglene i § 9-14, se Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.11 og pkt. 8.5.12.2.

Skatteplikten/fradragsretten ved utflytting av selskap mv. gjelder bare i de tilfeller selskapet mv. blir hjemmehørende i en stat utenfor EØS, eller blir hjemmehørende i et lavskattelend innenfor EØS og selskapet mv. etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, jf. sktl. § 10-71 (2), jf. § 10-64 bokstav b (realitetskravet). I henhold til sktl. § 10-71 (3) skal det likevel skje et oppgjør etter sktl. § 9-14 av skatteposisjoner som er knyttet til eiendeler, rettigheter og forpliktelser som før utflyttingen har tilknytning til norsk beskatningsområde, og som mister denne tilknytningen ved utflyttingen.

### **1.4 Forholdet til reglene om beskatning av latente aksjegevinster mv. ved utflytting**

Sktl. § 10-70 og FSVIN § 10-70 har regler om beskatning av latente aksjegevinster mv. ved utflytting, se emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)». Reglene i sktl. § 9-14 gjelder ikke i tilfeller hvor sktl. § 10-70 får anvendelse, se [pkt. 2.2](#) og Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.12.1.

### **1.5 Forholdet til reglene om fusjon og fisjon over landegrensene**

Medfører en skattefri fusjon eller fisjon over landegrensene etter reglene i sktl. § 11-11, at eiendeler, rettigheter og forpliktelser knyttet til det overdragende selskapet anses tatt ut av

norsk beskatningsområde, kommer reglene om skatteplikt /fradragsrett etter sktl. § 9-14 og § 14-27 til anvendelse, jf. sktl. § 11-11 (3). Tilsvarende kommer reglene om skatteplikt /fradragsrett etter sktl. § 9-14 og § 14-27 til anvendelse hvis et overdragende selskap gjennom filial mv. har eiendeler, rettigheter og forpliktelser knyttet til norsk beskatningsområde, og som ved fusjonen tas ut av norsk beskatningsområde. Nærmere om hvilke typer fusjoner og fisjoner og vilkårene for når disse kan gjennomføres uten skattlegging av selskap eller aksjonærer/deltakere, se emnet «Fusjon over landegrensene» og emnet «Fisjon over landegrensene».

## 2 Hvem som omfattes av uttaksskatteplikten

### 2.1 Generelt

Reglene i sktl. § 9-14 om gevinst på eiendeler mv. som tas ut av norsk beskatningsområde gjelder i utgangspunktet for alle skattytere som er skattepliktige for inntekt av virksomhet i Norge, både fysiske personer og selskaper, innretninger mv.

Reglene gjelder både for personer/selskaper mv. som er bosatt/hjemmehørende i Norge og for personer/selskaper mv. som er bosatt/hjemmehørende i utlandet og som er skattepliktig hit etter reglene om begrenset skatteplikt.

Om hvem som har rett til fradrag for tap, se [pkt. 5.1](#).

### 2.2 Særlig om finansielle eiendeler

For personer som ved uttaket fra norsk beskatningsområde anses bosatt i Norge etter sktl. § 2-1 (1), foreligger det ikke skatteplikt etter sktl. § 9-14 ved uttak av finansielle eiendeler, se sktl. § 9-14 (4). I disse tilfellene gjelder reglene i sktl. § 10-70 om skatt for personlige aksjonærer ved utflytting, se emnet «Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting».

## 3 Objekter som omfattes av uttaksskatteplikten

### 3.1 Fysiske driftsmidler

#### 3.1.1 Generelt

Reglene om beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde gjelder for fysiske driftsmidler som nevnt i sktl. § 14-41 (1) bokstav a, samt c til j. Fysiske driftsmidler som omfattes er

- kontormaskiner og lignende
- vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøy for transport av funksjonshemmede
- personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv.
- skip, fartøy, rigger mv.
- fly, helikopter
- anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak
- bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv.
- forretningsbygg
- fast teknisk installasjon i bygninger

Nærmere om vilkårene for saldoavskrivning og om hvilke driftsmidler som saldoavskrives, se emnet «Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo».

I tillegg er det et vilkår at driftsmidlet har tilknytning til virksomhet, jf. sktl. § 9-14 (6), dvs. at gevinsten ved et eventuelt salg ville vært skattepliktig etter sktl. § 5-30 (1) som fordel vunnet ved virksomhet. (Etter lovendringen av 22. juni 2012 står bestemmelsen i § 9-14 (5).)

#### 3.1.2 Unntak for driftsmidler med kortvarig tilknytning til norsk beskatningsområde

Fysiske driftsmidler som nevnt i [pkt. 3.1.1](#) som til sammen har hatt en tilknytning til norsk beskatningsområde i mindre enn 12 måneder i løpet av de siste seks årene før tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde, omfattes ikke av reglene om skatteplikt for gevinst og fradrag for tap ved uttak fra norsk beskatningsområde. Se FSFIN § 9-14-1 (1) og (2).

Utgangspunktet for beregning av 12-måneders fristen vil være siste dag før den begivenhet som utløser beskatning inntreffer, jf. sktl. § 9-14 (1) første punktum og **pkt. 4**.

Er eiendelen anskaffet senere enn to år forut for tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde, får dette unntaket ikke anvendelse, jf. FSFIN § 9-14-1 (3).

### 3.2 *Finansielle eiendeler*

#### 3.2.1 *Generelt*

Reglene om uttak fra norsk beskatningsområde gjelder for alle typer finansielle eiendeler, herunder alle typer finansielle instrumenter, se sktl. § 9-14 (3) bokstav b. Dette gjelder blant annet

- selskapsandeler
- fondsandeler
- egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)
- andeler i deltakerlignende selskaper
- opsjoner
- tegningsretter
- utstedelsesretter (warrants)
- terminkontrakter
- gjeldsbrev, herunder pantobligasjoner, ihendehaverobligasjoner og banksertifikater
- pengebeløp i utenlandsk valuta

For finansielle eiendeler er det ikke noe krav om at eiendelen har tilknytning til virksomhet.

#### 3.2.2 *Enkle fordringer mv.*

Gevinst ved realisasjon av fordringer som er unntatt fra beskatning etter sktl. § 9-3 (1) bokstav c, er også unntatt fra skatteplikt ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 (5) (§ 9-14 (4) bokstav c) etter lovendringen av 22. juni 2012). Dette gjelder

- muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev
- mengdegjeldsbrev anskaffet før 10. mai 1990 og rettigheter til mengdegjeldsbrev

Om hva som anses som mengdegjeldsbrev, se emnet «*Verdipapirer*», **pkt. 1**.

Det er likevel skatteplikt hvis fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt for innehaveren, eller hvis verdien har inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaveren. Dette kan for eksempel være tilfelle hvis et enkeltstående gjeldsbrev har vært (del av) et vederlag ved skattepliktig realisasjon av et annet formuesobjekt for innehaveren, eller fordringen har vært vederlag for arbeid.

#### 3.2.3 *Finansielle eiendeler som er omfattet av fritaksmetoden*

Ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 foreligger det som utgangspunkt skatteplikt ved uttak selv om den finansielle eiendelen på uttakstidspunktet er omfattet av fritaksmetoden. Det skal imidlertid da gis utsettelse med beskatningen uten sikkerhetsstillelse, jf. sktl. § 9-14 (9) tredje punktum og **pkt. 8.3.2**. Hvis retten til utsatt betaling av skatten på gevinsten bortfaller etter sktl. § 9-14 (10), jf. **pkt. 10**, er gevinsten endelig skattefri hvis en gevinst ved realisasjon på dette tidspunktet, uten et forutgående uttak fra norsk beskatningsområde, ville vært skattefri etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 9-14 (11) bokstav b. Tilsvarende faller et eventuelt tapsfradrag bort hvis en realisasjon på dette tidspunkt ikke ville medført tapsfradrag.

Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012 er skatteplikten opphevet for gevinst på finansielle eiendeler som siste dag før uttaket fra norsk beskatningsområde ville falt inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 9-14 (4) bokstav b. Slik gevinst er dermed skattefri med endelig virkning.

### 3.3 *Forpliktelseser*

Det foreligger skatteplikt for gevinst ved uttak av forpliktelseser fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 (3) bokstav c.

Skatteplikten gjelder bare for forpliktelseser som har tilknytning til virksomhet, jf. sktl. § 9-14 (6), dvs. at gevinst ved en eventuell realisasjon ville vært skattepliktig etter sktl.

§ 5-30 (1) som fordel vunnet ved virksomhet. (Etter lovendringen av 22. juni 2012 følger dette av § 9-14 (5)).

Skatteplikt vil for eksempel kunne være aktuelt for langsiktige poster i fremmed valuta.

### 3.4 Omsetningsgjenstander

Det foreligger skatteplikt for gevinst ved uttak av omsetningsgjenstander fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 (3) bokstav d. Det er et vilkår at omsetningsgjenstandene har tilknytning til en virksomhet, jf. sktl. § 9-14 (6). (Etter lovendringen av 22. juni 2012 følger dette av § 9-14 (5)).

### 3.5 Immaterielle eiendeler

Det foreligger skatteplikt for gevinst ved uttak av immaterielle eiendeler fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 (3) bokstav e. Alle former for immaterielle eiendeler omfattes, se for øvrig emnet «**Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel**».

Det er et vilkår for beskatning at den immaterielle eiendelen har tilknytning til virksomhet, jf. sktl. § 9-14 (6), dvs. at den ved et eventuelt salg ville vært skattepliktig etter sktl. § 5-30 (1) som fordel vunnet ved virksomhet. (Etter lovendringen av 22. juni 2012 følger dette av § 9-14 (5)).

## 4 Begivenheter som utløser beskatning

### 4.1 Generelt

Gevinst på eiendel eller forpliktelse som nevnt i **pkt. 3** utløses når eiendelen eller forpliktelsen tas ut av norsk beskatningsområde. Med uttak fra norsk beskatningsområde menes at en eiendel eller forpliktelse mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, slik at inntekter og kostnader knyttet til eiendelen ikke lenger skal tas med ved inntektsbeskatningen i Norge.

Hvis uttaket fra norsk beskatningsområde samtidig innebærer en form for skattemessig realisasjon anses eiendelen ikke å være tatt ut av norsk beskatningsområde i denne sammenheng, jf. sktl. § 9-14 (1) annet punktum. Det samme gjelder hvor det foreligger skattepliktig uttak etter sktl. § 5-2, ved uttak til egen bruk eller gaveoverføring. Om vilkårene for uttaksbeskatning, se emnet «**Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester**». Gjelder det en forpliktelse, anses denne ikke å være tatt ut av norsk beskatningsområde hvis denne anses realisert ved oppfyllelse, ettergivelse, overføring mv., se sktl. § 9-14 (1) tredje punktum.

Nedenfor beskrives tilfeller hvor det vil foreligge uttak fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 (2) bokstavene a til c. Oppregningen er ikke uttømmende. Hvis det foreligger uttak fra norsk beskatningsområde, skal eiendelen eller forpliktelsen anses å være tatt ut av norsk beskatningsområde siste dag før dette tidspunktet, jf. sktl. § 9-14 (1) første punktum.

### 4.2 Opphør av alminnelig skatteplikt til Norge

En eiendel eller forpliktelse anses tatt ut av norsk beskatningsområde hvis eieren eller skyldneren opphører å være alminnelig skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-1, § 2-2 eller petroleumsskatteloven § 2. Dette vil for eksempel være tilfelle hvor et selskap flytter sitt hovedkontor til utlandet.

Eiendelen eller forpliktelsen anses ikke å være tatt ut av norsk beskatningsområde hvis eiendelen eller forpliktelsen samtidig får en slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen, jf. sktl. § 9-14 (2) annet avsnitt. Dette vil for eksempel være aktuelt hvis eiendelen er knyttet til en virksomhet i Norge som etter utflyttingen er begrenset skattepliktig hit, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b.

### 4.3 Opphør av skatteplikt til Norge etter skatteavtale

En eiendel eller forpliktelse anses tatt ut av norsk beskatningsområde hvis skatteplikten til Norge opphører etter skatteavtale med fremmed stat, jf. sktl. § 9-14 (2) bokstav a. Dette

kan være aktuelt hvis eieren eller den forpliktete i samsvar med skatteavtale ikke anses bosatt/hjemmehørende i Norge.

Uttak fra norsk beskatningsområde foreligger også hvis eiendelen eller forpliktelsen tilknyttet et fast driftssted i et land som Norge har skatteavtale med, og skatteavtalen gir anvisning på fordelingsmetoden (unntaksmetoden). Derimot vil det ikke foreligge uttak fra norsk beskatningsområde hvis skatteavtalen gir anvisning på kreditmetoden, slik at eiendelen/forpliktelsen fremdeles skal tas med ved beskatningen i Norge, jf. sktl. § 9-14 (2) annet avsnitt.

Uttak fra norsk beskatningsområde kan også foreligge i tilfeller hvor eiendelen eller forpliktelsen flyttes fra et fast driftssted i land A til et annet fast driftssted i land B. Dette er aktuelt hvis skatteavtalen med land A gir anvisning på kreditmetoden, mens skatteavtalen med land B gir anvisning på fordelingsmetoden. Tilsvarende gjelder hvis Norge ikke har inngått skatteavtale med land A, slik at inntekt og formue i land A er skattepliktig til Norge etter globalinntektsprinsippet. Uttak fra norsk beskatningsområde foreligger derimot ikke hvis både skatteavtalen med land A og land B gir anvisning på kreditmetoden, jf. sktl. § 9-14 (2) annet avsnitt.

Uttak fra norsk beskatningsområde kan også være aktuelt som følge av at skatteavtalen med det aktuelle land endres. Dette gjelder hvis skatteavtalen tidligere ga anvisning på kreditmetoden, for så å bli endret til å gi anvisning på fordelingsmetoden.

#### **4.4 Opphør av begrenset skatteplikt til Norge**

En eiendel/forpliktelse som tilhører/påhviler en skattyter som har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3, anses å være tatt ut av norsk beskatningsområde når den begrensede skatteplikten opphører, jf. sktl. § 9-14 (2) bokstav b. Tilsvarende gjelder hvis den begrensede skatteplikten opphører etter skatteavtale med fremmed stat.

Opphør av begrenset skatteplikt vil være aktuelt hvis eiendelen eller forpliktelsen flyttes fra Norge til et annet land. Det samme gjelder hvis tilknytning til norsk beskatningsområde opphører på andre måter, for eksempel ved at eiendelen mister sin tilknytning til det faste driftssted i Norge, selv om eiendelen fysisk befinner seg i Norge.

#### **4.5 Opphør av NOKUS-beskatning**

Hvis en eiendel/forpliktelse tilhører/påhviler et NOKUS-selskap, dvs. et utenlandsk selskap eller innretning med begrenset ansvar hvor deltakerne beskattes løpende for selskapsresultat, jf. sktl. § 10-60 flg., anses eiendelen/forpliktelsen å være tatt ut av norsk beskatningsområde når norsk kontroll av selskapet eller innretningen opphører, jf. sktl. § 9-14 (2) bokstav c.

Eiendelen eller forpliktelsen anses ikke å være tatt ut av norsk beskatningsområde hvis eiendelen eller forpliktelsen samtidig får en slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen, jf. sktl. § 9-14 (2) annet avsnitt.

#### **4.6 Særlig om eiendeler og forpliktelser eiet gjennom deltakerlignet selskap**

En forholdsmessig andel av en eiendel eller forpliktelse eiet gjennom et deltakerlignet selskap anses tatt ut av norsk beskatningsområde når andelen av eiendelen eller forplikelsen mister sin tilknytning til Norge slik at norsk skattelovgivning ikke får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen, jf. sktl. § 9-14 (2) siste punktum. Uttak fra norsk beskatningsområde kan bla. skje hvis en slik begivenhet som er nevnt i pkt. 4.1 til pkt. 4.5 finner sted.

#### **Nytt for 2013**

Fra og med inntektsåret 2013 innføres det i sktl. § 2-39 (1) fritak for skatteplikt ved utvinning av petroleum i utlandet. Kostnader og tap pådratt i tilknytning til slik inntekt vil heller ikke være fradragsberettiget, se sktl. § 2-39 (2). Innføringen av sktl. § 2-39 medfører



ikke at driftsmiddel, eiendel eller forpliktelse anses tatt ut av norsk beskatningsområde etter sktl. § 9-14, se overgangsregel til sktl. § 2-39 (lov 4. desember 2012 nr. 76 VII).

## 5 Fradrag for tap

### 5.1 Generelt

Urealisert tap ved uttak fra norsk beskatningsområde er ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 bare fradragsberettiget for skattytere som er bosatt/hjemmehørende i Norge eller i annen EØS-stat, jf. sktl. § 9-14 (7). Tidspunktet for når vilkårene for fradragsrett må være oppfylt og tidspunktet for avregningen av tapet er forskjellig for fysiske driftsmidler og forpliktelser på den ene side og for omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler på den annen side, jf. nedenfor.

Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012, gis det fradrag for urealisert tap ved uttak av alle slags eiendeler og forpliktelser som omfattes av skatteplikten ved uttak fra norsk beskatningsområde etter sktl. § 9-14 (3) og (4), jf. ny sktl. § 9-14 (6). Dette gjelder bare for skattytere som er bosatt/hjemmehørende i Norge eller i en annen EØS-stat på tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde. Tapet fradragsføres siste dag før skatteplikten til Norge opphører etter sktl. § 2-1 (3), eller da selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, se sktl. § 9-14 (6) siste punktum jf. § 14-27.

For at tapet skal komme effektivt til fradrag, må skattyteren ha norsk inntekt som tapet kan fradragsføres i. Tapet vil eventuelt kunne gi grunnlag for tilbakeføring av underskudd etter sktl. § 14-7, eller fremføring av underskudd etter sktl. § 14-6. Den absolutte 10-årsfristen for endring av ligningen i lignl. § 9-6 nr. 1 får anvendelse ved endring av ligning.

### 5.2 Fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser

Ved uttak av fysiske driftsmidler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2014, foreligger det fradragsrett hvis skattyter anses bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat på det tidspunkt retten til utsettelse med beskatningen faller bort etter reglene i sktl. § 9-14 (10), se § 9-14 (7) første punktum. Om dette tidspunktet, se [pkt. 10](#). For finansielle eiendeler er det også ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 et vilkår for fradragsrett at skattyter på tidspunktet for opphør med utsettelse med beskatningen anses bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat, jf. sktl. § 9-14 (7) første punktum.

Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012 er det avgjørende for fradragsretten om skattyteren er bosatt i Norge eller en annen EØS-stat siste dag før skatteplikten til Norge opphører etter sktl. § 2-1 (3), eller da selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, se § 9-14 (6) jf. § 14-27.

For finansielle eiendeler foreligger det imidlertid ikke fradragsrett hvis eiendelen på uttakstidspunktet tilhører en person som er skattemessig bosatt i Norge etter sktl. § 2-1. Se sktl. § 9-14 (4) som gjelder tilsvarende ved tap. Tapsfradrag må for disse skattyterne vurderes etter sktl. § 10-70 (3), se emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)», [pkt. 2.5](#).

Fradraget inngår i inntektsfastsettingen det år eiendelen eller forpliktelsen anses tatt ut av norsk beskatningsområde, se sktl. § 9-14 (7), jf. § 14-27 og [pkt. 6](#). Ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 skal imidlertid avregningen av tapet utsettes til det år eiendelen eller forpliktelsen er realisert, jf. sktl. § 9-14 (7) femte punktum. Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012, skal også den endelige avregningen av tapet skje det året eiendelen eller forpliktelsen anses tatt ut av norsk beskatningsområde, se ny § 9-14 (6) annet punktum jf. § 14-27.

Ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 faller retten til tapsfradrag bort hvis eiendelen ikke er realisert innen fem hele inntektsår etter det år eiendelen ble tatt ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 (11) bokstav d. Det samme gjelder aksjer mv. og disse realiseres, gis bort eller tas ut til eget bruk og tapet på dette tidspunktet ville vært avskåret etter fritaksmetoden, jf. sktl. § 9-14 (11) bokstav b.

Hvor tapsfradraget faller bort, skal det foretas endring av ligning for uttaksåret, eventuelt også senere år hvis fradrag retten medfører eller øker et fremførbart underskudd.

Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012 er det tapet som beregnes på tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde endelig.

### 5.3 Omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler

For omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler foreligger det ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 fradrag rett for tap hvis skattyter anses bosatt/hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat dagen før objektet tas ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 (7) annet punktum (§ 9-14 (6) første punktum etter lovendringen av 22. juni 2012). Tapet fastsettes og avregnes ved ligningen for dette året. Dette gjelder både ved uttak før og etter 15. mai 2012.

### 5.4 Tapet er helt eller delvis kommet til fradrag i annet land

Hvis tapet helt eller delvis er kommet til fradrag i et annet land, skal fradraget i norsk skattepliktig inntekt reduseres tilsvarende, jf. sktl. § 9-14 (7) tredje punktum (§ 9-14 (6) annet punktum fra og med 15. mai 2012). Det har ikke betydning for fradrag retten i Norge hvilken skattemessig effekt fradraget har hatt i det annet land.

## 6 Tidspunkt for inntekts-/fradragføring

### 6.1 Generelt

Hvor det foreligger uttak fra norsk beskatningsområde, jf. pkt. 4, skal gevinst tas til inntekt og tap føres til fradrag når eiendelen eller forpliktelsen skal anses realisert, jf. sktl. § 9-14 (1) første punktum. Dette vil være siste dag før eiendelen eller forpliktelsen er tatt ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-27. Dette gjelder ved uttak fra norsk beskatningsområde både før og etter 15. mai 2012.

### 6.2 Betaling av skatten

#### 6.2.1 Uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012

For fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser kan skattyter ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 gis utsettelse med innbetaling av utlignet skatt, jf. sktl. § 9-14 (9), se pkt. 8. I disse tilfellene skal avregning av fradrag berettiget tap utsettes på samme måte. Retten til utsettelse med beskatningen gjelder uavhengig av hvor skattyter er bosatt/hjemmehørende, men det gjelder ulike regler om sikkerhetsstillelse avhengig av om skattyter er bosatt/hjemmehørende i eller utenfor EØS-området.

For omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler kan det ikke gis utsettelse med betaling av skatten. For slike objekter skal skatten utlignes og betales i det år objektet anses å være tatt ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-27. Tap skal også fradragføres dette året.

#### 6.2.2 Uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012

Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012 kan det bare gis utsettelse med innbetaling av skatten for skattytere som er bosatt/hjemmehørende i Norge eller som anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat, jf. sktl. § 9-14 (9). Retten til å kreve utsettelse med innbetaling gjelder for fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser.

## 7 Gevinst-/tapsberegningen

### 7.1 Generelt

Gevinst/tap beregnes på vanlig måte som differansen mellom utgangsverdien og inngangsverdien. For aksjer mv. skal gevinst/tap beregnes etter reglene i sktl. § 10-30 til § 10-36 så langt de passer, se sktl. § 9-14 (8) annet punktum og emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 5. Tilsvarende gjelder reglene i § 10-44 så langt de passer for andeler i deltakerlignede selskaper, se emnet «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel», pkt. 3.

## 7.2 **Utgangsverdi**

### 7.2.1 *Generelt*

Utgangsverdien utgjør markedsverdien på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted, jf. sktl. § 9-14 (8) første punktum. Dette vil være den verdi som objektet har ved omsetning i det aktuelle markedet. For omsetningsgjenstander må det ses hen til hvilket ledd i omsetningskjeden som er relevant. Utgangsverdien må fastsettes ved skjønn når det ikke er kjent markedsverdi på objektet, jf. sktl. § 9-14 (8) tredje punktum. Nærmere om utgangsverdien, se emnet «**Utgangsverdi**».

### 7.2.2 *Samordning med eventuell tilbakeføring av meravskrivninger etter sktl. § 14-64*

Ved uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde skal eventuelle meravskrivninger som er foretatt mens driftsmidlet har vært i norsk beskatningsområde, i visse tilfeller tilbakeføres, jf. sktl. § 14-64 og emnet «**Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde**», pkt. 2.8.2. Ved gevinst- eller tapsberegningen skal utgangsverdien reduseres med eventuelt tilbakeføringsbeløp etter sktl. § 14-64, jf. sktl. § 9-14 (8) tredje punktum.

## 7.3 **Inngangsverdi**

Inngangsverdien fastsettes etter de vanlige regler og utgjør som utgangspunkt anskaffelsesprisen ved ervervet, fradratt eventuelle avskrivninger og tillagt eventuelle påkostninger. Om inngangsverdien, se emnet «**Inngangsverdi**» med videre henvisninger.

Hvis det gjelder et driftsmiddel som tidligere er tatt inn i norsk beskatningsområde, kan det være fastsatt inntaksverdi etter reglene i sktl. § 14-61. Denne verdien vil da tre i stedet for anskaffelsesverdien ved ervervet.

## 7.4 **Terskelbeløp**

### 7.4.1 *Terskelbeløp for fysiske driftsmidler*

Gevinst på fysiske driftsmidler, jf. pkt. 3.1.1, som utgjør kr. 5 mill. eller mindre for det enkelte driftsmiddel, omfattes ikke av skatteplikten ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. FSFIN § 9-14-2 (1). Tilsvarende gis det ikke fradrag for tap hvis tapet for det enkelte driftsmiddel utgjør kr. 5 mill. eller mindre.

Ved beregning av gevinst eller tap som skal sammenholdes med terskelbeløpet, skal det tas hensyn til reduksjon av utgangsverdien etter sktl. § 9-14 (8) fjerde punktum, se pkt. 7.2.2 og FSFIN § 9-14-2 (3).

Beregning av gevinst eller tap påvirkes ikke av etterfølgende begivenheter som nevnt i sktl. § 9-14 (11) og som før 15. mai 2012 kan medføre at den beregnede skatt kan reduseres eller falle bort, se FSFIN § 9-14-2 og pkt. 10, og pkt. 13.

Det skal leveres oppgave som nevnt under pkt. 17.1, selv om terskelbeløpene ikke er overskredet, jf. FSFIN § 9-14-2.

### 7.4.2 *Terskelbeløp for annet enn fysiske driftsmidler*

Hvis samlet gevinst fratrukket samlet fradragsberettiget tap for eiendeler eller forpliktelser innenfor hver av objektgruppene som nevnt i sktl. § 9-14 (3) bokstav b til e, utgjør kr. 1 mill. eller mindre, skal det ikke foretas beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. FSFIN § 9-14-2 (2). Tilsvarende skal det ikke gis fradrag for tap hvis samlet tap for alle eiendeler eller forpliktelser innenfor tillagt skattepliktig gevinst, ikke overstiger kr. 1 mill. i løpet av inntektsåret.

Beregning av gevinst eller tap påvirkes ikke av etterfølgende begivenheter som nevnt i sktl. § 9-14 (11) og som før 15. mai 2012 kan medføre at den beregnede skatt kan reduseres eller falle bort, se FSFIN § 9-14-2 og pkt. 10, og pkt. 13.

Det skal leveres oppgave som nevnt under pkt. 17.1, selv om terskelbeløpene ikke er overskredet, jf. FSFIN § 9-14-2.

## 8 Utsettelse med avregning og betaling av skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012

### 8.1 Generelt

For fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser, jf. sktl. § 9-14 (3) bokstav a til c, kan skattyter ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 gis utsettelse med innbetaling av utlignet skatt. I nærmere bestemte tilfeller må det da stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen, jf. sktl. § 9-14 (9) første punktum. Sikkerheten stilles i forbindelse med beregningen av uttaksskatten, det vil si ved ligningen for det året gevinsten innvinnes. Kravet til sikkerhet fastsettes av skattekontoret.

Betalingsutsettelsen gjennomføres ved at den utlignede skatten ikke tas med ved skatteavregningen i inntektsåret, jf. sktl. § 9-14 (9) siste punktum. Skatteavregningen og betalingen av skatten skal i stedet utsettes til det inntreffer en begivenhet som gjør at retten til utsettelse med betaling av skatten bortfaller, jf. sktl. § 9-14 (10). Dette gjelder for eksempel ved realisasjon av objektet.

For fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser skal på tilsvarende måte tap ikke tas med ved skatteavregningen i inntektsåret, men kommer først til fradrag ved eventuell realisasjon av objektet, jf. sktl. § 9-14 (7) siste punktum.

For omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler, jf. sktl. § 9-14 (3) bokstav d og e kan det ikke gis utsettelse med betaling av skatten. For slike objekter skal skatten utlignes og betales i det år objektet anses å være tatt ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-27. Et eventuelt fradragsberettiget tap skal også avregnes på dette tidspunkt, se sktl. § 9-14 (7) siste punktum.

### 8.2 Skattytere bosatt/hjemmehørende i Norge

For skattytere som er bosatt/hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-1 eller § 2-2 skal det ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 gis utsettelse med innbetaling av utlignet skatt, uten krav om sikkerhetsstillelse, jf. sktl. § 9-14 (9) annet punktum.

### 8.3 Skattytere bosatt/hjemmehørende i andre EØS-land

#### 8.3.1 Generelt

For skattytere som er bosatt/hjemmehørende i annen EØS-stat i henhold til dette landets interne rett, kan ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012, gis utsettelse med beskatningen uten at det stilles sikkerhet, jf. sktl. § 9-14 (9) annet punktum. Dette gjelder bare hvis Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra denne staten om skattytters innteks- og formuesforhold, samt få bistand til innfordring av skattekrav. Om hvilke stater dette gjelder, se emnet «[Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting](#)», pkt. 2.8.2.

For skattytere som er bosatt/hjemmehørende i annen EØS-stat men hvor det ikke er inngått slik overenskomst som nevnt, er utsettelse med beskatningen som hovedregel betinget av at det stilles sikkerhet for skatteforpliktelsen.

#### 8.3.2 Finansielle eiendeler

For skattytere som er bosatt/hjemmehørende i annen EØS-stat men hvor det ikke er inngått overenskomst om utlevering av opplysninger mv. som nevnt ovenfor, skal det ikke stilles sikkerhet ved uttak av finansielle eiendeler hvor gevinst ved en tenkt realisasjon på tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde ville vært fritatt for beskatning etter fritaksmetoden, se sktl. § 9-14 (9) tredje punktum, jf. sktl. § 2-38. Utsettelse uten sikkerhetsstillelse gis likevel ikke for gevinst på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS eller finansielt instrument med slik eierandel som underliggende objekt, jf. sktl. § 9-14 (9) fjerde punktum. Om anvendelsen av fritaksmetoden for øvrig, se emnet «[Fritaksmetoden](#)». og «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», pkt. 17. Også andeler i deltakerlignede selskaper er omfattet av fritaksmetoden, se sktl. § 2-38 (2) bokstav b.

## 8.4 Skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS

### 8.4.1 Generelt

For skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor EØS, kan det ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012, som utgangspunkt bare gis utsettelse med beskatningen hvis det stilles betryggende sikkerhet, jf. sktl. § 9-14 (9) første punktum.

### 8.4.2 Finansielle eiendeler

Skattytere som er bosatt/hjemmehørende utenfor EØS, skal ikke stille sikkerhet ved uttak av finansielle eiendeler hvor gevinst ved en tenkt realisasjon på tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde ville vært fritatt for beskatning etter fritaksmetoden, se sktl. § 9-14 (9) tredje punktum, jf. sktl. § 2-38. Utsettelse uten sikkerhetsstillelse gis ikke for gevinst på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS eller finansielt instrument med slik eierandel som underliggende objekt, jf. sktl. § 9-14 (9) fjerde punktum. Om anvendelsen av fritaksmetoden for øvrig, se emnet «Fritaksmetoden». Også andeler i deltakerlignede selskaper er omfattet av fritaksmetoden, se sktl. § 2-38 (2) bokstav b.

## 9 Utsettelse med innbetaling av skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012

### 9.1 Generelt

Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012 skal skatt som knytter seg til uttak fra norsk beskatningsområde forfalle til betaling i samsvar med de ordinære fristene etter skattebetalingsloven. Skattyter som er bosatt/hjemmehørende i Norge eller i et annet EØS-land kan kreve utsettelse med innbetalt og forfalt skatt, jf. sktl. § 9-14 (9). Retten til utsettelse med beskatningen gjelder i den utstrekning skatt etter sktl. § 9-14 overstiger årets netto utlignede skatt på inntekt.

Reglene om utsettelse med betaling av skatt gjelder ikke for skattytere som er bosatt/hjemmehørende utenfor EØS.

### 9.2 Betaling av renter

Skattytere som krever utsettelse med innbetalingen av skatten må betale renter som nevnt i sktbl. § 11-6, fra det tidspunkt restskatt knyttet til utlignet skatt etter sktl. § 9-14 skulle vært betalt etter reglene i sktbl. § 10-21, jf. sktl. § 9-14 (9) tredje punktum. Rentene skal ikke betales etter hvert som de påløper, men skal tillegges skattekravet. Det må stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen og påløpte renter.

### 9.3 Sikkerhetsstillelse

Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012 er det et vilkår for utsettelse med innbetaling av skatt at det stilles betryggende sikkerhet, jf. sktl. § 9-14 (9) fjerde punktum.

## 10 Bortfall av retten til utsatt beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde

### 10.1 Uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012

Er det ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 gitt utsettelse med avregningen av skatten etter sktl. § 9-14 (9), jf. pkt. 8, faller retten til fortsatt utsettelse med beskatningen bort hvis en av følgende begivenheter inntreffer innen fem hele inntektsår etter det inntektsår realisasjon anses å ha funnet sted, jf. sktl. § 9-14 (10)

- objektet realiseres
  - objektet tas ut til egen bruk
  - objektet gis bort
  - opphør av virksomhet i deltakerlignet selskap som skattyter eier andeler i
- Om når realisasjon anses å ha funnet sted, se pkt. 6.

Om bortfall av skatten for finansielle eiendeler som faller inn under fritaksmetoden i disse tilfellene, se pkt. 3.2.3.

## 10.2 Uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012

Er det ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012 gitt utsettelse med betaling av skatten med renter, opphører retten til utsettelse hvis en av følgende begivenheter inntreffer

- objektet realiseres
  - objektet tas ut til egen bruk
  - objektet gis bort
  - opphør av virksomhet i deltakerlignet selskap som skattyter eier andeler i
  - skattyter ikke lenger er hjemmehørende i riket etter sktl § 2-1 eller § 2-2 og ikke anses hjemmehørende i en annen EØS -stat eller
  - det ikke foreligger betryggende sikkerhet etter sktl § 9-14 (9) fjerde punktum.
- Om når realisasjon anses å ha funnet sted, se pkt. 6.

## 10.3 Nærmere om realisasjon

### 10.3.1 Generelt

Om hva som er realisasjon, se sktl. § 5-1 (2) og § 5-30, jf. § 9-2 og emnene «Realisasjonsbegrepet», «Aksjer – realisasjon», pkt. 3 og «Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel», pkt. 2.

### 10.3.2 Forpliktelser

Når det gjelder forpliktelser, vil realisasjon foreligge når forpliktelsen er oppfylt, ettergitt eller overført til et annet rettssubjekt. Ved delvis realisasjon faller utsettelsen med skattebetalingen bort forholdsmessig.

### 10.3.3 Omdanning

Som realisasjon anses også overføring av eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et overtakende selskap ved fusjon og fisjon, jf. sktl. § 11-1 flg., omdanning av virksomhet, jf. sktl. § 11-20 og konserninterne overføringer, jf. sktl. § 11-21. Dette gjelder også hvor fusjonen eller fisjonen gjennomføres uten beskatning etter skatteloven kap. 11. I andre tilfeller kan det søkes Finansdepartementet om skattefritak etter sktl. § 11-21 og § 11-22, se § 11-21 (4) og § 11-22 (5). Det vil da kunne settes vilkår om at den utsatte skatteforpliktelsen for gevinsten videreføres ved uttaket.

## 11 Eiendelen/forpliktelsen tas inn igjen i norsk beskatningsområde

### 11.1 Uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012

Tas fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser som før 15. mai 2012 er tatt ut av norsk beskatningsområde inn igjen i norsk beskatningsområde, faller en eventuell tidligere beregnet uttaksskatt bort, jf. sktl. § 9-14 (11) bokstav e. På tilsvarende måte faller et eventuelt tidligere beregnet tapsfradrag bort. Inntak i norsk beskatningsområde foreligger når eiendelen eller forpliktelsen igjen får en slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen.

Bortfall av uttaksskatten er ikke aktuelt i tilfeller hvor retten til utsettelse med betaling av skatten er falt bort ved realisasjon, uttak, gaveoverføring eller opphør av virksomhet, jf. sktl. § 9-14 (10).

Hvis det er gitt utsettelse med beskatningen, vil bortfallet av uttaksskatten innebære at det skal ses bort fra uttaksskatten ved senere realisasjon eller uttak fra norsk beskatningsområde. Den latente gevinsten vil imidlertid gjøres opp ved eventuelt nytt uttak eller ved realisasjon, i den grad den latente gevinsten foreligger på det tidspunktet. Hvis skattyteren allerede har betalt skatten, på grunn av manglende sikkerhetsstillelse eller brudd på opplysningsplikten, må denne skatten refunderes.

For avskrivbare driftsmidler som igjen tas inn i norsk beskatningsområde, må det beregnes ny inngangsverdi, basert på faktiske og tenkte avskrivninger for perioden frem til inntaket, jf. sktl. § 14-61 og emnet «Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde», pkt. 3.4.

## 11.2 Uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012

For driftsmidler som er tatt ut fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012, får et ev. senere inntak i norsk beskatningsområde ingen konsekvenser for den uttaksskatt som skal beregnes i forbindelse med uttaket fra norsk beskatningsområde. Inntaket får heller ingen betydning for ev. tapsfradrag som ble beregnet ved uttaket.

Hvis det skattebeløpet som ble utlignet ved det tidligere uttaket ikke er betalt, blir det stående som før, og det blir beregnet renter. Kravet til sikkerhet som vilkår for videreføring av betalingsutsettelsen, jf. [pkt. 9.3](#) gjelder som før.

For eiendel og forpliktelse som omfattes av reglene om uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012, skal inngangsverdien ved inntak til norsk beskatningsområde settes til markedsverdien på tilknytningstidspunktet, jf. sktl. § 9-14 (11). Har skattyter før uttaket fra norsk beskatningsområde ikke hatt skatteplikt som følge av manglende tilknytning til Norge, skal inngangsverdien settes til historisk kostpris. For driftsmidler som omfattes av av reglene i sktl. §§ 14-60 flg. om driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde, skal det fastsettes inntaktsverdi i samsvar med disse reglene, se emnet «[Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)», [pkt. 3](#).

## 12 Bortfall av skatt etter fem år ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012

Hvis retten til utsettelse med beskatningen ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 ikke er falt bort og uttaksskatten ikke er falt bort tidligere, for eksempel ved realisasjon eller inntak i norsk beskatningsområde, faller den beregnede uttaksskatten bort fem hele inntektsår etter det inntektsår realisasjon anses å ha funnet sted, jf. sktl. § 9-14 (11) bokstav d. Et fradragsberettiget tap faller da også bort. Om når realisasjon anses å ha funnet sted, se [pkt. 6](#). Hvis skattyteren allerede har betalt skatten, på grunn av manglende sikkerhetsstillelse eller brudd på opplysningsplikten, må denne skatten refunderes.

## 13 Reduksjon av beregnet skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012

Hvis skattyteren realiserer eiendelen til en lavere verdi enn den verdi som er lagt til grunn som utgangsverdi ved uttaket fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012, jf. sktl. § 9-14 (8) og [pkt. 7.2](#), kan skattyter kreve at utlignet skatt blir redusert, slik at skatten beregnes på grunnlag av faktisk realisasjonsverdi, jf. sktl. § 9-14 (11) bokstav a. Realisasjonsverdien kan imidlertid ikke settes lavere enn inngangsverdien.

Valg av realisasjonsverdi gjelder ikke ved tap og ikke hvor retten til utsatt beskatning faller bort ved gaveoverføring, jf. sktl. § 9-14 (11) bokstav a tredje punktum.

For forpliktelser gjelder det tilsvarende hvis forpliktelsen realiseres til en høyere verdi enn det som ble lagt til grunn ved uttaket fra norsk beskatningsområde, jf. § 9-14 (11) bokstav a siste punktum.

For fysiske driftsmidler, jf. sktl. § 9-14 (3) bokstav a, skal det gjøres et tillegg til faktisk realisasjonsverdi for beregnede avskrivninger i perioden mellom uttaket og den faktiske realisasjonen, jf. sktl. § 9-14 (11) bokstav a tredje punktum. De beregnede avskrivningene fastsettes etter reglene i sktl. § 14-60 (5), jf. § 14-62, se emnet «[Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde](#)», [pkt. 3.4.2](#). De tenkte avskrivningene skal fastsettes på grunnlag av den utgangsverdi som er lagt til grunn ved beregningen av uttaksskatten og maksimale saldoavskrivninger for tiden etter uttaket. Det skal benyttes maksimale saldoavskrivninger, uavhengig av om skattyter er hjemmehørende i EØS-området. For deler av inntektsår skal det benyttes forholdsmessige saldoavskrivninger, jf. sktl. § 14-62 (5) bokstav b annet punktum.

Hvor det er aktuelt å redusere ilignet skatt, må ligningen for innvinningsåret endres. I tilfeller der det ikke er gitt utsettelse med betaling av uttaksskatten, fordi skattyter ikke har stilt betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen eller har brutt opplysningsplikten, skal det foretas en forholdsmessig refusjon av den ilignede skatt.

## 14 Fradrag i norsk skatt for gevinstskatt betalt i utlandet

### 14.1 Uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012

Hvis en gevinst ved realisasjon etter uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012 er skattepliktig til et annet land, skal det gis kreditfradrag i endelig utlignet norsk

uttaksskatt for den skatt som er betalt i utlandet for denne delen av gevinsten, jf. sktl. § 9-14 (11) bokstav c.

Det er et vilkår for kreditfradrag at den andre staten ikke gir kredit for skatt som betales i Norge.

Kreditfradraget beregnes etter reglene i sktl. § 16-20 flg. så langt de passer, se emnet «**Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning**», pkt. 4. Det er ikke noe vilkår for kreditfradrag etter sktl. § 9-14 (11) bokstav c at kreditfradraget gjelder skatt av inntekt med kilde i utlandet, sml. sktl. § 16-20 (1) bokstav a. Fradraget er heller ikke begrenset av ettårsfristen i sktl. § 16-22 (2) første punktum, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.8.6.

Kreditfradraget er begrenset til skatt av den del av gevinsten som også er skattepliktig til Norge. Fradragsbeløpet kan ikke overstige den uttaksskatt som er ilagt i Norge (maksimalt kreditfradrag) for denne del av gevinsten, jf. sktl. § 16-21 (1).

Det gis ikke kreditfradrag for skatten i utlandet i skatt til Norge på annen inntekt enn endelig utlignet uttaksskatt, jf. sktl. § 16-21 (1).

Skattyter må dokumentere at vilkårene for kreditfradrag er oppfylt.

#### **14.2 Uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012**

Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012, er sktl. § 9-14 (11) bokstav c om kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt til utlandet for gevinst ved realisasjon av eiendeler eller forpliktelse, opphevet. Som utgangspunkt skal den norske skatten ikke reduseres, selv om gevinst ved realisasjon er skattepliktig til en annen stat.

Hvis det godtgjøres at skatt ville blitt utløst til en annen EØS-stat ved realisasjon på tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde, kan det kreves fradrag i norsk skatt for beregnet gevinstskatt på eiendeler og forpliktelse som er skattepliktig etter reglene om uttak av eiendeler og forpliktelse fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 (7). Skatteverdien av tap som ville vært fradragsberettiget i den andre EØS-staten, skal redusere skatteverdien av tap som gir rett til fradrag i Norge, jf. sktl. § 9-14 (7) annet punktum. Nærmere regler om beregning av tenkt skatt som vil gi rett til fradrag, vil bli gitt i forskrift. Slik forskrift var ikke fastsatt ved avslutningen av redaksjonsarbeidet for Lignings-ABC 2012.

### **15 Fradrag for skatt betalt i utlandet for latent gevinst ved inntak til norsk beskatningsområde**

#### **15.1 Generelt**

Ved uttak av eiendel eller forpliktelse fra norsk beskatningsområde, gis det fradrag for utenlandsk skatt på latent gevinst ved et eventuelt inntak av den samme eiendelen eller forpliktelsen til norsk beskatningsområde etter reglene i sktl. § 9-14 (12) som er beskrevet nedenfor. Dette gjelder ved uttak fra norsk beskatningsområde både før og etter 15. mai 2012. Ved uttak fra norsk beskatningsområde fra og med 15. mai 2012 er det for alle typer eiendeler og forpliktelse et vilkår at skattyter er bosatt/hjemmehørende i Norge eller en annen EØS-stat på tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde, jf. nedenfor.

Fradragsretten gjelder ved uttak av alle typer objekter som omfattes av reglene om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 (3). Dette gjelder fysiske driftsmidler, immaterielle eiendeler, omsetningsgjenstander, finansielle eiendeler og forpliktelse.

Det er et vilkår for fradrag for utenlandsk skatt at eiendelen eller forpliktelsen får tilknytning til en reelt etablert virksomhet eller en reell økonomisk aktivitet i en annen EØS-stat, jf. sktl. § 9-14 (12) tredje punktum. Det stilles samme krav til reell etablering og reell økonomisk aktivitet i EØS-staten som ved anvendelsen av fritaksmetoden i sktl. § 2-38 (3) bokstav a og i NOKUS-tilfellene, se emnet «**Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)**», pkt. 8.4.1. Skattyter må dokumentere at etableringen og den økonomiske aktiviteten i den andre EØS-staten er reell. Dersom norske skattemyndigheter ikke har anledning til å innhente informasjon fra den annen stats myndigheter gjennom folkerettslige avtaler om utveksling av skatteopplysninger, må deltakeren fremlegge verifikasjon fra den annen stats myndigheter av dokumentasjonens riktighet.



Det er et vilkår for kreditfradrag at den andre staten ikke gir kredit for skatt som betales i Norge.

### 15.2 *Fysiske eiendeler, finansielle eiendeler og forpliktelser*

Ved uttak av fysiske eiendeler, finansielle eiendeler og forpliktelser før 15. mai 2012, er det et vilkår for fradrag for utenlandsk skatt at skattyter på det tidspunkt retten til utsettelse med beskatningen opphører, jf. sktl. § 9-14 (10), anses skattepliktig til Norge som bosatt etter sktl. § 2-1 eller som hjemmehørende etter sktl. § 2-2, eller på dette tidspunkt anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 9-14 (12) fjerde punktum. Om når retten til utsatt beskatning opphører, se [pkt. 10](#).

Ved uttak av fysiske eiendeler, finansielle eiendeler og forpliktelser fra og med 15. mai 2012, er det et vilkår for fradrag for utenlandsk skatt at skattyter siste dag før uttaket fra norsk beskatningsområde er skattepliktig som bosatt etter sktl. § 2-1 eller som hjemmehørende etter sktl. § 2-2, eller på dette tidspunkt anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 9-14 (12) femte punktum.

### 15.3 *Omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler*

Ved uttak av omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler er det et vilkår for fradrag for utenlandsk skatt at skattyter siste dag før uttaket fra norsk beskatningsområde er skattepliktig som bosatt etter sktl. § 2-1 eller som hjemmehørende etter sktl. § 2-2, eller på dette tidspunkt anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat, se sktl. § 9-14 (12) femte punktum. Dette gjelder både ved uttak før og etter 15. mai 2012.

### 15.4 *Beregning av kreditfradraget*

Fradrag gis etter reglene i sktl. § 16-20 til § 16-29 så langt de passer, jf. sktl. § 9-14 (12) første punktum og emnet «[Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning](#)», [pkt. 4](#). Dette innebærer at fradragsbeløpet ikke kan overstige den skatt som blir ilagt gevinsten i Norge (maksimalt kreditfradrag), jf. sktl. § 16-21. Kreditfradraget er begrenset til skatt av den del av gevinsten som også er skattepliktig til Norge. Fradragsbeløpet kan ikke overstige den uttaksskatt som er ilagt i Norge (maksimalt kreditfradrag) for den del av gevinsten som er skattepliktig til Norge.

### 15.5 *Skatteposisjoner*

Hvis skatteplikt til Norge opphører i forbindelse med uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde, skal skattyteren i utflyttingsåret som hovedregel inntektsføre negativ saldo og positiv gevinst og tapskonto. Tom positiv saldo og negativ gevinst- og tapskonto skal fradragsføres. Se sktl. § 14-48 (3).

Selskaper som flytter til en stat innenfor EØS, herunder som helt eller delvis flytter til en annen EØS-stat som ledd i en grenseoverskridende fusjon eller fisjon, kan utsette inntektsføringen av positiv gevinst- og tapskonto, samt negativ saldo, på samme måte som selskaper som flytter innenfor Norge eller inngår i en fusjon eller fisjon med norske selskaper, jf. sktl. § 14-48 (4) og (5), samt Prop. 116 LS (2010-2011) kap. 3. Ved flytting til EØS-land hvor Norge ikke har avtale om bistand til innfordring av skattekrav samt ved flytting til lavskatteland innenfor EØS hvor selskapet ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet, må det stilles sikkerhet svarende til skatteforpliktelsen i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller annen betryggende sikkerhet. Kravet til sikkerhetsstillelse fastsettes av skattekontoret.

Dersom kravet om betryggende sikkerhet i et senere inntektsår ikke lenger er oppfylt, skal negativ saldo i gruppe a, c, d og j og gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto inntektsføres i sin helhet dette året.

## 16 *Tilbakeføring av underskudd*

Sktl. § 14-7 om tilbakeføring av underskudd kan komme til anvendelse hvis virksomheten i Norge opphører i forbindelse med uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde. Se emnet «[Underskudd](#)», [pkt. 6](#).

## 17 Oppgaveplikt

### 17.1 Oppgaveplikt ved uttak

Utsettelse med innbetaling av utlignet skatt etter disse reglene er betinget av at det leveres oppgave over eiendeler og forpliktelser med beregning av gevinst for de eiendeler og forpliktelser som er tatt ut av norsk beskatningsområde og som skal omfattes av den utsatte beskatningen, jf. FSFIN § 9-14-3 (1). Oppgaven skal leveres sammen med selvangivelsen for det år gevinsten er innvunnet, jf. FSFIN § 9-14-3 (1). Det skal leveres oppgave selv om gevinsten eller tapet ikke overstiger terskelbeløpene, jf. FSFIN § 9-14-2 (5).

Oppgaven vil danne grunnlag for skatteberegningen og eventuell fastsetting av sikkerhet i tilfeller der det gis utsettelse med skatteavregning og -betaling. Oppgaven vil også danne grunnlag for om gevinsten/tapet overstiger terskelbeløpet.

### 17.2 Oppgaveplikt i årene etter uttak

Fortsatt utsettelse med innbetaling av utlignet skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde før 15. mai 2012, er betinget at det i hvert av de påfølgende år dokumenteres at den aktuelle eiendelen eller forpliktelsen er i behold og hvor skattyteren har sitt skattemessige bosted, jf. FSFIN § 9-14-3 (2). Dokumentasjonen gis sammen med selvangivelsen. For skattytere som ikke skal levere selvangivelse, er fristen 31. mai.

Når rett til utsettelse med beskatningen ikke lenger foreligger, skal skattyteren innen to måneder informere skattekontoret om den betalingsutløsende hendelsen, jf. FSFIN § 9-14-3 (5).

# Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester

- Sktl. § 2-38, § 5-2, § 14-2 (3) og § 14-44 (5).
- Bokføringsloven § 5, § 10 og § 11.
- Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kap. 5 (bokføringsloven).

## 1 Innledning

### 1.1 Generelt

Det er bare bestemmelsene om uttak i sktl. § 5-2 som behandles i det følgende. Om eventuell skatteplikt når formuesobjekter tas ut av norsk beskatningsområde, se emnet «Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde» og emnet «Utland – uttak fra norsk beskatningsområde».

Uttaksbeskatning er aktuelt hvor formuesobjekter og tjenester som er knyttet til et selskap eller en inntektsgivende aktivitet, omdisponeres til annet formål hos eier, overføres til andre til underpris eller gis bort. For selskaper er det ikke noe vilkår at formuesobjektet eller tjenesten er knyttet til en inntektsgivende aktivitet. Reglene om uttak har til hensikt å hente inn til beskatning positiv differanse mellom omsetningsverdien og skattemessig inngangsverdi som ville vært skattepliktig hvis formuesobjektet eller tjenesten hadde blitt solgt til utenforstående.

Skattlegging kan gjennomføres etter andre bestemmelser som for eksempel

- etter hovedregelen i sktl. § 5-1 (1). Dette er aktuelt for tjenesteyting i form av arbeid overfor egen virksomhet, f.eks. med å oppføre bygg som skal være driftsmiddel eller ved (om)disponering innenfor inntektsgivende virksomhet, se for eksempel HRD i Utv. 1993/3 (Rt. 1992/1379) (Dynapac) (omsetningsgjenstand ble tatt i bruk som driftsmiddel)
- hos brukeren for bruk av egne formuesobjekter, jf. sktl. § 5-1, eller vederlagsfri bruk av formuesobjekter tilhørende andre, jf. sktl. § 5-20 (3)
- Ved overføring vederlagsfritt eller til underpris hvor det foreligger interessefelleskap, kan det være aktuelt å anvende sktl. § 13-1 ved prisfastsettingen, se emnet «Tilsidesettelse».

## 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. Hvor det har betydning må vederlaget da fastsettes ved skjønn. Det skjønsmessig fastsatte vederlaget behandles på samme måte som et kontantvederlag for objektet eller tjenesten.

Overdrar f.eks. en arbeidsgiver en bil til en ansatt uten at den ansatte betaler et kontantvederlag, anses dette som realisasjon av bilen. Bilens omsetningsverdi behandles som vederlag hos arbeidsgiveren og inntektsføres/nedskrives på saldo hos arbeidsgiveren. Den samme verdien anses som vederlag for arbeid og skal behandles som en lønnskostnad hos arbeidsgiver.

## 2 Vilkår for uttaksbeskatning

### 2.1 Generelt

For at uttaksbeskatning skal kunne finne sted må visse fellesvilkår være oppfylt. Det må skje et uttak til egen bruk eller en gaveoverføring. Uttaket må gjelde en formuesgjenstand, vare eller tjeneste. For uttak hos personer og sameier må også tilleggsvilkårene nedenfor være oppfylt, se [pkt. 2.4](#). Disposisjoner som oppfyller nedenstående vilkår for uttaksbeskatning kan likevel være unntatt fra skatteplikt. Om disse begrensningene, se nedenfor.

### 2.2 Hvilke ytelser omfattes

#### 2.2.1 Formuesobjekter

Skatteplikten gjelder både ved uttak av fysiske formuesobjekter og ved uttak av ikke-fysiske formuesobjekter som f.eks. finansobjekter, immaterielle driftsmidler og rettigheter, såfremt vilkårene for øvrig er oppfylt.

#### 2.2.2 Tjenester

Hos tjenesteyter gjelder skatteplikten ved uttak/gaveoverføring av alle slags tjenester. Dette gjelder for eksempel

- ansattes arbeid med oppføring eller vedlikehold av eierens privatbolig eller aksjonærs vederlagsfrie bruk av selskapets formuesobjekt, se HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS)
- innehavers og ansattes arbeid utført vederlagsfritt for andre

Det regnes ikke som uttak hvis det vederlagsfrie arbeidet er et ledd i utøvelsen av virksomheten. Dette gjelder for eksempel hvor hovedformålet med det vederlagsfrie arbeidet er å skaffe seg nye oppdrag. Utføres en tjeneste i enkeltpersonforetak til eierens private fordel der kostnadene er belastet virksomheten, skal han uttaksbeskattes. Dette kan for eksempel være aktuelt for en tannlege som behandler nær familie eller privat bruk av driftsmidler.

### 2.3 Skatteutløsende disposisjon

#### 2.3.1 Generelt

Skatteplikt kan utløses i følgende tilfeller ved at et formuesobjekt eller en tjeneste

- tas ut til egen bruk
- overføres som gave
- utdeles som utbytte
- deles ut til deltaker i deltakerlignet selskap

Omdisponering innenfor skattyters virksomhet anses ikke som uttak, men kan være skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1, se [pkt. 2.3.6](#).

### 2.3.2 Uttak til egen bruk

Et av vilkårene som kan medføre skatteplikt er at gjenstanden/tjenesten kan anses som tatt ut til egen bruk.

Uttrykket «uttak til egen bruk» omfatter 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. Om dette, se [pkt. 2.3.6](#).

For fysiske personer vil egen bruk omfatte all disponering av gjenstand eller tjeneste til privat bruk for eieren selv, ektefelle som lignes felles eller særskilt (ikke atskilt) og for barn som bor hjemme/lignes felles med foreldre.

Når et driftsmiddel omdisponeres til eierens private bruk anses driftsmidlet «tatt ut» av virksomheten. Dette omfatter formuesobjekter som er heleid (herunder i enkeltpersonforetak) og deleid i sameie.

Tilsvarende gjelder for andre formuesobjekter enn driftsmidler og for tjenester som tas i bruk privat.

Det foretas f.eks. uttaksbeskatning av leilighet som seksjoneres og tas i bruk som egen bolig dersom inngangsverdien helt eller delvis er kommet til fradrag og vilkårene for øvrig er oppfylt. Om begrensninger i skatteplikt, se [pkt. 2.5.10](#) og [pkt. 2.5.11](#).

Et driftsmiddel anses ikke tatt ut hvis det bare delvis tas i bruk privat, slik at det fremdeles er driftsmiddel i virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet. Eieren skal da skattlegges for den private bruk av gjenstanden etter hovedregelen i sktl. § 5-1 (1) om det ikke foreligger unntak. Om når en bil som brukes privat, men fortsatt også brukes i inntektsgivende aktivitet, skal regnes for uttatt, se [pkt. 5.2.3](#).

Egen bruk forutsetter at det må skje en viss nyttiggjøring av formuesobjektet/tjenesten i forhold til type objekt/tjeneste. Egen bruk foreligger ikke der formuesobjektet blir stående ubrukt eller hvor det kondemneres.

Uttak til egen bruk kan også skje innenfor f.eks. et aksjeselskap eller deltakerlignet selskap. Om uttaksbeskatning i slike tilfeller, se [pkt. 2.3.4](#) og [pkt. 2.3.5](#).

### 2.3.3 Gaveoverføring

Et av vilkårene som kan medføre skatteplikt er at gjenstanden/tjenesten 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 gjelder også ved utdeling fra uskiftebo. Der slike utdelinger går til arving etter avdøde og denne utdelingen må anses som ledd i et skifteoppgjør etter avdøde, vil uttaksreglene imidlertid ikke komme til anvendelse. Utdelingen vil da anses som overføring av arv og ikke som en gavedisposisjon som kommer inn under uttaksreglene.

Uttak til gaveoverføring kan også gjennomføres av f.eks. et aksjeselskap.

Skattefrie personalrabatter til ansatte på varer som omsettes i virksomheten anses ikke som gave i forhold til reglene om uttaksbeskatning. Nærmere om personalrabatt, se emnet «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)», [pkt. 4](#). Rabatt til aksjonær, deltaker mv. anses ikke som personalrabatt i denne sammenheng.

Det er i utgangspunktet uten betydning om mottakeren benytter objektet/tjenesten i sin ervervsvirksomhet. Om unntak fra uttaksbeskatning ved overføring av formuesobjekter sammen med virksomhet og for overføring av eiendeler i virksomhet mellom deltakerlignede selskap med samme eiere eller mellom aksjeselskap i samme konsern, se FSFIN § 11-21 og emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)».

### 2.3.4 Utdeling av utbytte

Utdeling av utbytte fra aksjeselskap mv. medfører skatteplikt for selskapet etter uttaksreglene for formuesobjekt/tjeneste, når vilkårene for dette foreligger, se Ot.prp. nr. 35 (1990-91) kap. 24.4. Dette gjelder uansett om utbytte deles ut i form av formuesobjekter, tjenester eller helt eller delvis fri bruk av aksjeselskapets eiendeler. Se HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS). (Selskapet kjøpte en bolig som ble stilt

til aksjonærens disposisjon. Høyesterett fant det ikke nødvendig å ta stilling til om utdelingen av utbytte var uttak til egen bruk eller gaveoverføring.) Om begrensning i uttaksbeskatning, se [pkt. 2.5](#).

### 2.3.5 Utdeling til deltaker i deltakerlignet selskap

Utdeling til deltaker i deltakerlignet selskap medfører skatteplikt etter uttaksreglene når vilkårene for dette foreligger. Dette gjelder uansett om utdelingen skjer i form av formuesobjekter, tjenester eller helt eller delvis fri bruk av selskapets eiendeler. Det er uten betydning for uttaksbeskatningen om det også er grunnlag for å skattlegge deltakeren for utdelingen etter sktl. § 10-42.

### 2.3.6 Omdisponering innenfor eierens inntektsgivende aktivitet

Et formuesobjekt og/eller en tjeneste i inntektsgivende aktivitet, anses ikke å være tatt ut hvis den fortsatt brukes i eierens egen inntektsgivende aktivitet. (Om)disponering innenfor eierens inntektsgivende aktiviteter vil likevel kunne føre til beskatning etter hovedregelen i sktl. § 5-1 (1) når

- omsetningsgjenstand tas i bruk som driftsmiddel, se HRD i Utv. 1993/3 (Rt. 1992/1379) (Dynapac). Differansen mellom inngangsverdien og omsetningsverdi, eventuelt det lavere beløpet foretaket måtte betalt for gjenstanden som driftsmiddel, skal tas til inntekt. Den inntektsførte omsetningsverdien aktiveres på vedkommende saldo.
- arbeid utføres av eier og ansatte på løsøregjenstand, bygg og anlegg mv. som skal benyttes som driftsmiddel i egen virksomhet. Påløpte kostnader, inklusive andel i indirekte kostnader, aktiveres løpende. Der eiers eller ansattes arbeid benyttes ved tilvirkningen av driftsmiddel og dette arbeidet er av en slik art som ellers benyttes i virksomhetens produksjon av varer og tjenester beregnet på omsetning, skjer det en skattepliktig omdisponering, jf. sktl. § 5-1. Et fortjenesteelement tilsvarende hva det hadde utgjort ved omsetning til andre anses da innvunnet, og skal inntektsbeskattes og aktiveres. Se FIN 1. juni 2007 i Utv. 2007/1248. Med fortjenesteelement forstås hele omsetningsverdien av eiers arbeidsinnsats i enkeltpersonforetak. For ansatte vil fortjenesteelementet utgjøre differansen mellom omsetningsverdien av arbeidet og de faktiske lønnskostnader. Hvis det arbeidet som eier og ansatte utøver ved tilvirkningen av driftsmidlet er av en annen art enn den som utøves i virksomhetens produksjon av varer og tjenester, skal det ikke skattlegges og aktiveres noe fortjenesteelement. Det anses i slike tilfeller ikke innvunnet noen skattepliktig fordel ved den innsatsen som er utøvet, se FIN 1. juni 2007 i Utv. 2007/1248.

Om inntektsføring/verdsetting av arbeid på omsetningsgjenstander, se emnet «[Varebeholdning](#)» og om inntektsføring i forbindelse med arbeider under utførelse, emnet «[Virksomhet - arbeider under utførelse](#)».

## 2.4 Tillegsvilkår for uttak foretatt av personer og sameier

For skatteplikt ved uttak til egen bruk eller gaveoverføring av formuesobjekter og/eller tjenester

- eid av fysisk person, herunder enkeltpersonforetak, eller
  - tilordnet sameie, se emnet «[Sameie – ligning etter bruttometoden](#)»,
- er det et tillegsvilkår at inngangsverdien for formuesobjektet eller tjenesten må være kommet til fradrag helt eller delvis ved ligningen. Denne begrensningen gjelder også i slikt sameie hvor alle deltakerne er aksjeselskaper.

Inngangsverdien for formuesobjektet eller tjenesten er kommet til fradrag dersom den helt eller delvis er

- kostnadsført
- aktivert og avskrevet
- tatt inn på negativ saldo
- aktivert og nedskrevet med virkning for inntektsligningen for eksempel med
  - vederlag
  - negativ saldo etter overgangsreglene per 1. januar 1992

- gevinst ved ufrivillig realisasjon
- gevinst ved makeskifte av fast eiendom
- salgsgjevinst etter de tidligere reglene i sktl. (1911) § 45 (8) til (17)
- distriktsutviklingsfond (DU-fond), miljøvernfond mv. etter de tidligere reglene
- tilskudd som i prinsippet er skattepliktig, jf. sktl. § 14-42 (2)

Inngangsverdien må ha kommet til fradrag hos den som eventuelt skal ha inntektstillegg for uttaket. Dette gjelder selv om fradraget bare har økt et underskudd som ennå ikke er kommet effektivt til fradrag. Inngangsverdien vil alltid være kommet til fradrag for omsetningsgjenstander som følger reglene for varer.

Derimot regnes inngangsverdien ikke å ha kommet til fradrag om denne er redusert med en skattefri inntekt/tilskudd f.eks. ulempeerstatning for gjenværende eiendom.

Fradraget i inntekten må være gjennomført. Det er f.eks. ikke tilstrekkelig at gjenstanden er avskrivbar dersom den rent faktisk ikke er avskrevet. I saldossystemet vil avskrivning måtte anses gjennomført dersom inngangsverdien er gått inn på samlesaldo et tidligere år og saldoen da var negativ eller det faktisk er foretatt avskrivninger/nedskrivninger på saldoen på et senere tidspunkt.

## 2.5 Begrensning i uttaksbeskatning

### 2.5.1 Uttak av aksjer mv. fra aksjeselskap mv. som omfattes av fritaksmetoden

For aksjeselskap mv. som omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 2-38 (1), er det omfattende unntak for skatteplikt ved uttak av aksjer mv. og andeler i deltakerlignede selskaper som omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 2-38 (2), jf. (3). Om hvilke aksjeselskaper og hvilke aksjer mv. og andeler dette gjelder, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2 og pkt. 2.3.5. Tilsvarende er det fritak for slike aksjeselskaper mv. ved uttak av finansielle instrumenter som har slike aksjer mv. som underliggende objekt, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.11.

Fritaket for uttaksbeskatning gjelder selv om overføring skjer til personlig skattyter.

### 2.5.2 Uttak av aksjer og andeler fra deltakerlignet selskap

For deltakerlignede selskaper gjelder omfattende unntak fra skatteplikt ved uttak av aksjer mv. og andeler i andre deltakerlignede selskaper som omfattes av fritaksmetoden, se sktl. § 10-41 (2), jf. § 2-38. Om hvilke aksjer mv. og andeler dette gjelder, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2.3.5.

### 2.5.3 Uttak av aksjer og andeler ved skattemessig kontinuitet

Skjer overføring av aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper med skattemessig kontinuitet, jf. sktl. § 10-33 og § 10-46, er det ikke hjemmel for uttaksbeskatning, jf. sktl. § 5-2 (2).

### 2.5.4 Generasjonsskifte o.l.

Uttak som i utgangspunktet fyller vilkårene ovenfor for uttaksbeskatning er likevel ikke skattepliktig hvis alle betingelsene nedenfor er oppfylt, jf. sktl. § 5-2 (1) tredje punktum

- uttaket skjer ved gaveoverføring, herunder gavesalg eller arveforskudd
- det som overføres er formuesobjekt, herunder varer og immaterielle verdier
- formuesobjektet på uttakstidspunktet var knyttet til giverens virksomhet
- gavemottakeren i forbindelse med overføringen overtar hele virksomheten som gjenstanden var knyttet til eller en utskilt og selvstendig del av virksomheten. (Om overføring av en ideell andel av en virksomhet i et enkeltpersonforetak, se nedenfor.)
- gavemottakeren fortsetter driften av den overtatte virksomheten og anvender formuesobjektet i den
- gavemottakeren faller inn under personkretsen for arveavgiftsplikt i arveavgiftsloven § 2, selv om vedkommende faktisk ikke plikter å betale arveavgift. 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 testament på gavetidspunktet. Det er ikke noe krav at verdien overstiger fribeløpene for arveavgift slik at det faktisk blir beregnet arveavgift. Se FIN 27. mai 1997 i Utv. 1997/891.

Unntaket gjelder også der mottakeren er et aksjeselskap, i den utstrekning selskapet er avgiftspliktig, jf. arveavgiftsloven § 2 (1) bokstav e og § 3.

Unntaket fra uttaksbeskatning gjelder ikke ved overføring av formuesobjekt knyttet til annen inntektsgivende aktivitet enn virksomhet. For eksempel vil unntaket ikke gjelde for gaveoverføring av forretningsbygg som har vært utleid, når utleien ikke er ansett som virksomhet på tidspunktet for gaveoverføringen. Om hva som er virksomhet, se emnet «[Virksomhet – allment](#)».

Unntaket gjelder heller ikke for formuesobjekter som giveren ikke eier som ledd i virksomheten, selv om de overføres sammen med en virksomhet. Objektets tilknytning hos giveren til den overførte virksomheten må vurderes konkret.

Unntaket gjelder normalt ikke dersom mottakeren overtar virksomheten, men selger eller innstiller den kort tid etter mottakelsen. Unntaket gjelder heller ikke dersom mottakeren bare fortsetter en så liten del av giverens virksomhet at det vanskelig kan sies at giverens virksomhet er overtatt. Se Ot.prp. nr. 16 (1991–92) kap. 17.1, merknader til § 42 (2) bokstav e (side 146). Se også BFU 01/2008 om overføring av virksomhet til fire livsarvinger der tre av mottakerne umiddelbart selger sin andel til den fjerde. SKD konkluderte med at tilfellet ikke var omfattet av fritaket for uttaksbeskatning, ettersom ikke samtlige gavemottakere skulle videreføre virksomheten over en viss tid.

Om et tilfelle hvor virksomheten bestod av utleie av en fast eiendom som ble overført til sønnens aksjeselskap som leide eiendommen til bruk i sin virksomhet, se BFU 26/2011. Reelle hensyn medførte at overføringen var omfattet av fritaket for uttaksbeskatning fordi den aktuelle eiendommen fortsatt ville ha tilnytning til skattepliktig virksomhet og bruken ville være akkurat den samme som tidligere.

#### 2.5.5 *Overføring av ideell andel av et enkeltpersonforetak*

Ved overføring av ideell andel av enkeltpersonforetak vil det bli etablert et deltakerlignet selskap. Mottakeren anses da for å ha overtatt deler av giverens virksomhet og overføringen vil være unntatt fra uttaksbeskatning om vilkårene for dette for øvrig er oppfylt, se ovenfor. Om skattlegging av den/de som etablerer det deltakerlignede selskapet, se emnet «[Deltakerlignet selskap – nyetablering](#)».

Om skattefri omdanning av enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap, se emnet «[Virksomhet – omdanning/skifte av eierform](#)».

#### 2.5.6 *Overføring til ektefelle*

En ren overføring fra en ektefelle til den andre regnes ikke skattemessig som overføring og gis ikke skattemessige virkninger i denne forbindelsen. Dette gjelder så lenge ektefellene lignes felles eller særskilt (ikke atskilt). Det samme gjelder overføring som skjer ved skifte av fellesbo i forbindelse med separasjon/skilsmiss. Vilråene for å foreta uttaksbeskatning må vurderes etter den bruken ektefellene gjør av gjenstanden etter overføringen, f.eks. privat bruk. Se [pkt. 2.3.2](#).

#### 2.5.7 *Overføring til samboer*

Overføring til meldepliktig samboer utløser ikke uttaksbeskatning, da disse sambeskattes som ektefeller, se over.

Ved overføring til ikke-meldepliktig samboer, vil unntaket fra uttaksbeskatning ved overføring av virksomhet gjelde hvis samboeren er arveavgiftspliktig (testamentsarving) og vilråene for øvrig er oppfylt.

Unntaket fra uttaksbeskatning ved overføring av virksomhet gjelder ikke ved overføring til samboer som omfattes av ftrl. § 1-5 og som dermed er fritatt for arveavgiftsplikt, jf. arveavgiftsloven § 4 (4) og § 47 A, se emnet «[Arvelater/etterlatte/dødsbo](#)», [pkt. 5.4](#).

#### 2.5.8 *Overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskaper*

Om skattefrihet på visse vilkår ved overføring av eiendeler i virksomhet mellom

- deltakerlignede selskap med samme eiere, eller
- aksjeselskaper innen samme konsern,

se FFSFIN § 11-21 og emnet «[Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer](#)».

### 2.5.9 Omdanning av enkeltpersonforetak/deltakerlignet selskap til et annet selskap

Uttaksreglene kan ikke brukes ved skattefri omdanning av

- enkeltpersonforetak, eller
- deltakerlignet selskap

til et (annet) deltakerlignet selskap eller til aksjeselskap. Om vilkårene for skattefri omdanning, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

Dette betyr at reglene om uttak ikke kan brukes på eventuell overføring av inntil 20 % andel til andre enn de opprinnelige eierne.

### 2.5.10 Spesielt om ikke-avskrivbar bolig

Det skal ikke foretas uttaksbeskatning av boligeiendom om eieren tar boligen i bruk privat. Dette gjelder selv om inngangsverdien er nedskrevet med betinget skattefri gevinst etter någjeldende eller tidligere regler. Det samme gjelder om boligen gis bort. Gis gaven fra aksjeselskap eller likestilt selskap etter sktl. § 10-1 eller fra deltakerlignet selskap, vil dette være skattepliktig som uttak.

### 2.5.11 Spesielt om boligdel i avskrivbart bygg

Det foretas ikke uttaksbeskatning om eeneier flytter inn i leilighet (egen boligdel) i avskrivbart bygg, såfremt bygget fremdeles er avskrivbart. Dette gjelder selv om bygget, herunder leiligheten, er nedskrevet til null. Det har heller ingen betydning om det er foretatt nedskrivning med betinget skattefri gevinst.

Det foretas heller ikke uttaksbeskatning om eeneier utseksjonerer eller gir bort egen boligdel i avskrivbart bygg, såfremt boligdelen på uttakstidspunktet kunne vært solgt skattefritt etter reglene om eier og botid, jf. sktl. § 9-3. Dette gjelder selv om kostprisen for boligdelen er kommet til fradrag helt eller delvis gjennom avskrivninger før eieren flyttet inn.

### 2.5.12 Spesielt om gaveoverføring av jord- og skogbruks eiendom

Det foretas ikke uttaksbeskatning ved gaveoverføring av jord- eller skogbruks eiendom når giveren kunne ha solgt den overdratte eiendommen skattefritt til gavemottakeren på gavetidspunktet, jf. sktl. § 9-13. Dette gjelder selv om gaven omfatter bygninger mv. som helt eller delvis er avskrevet.

Ved delvis skattefrihet (eiertid mellom 6 og 10 år) foretas en tilsvarende reduksjon av uttaksbeløpet (gevinsten) som ellers ville vært skattepliktig. Dette gjelder bare så langt uttaket ikke er skattefritt etter unntakene ovenfor.

Se for øvrig emnet «Jordbruk – realisasjon».

### 2.5.13 Spesielt om eierens eget arbeid

I enkeltpersonforetak gjelder uttaksreglene ikke for eierens egen arbeidsinnsats til fordel for seg selv.

Om skatteplikt for innvunnet fortjenesteelement ved omdisponering innenfor inntektsgivende aktivitet, se pkt. 2.3.6.

## 3 Verdssetting 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 er omsetningsverdien den prisen som vedkommende ville ha oppnådd ved salg om han hadde solgt varen på den måte som er vanlig for hans bedrift, eksklusiv eventuell utgående merverdiavgift på salg. Det er ikke anledning til å redusere omsetningsverdien med personalrabatt.

Har uttaket av formuesobjektet/tjenesten ført til en inntektsreduksjon som følge av interessefellesskap, er det etter sktl. § 13-1 i visse tilfeller grunnlag for å fastsette en verdi som ligger over det som skattyter kunne oppnådd i et åpent marked, se emnet «Bolig – fri bolig», pkt. 2.2, HRD i Utv. 2003/819 (Rt. 2003/536) (Storhaugen Invest AS) og LRD 12. januar 2010 (Gulating) i Utv. 2010/224 (Yris Eiendom AS). Nærmere om verdssetting ved interessefellesskap, se emnet «Tilsidesettelse».



Om omsetningsverdi i et tilfelle der det forelå en gjenkjøpsavtale, se HRD i Utv. 2002/365 (Rt. 2002/56).

Ved omdisponering av omsetningsgjenstand til driftsmiddel, skal uttaksverdien settes til hva skattyter kunne kjøpt gjenstanden for som driftsmiddel (og ikke som vare), se HRD i Utv. 1993/3 (Rt.1992/1379) (Dynapac). Prisen skal regnes eksklusiv merverdiavgift dersom skattyter ville ha hatt krav på fradrag for merverdiavgiften i et avgiftsoppgjør ved kjøp av gjenstanden til denne bruken.

#### 4 Hvem skal uttaksbeskattes

##### 4.1 Eneeierlenkeltpersonforetak

Ved uttak fra inntektsgivende aktivitet som er heleid av en person eller av ektefeller, herunder enkeltpersonforetak, er det eieren som skal uttaksbeskattes.

##### 4.2 Sameie

###### 4.2.1 Alle sameierne foretar uttak

Hvis alle sameierne foretar uttaket i samsvar med eierforholdet mellom dem, skal hver enkelt av sameierne uttaksbeskattes for sin andel.

###### 4.2.2 Én sameier foretar uttak

Det forekommer også at bare én av sameierne foretar et skattepliktig uttak og derved blir eneeier av det uttatte driftsmiddel.

Dersom den sameieren som tar ut gjenstanden ikke betaler noe til de andre sameierne, behandles forholdet som uttak for alle sameierne. Hver beskattes for sin forholdsmessige andel. (Som betaling regnes også innbetaling til sameiet eller belastning av uttakerens konto i sameiets regnskap). Den som blir eier av gjenstanden anses å ha foretatt uttak til egen bruk, mens de andre sameierne anses å ha foretatt en gaveoverføring.

Hvis sameieren betaler omsetningsverdi til de andre for deres andel av gjenstanden, behandles forholdet som uttak av den forholdsmessige delen for den som blir eier. For de andre sameierne behandles overføringen som et vanlig salg. Dette gjelder også om hele omsetningsverdien betales inn i sameiet. (Den forholdsmessige delen av vederlaget som gjelder den andelen av gjenstanden skattyter eide fra før, behandles skattemessig ikke som vederlag, idet skattyter ikke anses å selge gjenstanden til seg selv.)

Det kan forekomme at den som tar ut gjenstanden betaler en lavere verdi enn omsetningsverdien. For den som blir eier av gjenstanden, behandles forholdet som uttak av den forholdsmessige del vedkommende eide i sameiet. For de andre i sameiet, behandles forholdet dels som salg og dels som uttak til gaveoverføring. Sameiernes respektive andel av omsetningsverdien for den delen av omsetningsverdien som dekkes av vederlaget, behandles etter reglene om salg. Den overskytende verdien anses som uttak til gaveoverføring.

##### Eksempel

Sameierne A, B og C eier 1/3 hver. De har på saldo et forretningsbygg med omsetningsverdi kr 600 000 og saldoverdi kr 300 000. Det tas ut av A til privat bruk mot at han betaler kr 240 000 inn i sameiet, dvs. kr 80 000 til hver av de andre sameierne og kr 80 000 til seg selv.

A uttaksbeskattes for en tredjedel av omsetningsverdien, dvs. kr 200 000, som kan nedskrives på saldoen, altså andel saldoverdi kr 100 000 – omsetningsverdi kr 200 000 = – kr 100 000 (gevinst- og tapskonto).

B og C har hver mottatt et vederlag på  $kr\ 240\ 000:3 = kr\ 80\ 000$ . Dette vederlaget kan de velge å inntektsføre eller å skrive ned på saldo. Videre skal hver av sameierne B og C uttaksbeskattes for  $(kr\ 600\ 000 - kr\ 240\ 000):3 = kr\ 120\ 000$ . Dette beløpet kan nedskrives på saldo hos hver av dem. Forutsatt at både B og C ønsker maksimal skattekreditt, blir resultatet for hver av dem slik:  $Andel\ saldoverdi\ kr\ 100\ 000 - vederlag\ kr\ 80\ 000 - uttaksbeskatning\ kr\ 120\ 000 = -kr\ 100\ 000$  (gevinst- og tapskonto).

### 4.3 Deltakerlignet selskap

Fordel ved skattepliktig uttak fra deltakerlignet selskap skal tillegges selskapets 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 for det inntektsåret uttaket må anses 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 emnene om driftsmidler.

Ved uttak av varer inntektsføres uttaksverdien samme år som uttaket gjennomføres.

For tjenester inntektsføres uttaksverdien etter hvert som tjenesten tas ut.

### 5.2 Når er uttaket gjennomført

#### 5.2.1 Formuesobjekter

Uttaket av formuesobjekt anses gjennomført når objektet opphører å være vare eller driftsmiddel i virksomheten og står til disposisjon for privat bruk.

Ved gaveoverføring anses uttaket gjennomført når eiendomsretten er overført til mottakeren. For varer som tas i bruk som driftsmiddel, anses uttaket gjennomført når varen tas i bruk som driftsmiddel.

Når virksomheten er opphørt, må objekter egnet til privat bruk anses uttatt dersom de står til eierens disposisjon og ikke er solgt innen rimelig tid. Dette gjelder med mindre skattyter sannsynliggjør at objektet ikke brukes privat.

#### 5.2.2 Tjenester

Uttak av tjeneste i form av arbeid anses gjennomført etter hvert som arbeidet utføres, selv om det ikke er slutført. Uttak i form av vederlagsfri bruk anses gjennomført etter hvert som bruken finner sted.

#### 5.2.3 Spesielt om bil

I utgangspunktet må en bil som er eid av lønnstaker/enkeltpersonforetak og som brukes både i inntektsgivende aktivitet og privat, anses uttatt når den ikke lenger kan anses som avskrivbart driftsmiddel i yrket. Dette vil normalt være når yrkesbruken reduseres til under 6 000 km på årsbasis, jf. URD 12. desember 1978 (Dalane herredsrett) i Utv. 1979/266. Det kan videre etter skattyters valg foretas uttaksbeskatning i de tilfellene hvor bilen ikke nyttes til yrkeskjøring over 6 000 km i yrket, men hvor bilen har vært ansett som yrkesbil fordi forholdene i yrket har gjort bruken av bil nødvendig og yrkesbruken har utgjort den overveiende del av den totale bruk. I tilfeller hvor en slik adgang til uttaksbeskatning benyttes, kan samme bil kun anses som yrkesbil på ny dersom bilbruken endrer karakter, f.eks. ved at yrkesbruken årlig overstiger 6 000 km.

Om «uttaksbeskatning» av bil ved overgang fra regnskapsligning til forenklet overskuddsberegning av bilgodtgjørelse, se emnet «Bil – realisasjon/uttak».

## 6 Tapsfradrag

Uttaksreglene gir ikke hjemmel for tapsfradrag selv om omsetningsverdien ligger under den skattemessige inngangsverdien. Om eventuelt fradrag etter reglene for tap, se emnet «Tap».

## 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 gjenstanden som er gitt bort, fjernes uten fradrag. Det samme gjelder dersom det ytes delvis vederlag og vederlaget er mindre enn rest inngangsverdi. Om reduksjon av saldoverdi uten fradrag i inntekten når uttak av avskrivbart driftsmiddel som inngår på samlesaldo unntaksvis ikke er skattepliktig, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 8.9. Ved overføring av deler av en gjenstand, skal inngangsverdien reduseres tilsvarende.

Ytes det delvis vederlag som overstiger yterens rest inngangsverdi, skal det faktiske vederlaget brukes ved eventuell gevinstberegning når vilkårene for uttaksbeskatning ikke er oppfylt. Dette vil f.eks. være aktuelt når foreldre i forbindelse med generasjonsskifte overdrar hele virksomheten til barn mot at barna overtar gjelden og denne gjelden overstiger foreldrenes samlede inngangsverdier for de overdratte eiendeler.

Foreligger det ikke hjemmel for beskatning av uttak av en tjeneste som er tatt i bruk privat eller gitt bort, må fradragretten for kostnader vurderes. Kostnadene knyttet til den uttatte tjenesten vil da ofte være private eller på annen måte ikke være ledd i ervervsvirksomhet.

## 8 Bokføring

I bokføringsloven er det gitt spesifikasjons- og dokumentasjonskrav som gjelder for uttaks- og visse salgstilfeller, jf. bokføringsloven § 5, § 10 og § 11. Kravene er utfylt gjennom forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften).

## 9 Den skattemessige behandlingen hos mottakeren av formuesobjektet/tjenesten

### 9.1 Skattlegging av fordelene

#### 9.1.1 Uttak fra enkeltpersonforetak

Ved skattepliktig uttak til privat bruk fra enkeltpersonforetak mv., skattlegges eieren for fordelene som en del av den inntekten som kommer fra enkeltpersonforetaket mv.

#### 9.1.2 Uttak fra aksjeselskap

Ved overføring av formuesobjekt fra aksjeselskap til aksjonær klassifisert som utbytte, uttaksbeskattes selskapet. Om unntak for aksjer mv., se pkt. 2.5.1. I tillegg skal aksjonæren som mottar formuesobjektet, skattlegges etter reglene for utbytte. Dette gjelder selv om selskapet ikke er uttaksbeskattet. Om unntak for aksjonærer som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «[Fritaksmetoden](#)». For aksjonær som arbeider i selskapet, kan det være aktuelt å anse fordelene som lønn, se emnet «[Tilsidesettelse](#)», pkt. 4.5. Hvis selskapet er merverdiavgiftspliktig, skal den verdi som selskapet uttaksbeskattes for, være eksklusiv eventuell merverdiavgift. Den verdi som aksjonæren skattlegges for, skal være inklusiv eventuell merverdiavgift.

#### 9.1.3 Uttak fra deltakerlignet selskap

Ved skattepliktig uttak fra deltakerlignet selskap, tas fordelene med i nettoinntekten som fastsettes hos selskapet og som fordeles på deltakerne, jf. sktl. § 10-41 (1). Om fordeling av nettoinntekten på deltakerne, se emnet «[Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden](#)». For personlig deltaker som mottar formuesgjenstanden eller tjenesten, skal det i tillegg foretas skattlegging etter reglene om utdeling fra deltakerlignet selskap, se sktl. § 10-42 og emnet «[Deltakerlignet selskap – utdeling](#)». For deltaker som arbeider i selskapet, kan det være aktuelt å anses fordelene som arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 bokstav f, se emnet «[Tilsidesettelse](#)», pkt. 4.5.

Reglene om skattlegging ved utdeling og arbeidsgodtgjørelse, gjelder uavhengig av om det foretas uttaksbeskatning hos selskapet. Hvis selskapet er merverdiavgiftspliktig, skal den verdien som selskapet uttaksbeskattes for være eksklusiv eventuell merverdiavgift. Den verdien som deltakeren skattlegges for, skal være inklusive eventuell merverdiavgift.

## 9.2 Inngangsverdi hos mottakeren

### 9.2.1 Uttak til eget bruk

For eneeier som uttaksbeskattes ved uttak til privat bruk, er det den verdien som legges til grunn ved uttaksbeskatningen som er skattyters inngangsverdi for gjenstanden. Er uttaket ikke skattepliktig, er det eneeierens inngangsverdi før uttaket som fortsatt er hans inngangsverdi.

### 9.2.2 Uttak til gaveoverføring

For gavemottaker/aksjonær er inngangsverdien omsetningsverdi på uttakstidspunktet. Dette gjelder uavhengig av om uttaket blir beskattet eller ikke. Er uttaket beskattet, legges samme verdi til grunn som ved uttaksbeskatningen. Dersom overføringen er arveavgifts-pliktig, 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 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver, spesielt § 2 og § 4.

# Valutagevinst/-tap

- Sktl. § 9-3 (1) bokstav b, § 9-4, § 9-9 og § 14-5 (5).
- FFSFIN § 14-5 C.

## 1 Sammenlåingsprinsippet

### 1.1 Generelt

For transaksjoner foretatt i fremmed valuta er utgangspunktet at valutadelen vurderes sammen med den underliggende transaksjon (sammenlåingsprinsippet), se Rt. 1929 s. 369. Dette gjelder også hvor valutaelementet er dominerende ved transaksjonen.

Eier skattyteren f.eks. fysiske gjenstander, mengdegjeldsbrev eller aksjer, og valutakursen endrer seg fra tidspunktet for erverv av objektet til det realiseres, inngår valutagevinst/-tap i perioden mellom ervervstidspunktet og det tidspunkt formuesobjektet leveres ved salg, i gevinst- eller tapsberegningen for formuesobjektet. Det foretas ikke noen utskillelse av valutagevinst/-tap til egen skattemessig behandling. Dette gjelder også hvor gevinsten på formuesobjektet ikke er skattepliktig, for eksempel aksjer som faller inn under fritaksmetoden. Tilsvarende gjelder for andre forpliktelser enn pengegjeld, f.eks. plikt til å yte en tjeneste.

Sammenlåingsprinsippet gjelder både i og utenfor virksomhet, men utenfor virksomhet er det unntak for muntlige fordringer og pengegjeld, se pkt. 2.1.

### 1.2 Omregning til norske kroner

#### 1.2.1 Utgangspunkt

Skattlegging og verdsettelse for norske skatteformål foretas i norske kroner. Har skattyter handlet i utenlandsk valuta må det foretas en omregning til norske kroner. Som utgangspunkt skal omregningen skje etter kursen på ervervstidspunktet/tidfestingstidspunktet. Om unntak ved forskuddsbetaling, se nedenfor.

#### 1.2.2 Erverv av formuesobjekt

Ved erverv av formuesobjekter hvor vederlaget er tallfestet i utenlandsk valuta, skal beløpet omregnes til norske kroner etter kursen på tidspunktet for ervervet av formuesobjektet (eiendomsrettens overgang). Dette blir skattyterens kostpris for formuesobjektet.

Er formuesobjektet betalt med forskudd i utenlandsk valuta, omregnes beløpet til norske kroner etter kursen på betalingsdagen.

Skal et vederlag tallfestet i utenlandsk valuta betales på et senere tidspunkt enn ervervstidspunktet for formuesobjektet, oppstår en gjeld. Endringen i valutakursen mellom tidspunktet da gjelden ble pådratt (tidspunkt for anskaffelse av formuesobjektet) og betalingsstidspunktet skal behandles etter reglene for valutagevinst eller valutatap løstrevet fra formuesobjektet.

### 1.2.3 *Realisasjon av formuesobjekt*

Ved realisasjon av et formuesobjekt skal vederlag fastsatt i utenlandsk valuta, omregnes til norske kroner etter kursen på tidfestingstidspunktet. Ved salg vil dette være det tidspunktet det solgte formuesobjektet leveres kjøper (eiendomsrettens overgang). Det er dette beløpet som skal inngå i en eventuell gevinst/tapsberegning. Ved total ødeleggelse av formuesobjekt omregnes eventuell erstatning tallfestet i utenlandsk valuta til norske kroner etter kursen på det tidspunkt formuesobjektet ble ødelagt.

Ved innfrielse av en rettighet omregnes eventuell innfrielsestidspunktet etter kursen på innfrielsestidspunktet.

Er det betalt forskudd i utenlandsk valuta ved realisasjon av formuesobjekt, omregnes beløpet til norske kroner etter kursen på betalingsdagen.

### 1.2.4 *Omregning fra funksjonell valuta til norske kroner*

Skattyter som anvender funksjonell valuta som regnskapsvaluta i årsregnskapet, jf. regnskapsloven § 3-4, må omregne til norske kroner for skatteformål. Se FIN 21. april 2009 i Utv. 2009/608 og FIN i brev av 21. oktober 2009 om hvordan omregningen til norske kroner skal foretas. Se også BFU 21/2011 og 25/2011.

## **2 Valutagevinst og -tap på fordringer og gjeld**

### **2.1 Valutagevinst og -tap på fordringer utenfor virksomhet**

Utgangspunktet er at sammenslåingsprinsippet gjelder ved valutagevinst og -tap på fordringer utenfor virksomhet.

Gevinst ved realisasjon av muntlige fordringer utenfor virksomhet er som utgangspunkt skattepliktig, jf. sktl. § 5-1 (2) første punktum. Tilsvarende er tap som utgangspunkt fradragsberettiget, se sktl. § 6-2 (1).

Av sktl. § 9-3 (1) bokstav c nr. 1 følger det imidlertid at muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev er unntatt fra skatteplikt utenfor virksomhet. Det samme gjelder mengdegjeldsbrev anskaffet før 10. mai 1990 og rettigheter til mengdegjeldsbrev, jf. sktl. § 9-3 (1) bokstav c nr. 2. Tilsvarende tap er ikke fradragsberettiget.

Har skattyter valuta (penger), bankinnskudd eller annen pengefordring enn mengdegjeldsbrev utenfor virksomhet i utenlandsk valuta, og valutakursen endrer seg fra anskaffelsestidspunkt til realisasjon, skal verdiendring som skyldes endring i valutakursen regnes som valutagevinst/-tap, se sktl. § 9-9 og § 9-4 (1). Valutagevinst blir da skattepliktig og tap fradragsberettiget, selv om gevinst/tap på selve fordringen ikke er skattepliktig/fradragsberettiget. Beregningen av gevinst/tap skal skje løstrevet fra en eventuell gevinst/tapsberegning på selve fordringen.

For mengdegjeldsbrev beregnes det likevel ikke særskilt valutagevinst/-tap, men endringene i valutakurs inngår i gevinst/tapsberegningen ved realisasjon av gjeldsbrevet (sammenslåingsprinsippet).

Valutagevinsten og -tap utenfor virksomhet som knytter seg til fordring etablert før 12. april 1991 omfattes ikke av skatteplikten/fradragsretten i sktl. § 9-9. Her gjelder sammenslåingsprinsippet.

### **2.2 Valutagevinst og -tap på lån/gjeld utenfor virksomhet**

Ved opptak av lån/stiftelse av gjeld utenfor virksomhet tallfestet i utenlandsk valuta, regnes endringer i valutakursen som en valutagevinst/-tap, løstrevet fra selve lånet/gjelden, jf. sktl. § 9-9 annet punktum og sktl. § 9-4 (1).

For mengdegjeldsbrev beregnes det likevel ikke særskilt valutagevinst/-tap, men endringene i valutakurs inngår i gevinst/tapsberegningen ved realisasjon av gjeldsbrevet (sammenslåingsprinsippet).

### 2.3 Utenlandske betalingsmidler til personlig bruk

Valutagevinst er ikke skattepliktig og valutatap er ikke fradragsberettiget på utenlandske betalingsmidler til personlig bruk, for eksempel på reise i utlandet, se sktl. § 9-3 (1) bokstav b jf. § 9-4.

### 2.4 Valutagevinst og -tap for fordringer og gjeld i virksomhet

Valutagevinst vunnet ved virksomhet er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-1(1). Valutatap pådratt i virksomhet er fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-1 (2). Gevinst og tap på fordringer og gjeld i virksomhet vil alltid være skattepliktig/fradragsberettiget. Om hva som er fordringer i virksomhet, se emnet «Tap», pkt. 10.

## 3 Tidfesting av valutagevinst/-tap

### 3.1 Generelt

Hovedregelen for tidfesting av valutagevinst og valutatap er realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet. For foretak som har bokføringsplikt er det regler om fradragsføring av urealisert valutatap på langsiktige fordringer og gjeld, jf. pkt. 3.3. For foretak som har årsregnskapsplikt gjelder regnskapsprinsippet for urealisert valutagevinst/-tap på kortsiktige fordringer.

Nærmere om realisasjonsprinsippet, se emnet «Realisasjonsbegrepet».

Pengekrav realiseres i sin helhet hos fordringshaveren, enten ved full innfrielse eller ved salg av fordringen. Ved avdragsbetaling realiseres pengekravet suksessivt. Derimot anses ikke bortfall av fordring eller ettergivelse av gjeld på grunn av skyldnerens manglende betalingsevne som realisasjon av valutagevinst/-tap.

Valutagevinst/-tap vedrørende gjeld realiseres i sin helhet hos debitor ved full innfrielse, etter hvert ved nedbetaling eller i sin helhet når andre overtar ansvar for gjelden, f.eks. i forbindelse med overdragelse av fast eiendom eller virksomhet. Normalt vil gjelden anses innfridd dersom skattyter refinansierer gjelden ved å ta opp lån hos en annen kreditor. Imidlertid kan det forekomme at refinansiering ikke anses som innfrielse. Dette må avgjøres etter en konkret vurdering av forholdene. Momenter som trekker i retning av at det ikke er en innfrielse av lånet er at

- initiativet til refinansieringen ikke kommer fra debitor og debitor ikke var tvunget til refinansiering på grunn av forfall eller av andre grunner
- formålet ikke har vært å endre debitors økonomiske handlefrihet
- refinansieringen ikke har ført til reell endring i vilkårene.

Ingen av momentene vil i seg selv være avgjørende, men hele forholdet må bedømmes under ett.

Om et tilfelle hvor overdragelse av lån fra en konsernintern kreditor til en annen ikke var å anse som realisasjon for låntaker, se BFU 24/2011.

Noen valutalån har som vilkår at ved hver termin blir eventuelt valutatap på restlånet beregnet og betalt. Beregnet valutatap (kursdifferanse) på restlånet anses ikke realisert når lånet løper videre i samme valuta og med samme størrelse tallfestet i den utenlandske valutaen, selv om «taps»-beløpet blir innbetalt. Derimot er valutagevinst eller -tap realisert for det beløp som slik innbetaling reduserer lånet regnet i den utenlandske valutaen.

Valutagevinst/-tap vedrørende kontanter/fordringer/gjeld i utenlandsk valuta realiseres også når de veksls om eller omklassifiseres til en annen valuta. Det samme gjelder dersom en fordring eller gjeldspost etter avtale mellom partene omklassifiseres til en annen valuta. Det er ikke noe vilkår at omvekslingen/omklassifiseringen skjer til NOK. Realisasjon anses videre å ha funnet sted i tilfeller hvor en fordring eller kontanter i utenlandsk valuta benyttes som vederlag ved kjøp av formuesobjekt eller til å betale gjeld i samme valuta.

Det vil imidlertid ikke være tilstrekkelig for å konstatere realisasjon at skattyteren har overført et innskudd til en annen konto i samme valuta.

### 3.2 Regnskapsprinsippet for kortsiktige fordringer/gjeld

Foretak som har plikt til å utarbeide årsregnskap skal følge regnskapsprinsippet for urealisert valutatap/-gevinst på kortsiktige fordringer/gjeld som inngår i regnskapet, se sktl.

§ 14-4 (2) og FIN 7. november 1994 i Utv. 1994/1433. Foretak med bare bokføringsplikt, skal følge realisasjonsprinsippet for denne type fordringer/gjeld, se pkt. 3.1.

### 3.3 *Fradrag for urealisert valutatap på langsiktige fordringer/gjeld*

#### 3.3.1 *Generelt*

Alle foretak som har bokføringsplikt, kan etter eget valg på visse vilkår kreve fradrag for urealisert valutatap på langsiktige fordringer/gjeld som inngår i regnskapet, se sktl. § 14-5 (5). Derimot behøver ikke valutagevinster inntektsføres før de blir realisert. Urealiserte valutagevinster skal redusere fradragsføring av urealiserte valutatap. Med langsiktige fordringer menes i denne forbindelse fordringer som har forfall mer enn ett år etter utløpet av det regnskapsåret hvor fordringen ble ervervet/gjelden pådratt av skattyteren.

Krevde 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 (porteføljeprinsippet), 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, se FSFIN § 14-5 C. Omvurderingskontoen er en oppstilling (status) over urealiserte gevinster/tap på langsiktige fordringer/gjeld ved hvert årsskifte. Det er endringene (differansen) mellom summen på omvurderingskontoen ved årets begynnelse og slutt som skal inntektsføres/fradragsføres, se nedenfor.

#### 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 som hovedregel omfatte alle urealiserte gevinster og tap uansett hvilken utenlandsk valuta fordringen/gjelden er tallfestet i. Det er bare de urealiserte gevinstene og/eller tapene som føres inn i oppstillingen, ikke fordringens/gjeldens størrelse.

De urealiserte gevinster og/eller tap beregnes for hver enkelt post på følgende måte

- beløpet for fordring/gjeld som gjenstår ved vedkommende årsskifte regnet med beløpet i vedkommende utenlandske valuta,
- multipliseres med differansen mellom kursen ved etableringen av fordringen/gjelden og kursen ved det aktuelle årsskiftet. (Kursen ved mellomliggende årsskifter er uten betydning.)

Viser den enkelte post et urealisert tap, kan skattyteren det enkelte år velge å sette tapet til kr 0 på omvurderingskontoen.

Er fordringen/gjelden innfridd ved årsskiftet er urealisert gevinst/tap ved årsskiftet lik null.

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, se FSFIN § 14-5-21. Forutsetningen er at foretaket konsekvent gjennomfører dette for alle fordrings- og gjeldsposter i samme ikke-konvertible valuta. Urealisert tap eller gevinst som etter dette holdes utenfor omvurderingskontoen kan ikke kostnadsføres eller inntektsføres med virkning for ligningen. Fradrag for tap og skatteplikt for gevinst vil da først tidfestes når de er realisert (endelige).

3.3.4 *Inntekts-/fradragsføring*

Netto av oppstillingen over de samlede gevinster og tap på enkeltpostene, sammenlignes med forrige års oppstilling av omvurderingskontoen. Positiv differanse inntektsføres som reduksjon av tidligere kostnadsført tap (inntekt ved reversering av tapsfradrag). Negativ differanse fradragsføres (som økt tap), se FSFIN § 14-5-20 bokstav c.

I tillegg til denne inntekts- og fradragsføringen skal de enkelte gevinster og/eller tap som er blitt realisert i løpet av året inntekts-/fradragsføres. Den realiserte gevinst/tap beregnes i forhold til kursen på det opprinnelige tidspunktet for erverv av fordringen/gjelden og kursen på realisasjonstidspunktet. Denne inntekts-/fradragsføring gjøres helt uavhengig av føringen av urealiserte tap, idet omvurderingskontoen automatisk opphever tidligere fradragsføringer av urealiserte tap ved innfrielse av fordringen/gjelden før årsskiftet.

3.3.5 *Eksempel på omvurderingskonto*

Fordring:	300 Euro	
	Opptakskurs	7.0
	Valutakurs 31/12 år 1	7.6
	Valutakurs 31/12 år 2	7.2
	Fordringen innfris år 3	8.0
Lån 1:	100 US dollar	
	Opptakskurs	6.8
	Valutakurs 31/12 år 2	9.0
	Valutakurs 31/12 år 3	7.5
	Valutakurs 31/12 år 4	5.5
Lån 2:	150 engelske pund	
	Opptakskurs	10.0
	Valutakurs 31/12 år 3	10.5
	Valutakurs 31/12 år 4	11.5
År 1:	Realisert vinning	0
	Urealisert vinning 300 (7.6 – 7.0)	180 fordring
	Omvurderingskonto	0
	Til resultat	0 (0-0)
År 2:	Realisert tap/vinning	0
	Urealisert vinning 300 (7.2 – 7.0)	60 fordring
	Urealisert tap 100 (9.0 – 6.8)	220 lån 1
	Netto urealisert tap	160
	Omvurderingskonto	160
	Til resultat (kostnad)	160 (0-160)



År 3:	Realisert vinning 300 (8.0 – 7.0)	300 fordring
	Urealisert tap 100 (7.5 – 6.8)	70 lån 1
	Urealisert tap 150 (10.5 – 10.0)	75 lån 2
	Netto tap	145
	Omvurderingskonto	145
	Til resultat:	
	(realisert) vinning	300
	(urealisert) differanse omvurderingskonto	15 (160 – 145)
	Til inntekt	315
År 4:	Realisert vinning/tap	0
	Urealisert vinning 100 (5.5 – 6.8)	130 lån 1
	Urealisert tap 150 (11.5 – 10.0)	225 lån 2
	Netto tap	95
	Omvurderingskonto	95
	Til resultat:	
	(urealisert) differanse omvurderingskonto	50 (145-95)
	Til inntekt	50

# Varebeholdning

- Sktl. § 4-17 og § 14-5 (2).
- FSKIN § 14-5 A.
- Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsloven).

## 1 Hva er varebeholdning

### 1.1 Generelt

Reglene for varebeholdning omfatter følgende beholdninger som skattyteren eier ved inntektsårets slutt

- råvarer
- halvfabrikata
- varer under tilvirkning
- ferdigvarer, innkjøpte eller av egen tilvirkning
- emballasje på lager
- brensel på lager
- andre hjelpestoffer på lager
- materialer for vedlikehold og nyanlegg
- varer som midlertidig brukes til demonstrasjon og som deretter skal tilbake til lager for å omsettes som salgsvarer
- reservedeler, hvis disse ikke av bedriften aktiveres sammen med den maskin de tilhører, f.eks. reservemotor

- returemballasje. Returemballasje er emballasje som følger med ved salget, men som det er forutsatt skal returneres og som det derfor betales pant for, f.eks. flasker og kasser. Returemballasje kan etter skattyterens valg enten behandles som varelager eller som driftsmiddel. Om behandling av returemballasje som driftsmiddel, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 16.22
- tomter som er omløpsmidler i virksomhet

### 1.2 *Dyr og akvatiske organismer*

Dyr som inngår i buskap på gårdsbruk, reinflokk i reindriftsnæringen, bestand i pelsdyrnæringen og akvatiske organismer i akvakultur omfattes også av varebeholdningen ved inntektsårets slutt, jf. sktl. § 8-1(4).

### 1.3 *Arbeid under utførelse*

Om arbeid under utførelse, se emnet «[Virksomhet - arbeider under utførelse](#)».

### 1.4 *Uselgelige varer*

Varer som skattyteren ikke fysisk har kvittet seg med ved årsskiftet, f.eks. ved å kaste dem på avfallsplass, makulere eller destruere dem, skal tas med i varebeholdningen. Dette gjelder selv om varene er blitt uselgelige f.eks. pga. motesvingninger, teknisk utvikling eller fordi varen er skadet.

## 2 *Formue*

Et foretaks formue i beholdning av råstoffer og varer, settes til den verdi som legges til grunn ved inntektsligningen, jf. sktl. § 4-17. Om verdsettingen, se nedenfor. Dette gjelder selv om formuesverdien derved kommer over reell omsetningsverdi.

Om særregler for verdsetting av formuesverdien av oppdrettsfisk, se emnet «[Akvakultur \(fiskeoppdrett mv.\)](#)».

## 3 *Inntekt*

### 3.1 *Generelt*

#### 3.1.1 *Hovedregel*

Endringer i verdien av varebeholdningen mellom inntektsårets begynnelse og slutt, vil som hovedregel påvirke inntekten for foretaket. Dette gjelder uavhengig av om foretaket bare har bokføringsplikt eller om foretaket i tillegg er årsregnskapspliktig.

#### 3.1.2 *Særregler for enkelte næringer*

Om særlige regler for enkelte næringer, se følgende emner

- «[Akvakultur \(fiskeoppdrett mv.\)](#)»
- «[Jordbruk – allment](#)»
- «[Kunstnere](#)»
- «[Pelsdyr](#)»
- «[Reindrift](#)»
- «[Skogbruk](#)»

### 3.2 *Verdi av varebeholdning ved årets inngang*

Verdi av varebeholdning ved årets inngang settes til den samme verdi som er brukt ved det foregående inntektsårets utgang.

### 3.3 *Verdi av varebeholdning ved årets utgang*

#### 3.3.1 *Generelt*

Alle varer på lager vurderes slik

- innkjøpte varer settes til anskaffelsesverdi, og
- varer tilvirket av skattyter settes til faktisk tilvirkningsverdi, jf. sktl. § 14-5 (2) bokstav a.

Ved bestemmelse av faktisk anskaffelsesverdi/tilvirkningsverdi for varer som ikke kan individualiseres, anses varer som er ervervet først å være realisert først (FIFU-prinsippet), jf. sktl. § 14-5 (2) bokstav b.

Det er ikke anledning til å vurdere varer til gjenanskaffelsesverdi eller nedskrive varer for ukurans, prisfallsrisiko mv. med virkning for ligningen. Dette gjelder selv om varen anses uselgelig, såfremt skattyter fremdeles eier den.

### 3.3.2 *Anskaffelsesverdi*

For varebeholdning av innkjøpte salgsvarer og ubearbeidede råvarer, hjelpestoffer mv., er den faktiske anskaffelsesverdi det varen faktisk har kostet i innkjøp (faktura pris) med tillegg av toll, frakt, spedisjon etc. og transportkostnader til det sted hvor varen er lagret på vurderingstidspunktet. Varer kan telles opp til kalkulert utsalgspris hvis en ut fra denne kan beregne anskaffelsesverdi på en tilfredsstillende måte.

### 3.3.3 *Tilvirkningsverdi*

Tilvirkede og bearbeidede varer settes til tilvirkningsverdien. Tilvirkningsverdien settes til summen av direkte tilvirkningskostnader som kostnad til råstoffer, halvfabrikata, produksjonsstrøm, brensel og andre hjelpestoffer mv. som er brukt direkte i produksjonen, jf. sktl. § 14-5 (2) bokstav a. I tillegg inngår produksjonslønn, dvs. lønn inklusive feriepengene, arbeidsgiveravgift mv. for det tidsrom de ansatte deltar i selve produksjonen.

Ordlyden i sktl. § 14-5 (2) bokstav a er uttømmende. Derfor skal det for eksempel ikke tas med

- indirekte kostnader som f.eks. administrasjon, avskrivninger, vedlikeholdskostnader, forsikring, kostnader til produktkontroll, kostnader til oppvarming og belysning av produksjonslokaler mv.
- generelle salgskostnader og forsknings- og utviklingskostnader. Se Ot.prp. nr. 35 (1990-91) kap. 7.4 (side 136 annen spalte)
- verdien av eierens eget arbeid i produksjonen. Dette gjelder også for ansvarlig deltaker i deltakerlignet selskap
- kostnader til leie av maskiner og utstyr for å utføre en tilvirkningskontrakt

### 3.3.4 *Bokforlag og bokhandlere*

Bokhandlere kan ved verdsettingen av beholdningen av bøker velge å ha ett eksemplar av hver tittel nedskrevet til kr 0. Forlagenes beholdning av bøker som er eldre enn 3 år, kan verdsettes til kr 0. Ved vurderingen av om en bok er eldre enn 3 år, skal siste trykningsår for tittelen legges til grunn. Utgivelse med vesentlig enklere eller dyrere utstyr regnes som ny tittel i forhold til ordinær utgave. Disse reglene gjelder kun bøker som kan omsettes uten merverdiavgift i siste ledd, jf. lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift § 6-3 (1). Se FSFIN § 14-5-1.

### 3.3.5 *Kunstnere*

Kunstnere kan sette verdien av varebeholdningen av visse egenproduserte kunstverk til kr 0, se emnet «Kunstnere».

## 4 Dokumentasjon av varebeholdning

Varebeholdningen skal omfatte alle varer som skattyteren eier, også varer som antas uselgelige og uten hensyn til hvor varen befinner seg. Om krav til dokumentasjon (varetelingslister mv.), se forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring § 6-1 (bokføringsloven).

## 5 Dødsfall

### 5.1 *Avdøde*

Om behandling av varelager hos avdøde i dødsåret, se emnet «Enkeltpersonforetak – ligning i dødsåret».

## 5.2 Bo, arving, gjenlevende ektefelle

Om inngangsverdi for varelager overtatt i forbindelse med dødsfall, se emnet «[Enkelt-personforetak – ligning i dødsåret](#)».

# Varsel

- *Lignl. § 3-5, § 3-12, § 8-3, § 9-5 nr. 6, § 9-7, § 9-9 nr. 4, § 10-2 nr. 2 og § 10-5 nr. 2.*
- *SKD nr. 9/2001.*

## 1 Varsel under ordinær ligningsbehandling

### 1.1 *Fravik fra selvangivelsesoppgave mv.*

#### 1.1.1 *Hovedregel*

Før det under den ordinære ligningsbehandlingen treffes avgjørelse om å fravike/tilside-sette en selvangivelse eller selskapsoppgave til skattyters ugunst, skal det som hovedregel gis varsel om dette, jf. lignl. § 8-3. Om varsel ved bruk av tilleggsskatt, se [pkt. 4](#).

Varslingsplikten gjelder i alle tilfeller hvor formues- eller inntektsposter forhøyes, eller fradragposter, personfradrag og skattefradrag reduseres, selv om virkningene av dette nøytraliseres ved at andre poster rettes annerledes.

#### 1.1.2 *Melding*

Når skattyter er varslet, har han ikke krav på ytterligere underretning før avgjørelsen treffes. Dette gjelder selv om skattyter har svart på varselet og kommet med innsigelser.

#### 1.1.3 *Unntak*

Under den ordinære ligningsbehandlingen kan varsel i alminnelighet unnlates i følgende tilfeller, jf. lignl. § 8-3 nr. 2

- når bruttoøkning av enkeltposter i bruttoformue og/eller reduksjon av gjeldsposter til sammen ikke er over kr 20 000 (uavhengig av endring til skattyters fordel)
- når bruttoøkning av enkeltposter i bruttoinntekt og/eller reduksjon av fradragspost til sammen ikke er over kr 1 000 (uavhengig av endring til skattyters fordel). I denne sammenheng anses også postene i næringsoppgaven som enkeltposter. Hvis f.eks. en inntektspost i næringsoppgaven økes med kr 2 000, samtidig som en fradragspost økes med kr 1 200, vil virksomhetsinntekten øke med kr 800. I forhold til varslingsplikten vil brutto inntektsøkning på kr 2 000 være avgjørende, og varsel kan ikke unnlates
- når det strykes en uhjemlet fradragspost som skattyter har fått strøket ved en tidligere ligning
- når en skjønnsmessig fastsatt formues- eller inntektspost endres og tilsvarende endring er foretatt ved en tidligere ligning
- når det endres, utelates eller tilføyes poster i skattyters oppgave som er uriktige som følge av åpenbare regne- eller skrivefeil eller som følge av åpenbar misforståelse av skattelovgivningen og uttalelse fra skattyter ikke kan antas å ha noen betydning for ligningen

#### 1.1.4 *Virkning av at varsel ikke er gitt*

Blir skattyters oppgaver fraveket uten at pliktig varsel er gitt, er ligningen likevel gyldig. Om forlenget klagefrist i slike tilfeller, se emnet «[Endrings sak – klage](#)».

## 1.2 *Ikke levert selvangivelse*

Dersom skattyter som har leveringsplikt, ikke har levert selvangivelse ved ordinær ligning, bør han varsles om at formue og inntekt vil bli fastsatt ved skjønn. Om unntak fra leveringsplikten etter ordningen om leveringsfritak, se emnet «[Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister](#)».

Skattyter skal alltid varsles ved bruk av tilleggsskatt når pliktig selvangivelse ikke er levert.

### 1.3 Tidspunkt for varsel

#### 1.3.1 Generelt

Skattyter bør varsles i god tid slik at skattekontoret om mulig kan realitetsbehandle et eventuelt svar fra skattyter før ordinær ligning avsluttes.

#### 1.3.2 Sent varsel

Hvis skattekontoret varsler skattyteren så sent at kommentarene til varselet ikke foreligger når ligningen behandles, bør ligningsmyndighetene gjennomføre ligningen i samsvar med selvangivelsen, og så ta opp spørsmålet som endringssak etter lignl kap. 9.

Unntaksvis kan ligningen gjennomføres i samsvar med varselet. Dette kan være aktuelt hvor

- skattyter klart kan bebreides for at spørsmålet om fravikelse av selvangivelsen har oppstått
- det fremstår som klart at skattyters uttalelse ikke vil få noen betydning for resultatet eller
- andre sterke grunner nødvendiggjør en fravikelse av selvangivelsen allerede ved ordinær ligning.

Gjennomføres ligningen i samsvar med varselet, skal skattyteren underrettes om at spørsmålet vil bli tatt opp til behandling som endringssak hvis skattyters uttalelse foreligger innen klagefristen eller innen tre uker etter at varselet ble sendt.

## 2 Varsel om endringssak

### 2.1 Generelt

Er saken tatt opp på en annen måte enn ved klage fra skattyter, skal skattyter varsles med en passende frist til å uttale seg før vedtak treffes, jf. lignl. § 9-7. Det samme gjelder dersom det under behandling av klage tas opp andre forhold vedrørende skattyters ligning enn de skattyter har klaget over.

Varslingsplikten gjelder også hvor det er spørsmål om å endre ligningen til skattyters gunst, for eksempel hvor ligningen skal endres som følge av en domstolsavgjørelse. I slike tilfeller må skattyter gjøres oppmerksom på retten til å kreve dekning av sakskostnader for skatteklagenemnda og eventuelt Riksskattenemnda. Slikt krav må fremmes senest tre uker etter at varselet er kommet frem, jf. lignl. § 9-11 nr. 3 annet punktum.

Har skattyter klaget og ligningsmyndighetene endrer de(t) punktet som påklages til hans ugunst, bør han varsles.

Varsel om at ligningen vil bli tatt opp som endringssak kan også sendes før den ordinære ligningsbehandlingen avsluttes, se [pkt. 1.3.2](#).

### 2.2 Utvidelse av endringssak

Etter at det er varslet om endringssak kan ligningsmyndighetene utvide endringssaken til å omfatte andre spørsmål. Ved slik utvidelse må det varsles på nytt for de nye spørsmålene som tas opp, se lignl. § 9-5 nr. 6, jf. § 9-7. Skattyter kan i slike tilfeller kreve at disse spørsmålene i endringssaken behandles av skattekontoret, og dermed sikre seg klageadgang til skatteklagenemnda. I varselet om utvidelse av endringssaken skal skattyter opplyses om denne adgangen til å få behandlet spørsmålene hos skattekontoret.

### 2.3 Virkningen av at varsel ikke er gitt

Er vedtak i endringssak truffet uten pliktig varsel, er vedtaket likevel gyldig. Skattyter kan i klage kreve vedtaket brakt inn for samme myndighet til ny behandling, jf. lignl. § 9-7. Klagefristen er tre uker. Nærmere om denne fristen, se emnet «[Endringssak – klage](#)».

## 3 Summarisk endring

### 3.1 Generelt

Gjennomføres endring av en ligning ved summarisk endring for et senere inntektsår enn det år endringen gjelder, skal skattyter spesielt varsles om endringsmåten før den gjennomføres. Han skal også i varselet gjøres oppmerksom på at han kan kreve at endringen blir utført for det inntektsår endringen vedrører. Se lignl. § 9-9 nr. 4.

### 3.2 *Virkning av at varsel ikke er gitt*

Varsles det ikke om endringsmåten ved summarisk endring, kan endringen bli kjent ugyldig.

## 4 Varsel om tilleggs katt

### 4.1 *Generelt*

Før tilleggs katt og skjerpet tilleggs katt fastsettes, skal skattyter varsles med minst tre ukers frist til å uttale seg, jf. lignl. § 10-2 nr. 2, jf. § 10-5 nr. 2 annet punktum. Dette gjelder selv om tilleggs katten først skal utlignes et senere år. Er varsel unnlatt under forberedelse av saken og man blir oppmerksom på dette, skal saken utsettes slik at varsel kan gis. Skattyter må under endrings sak også varsles før satsen for tilleggs katt økes i forhold til tidligere vedtak.

Når tilleggs katten i samsvar med tidligere regler først kan utlignes for senere inn-tektsår enn det år vedtaket er gjort, bør skattyter i tillegg til varselet som ble gitt i forbindelse med vedtaket, gis melding de(t) enkelte senere år tilleggs katten utlignes.

Varsel om tilleggs katt for uriktige og ufullstendige opplysninger bør normalt ikke gis før ligningsmyndighetene anser faktum som avklart og har tatt stilling til de materielle skattes spørsmål. Tidspunktet for å gi slikt varsel vil bl.a. bero på forhold som sakens opplysning, forutgående kommunikasjon med skattyter, tidsfrister og hvilket forhold tilleggs katten gjelder. Varsel om tilleggs katt for ikke levert selvangivelse gis normalt samtidig med at skattyter tilskrives og purres.

Om virkningene av varsel om bruk av tilleggs katt i forhold til EMK, se emnene «Innsynsrett – egne forhold» og «Tilleggs katt».

### 4.2 *Virkning av at varsel ikke er gitt*

Varsles det ikke om bruk av tilleggs katt kan dette være brudd på EMK, og den del av vedtaket som gjelder tilleggs katt kan av den grunn bli ugyldig, se emnet «Tilleggs katt».

## 5 Varsel om spesiell undersøkelse

Skattyter skal gis rimelig varsel før undersøkelse foretas i medhold av lignl. § 4-10 nr. 1 bokstav 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). Se lignl. § 3-5.

Varsel som nevnt ovenfor kan unnlates når formålet med undersøkelsen ellers ville settes i fare.

## 6 Hvem skal varsles

### 6.1 *Skattyter*

Varsel sendes skattyter personlig, dvs. den som har ansvar for å levere vedkommende selvangivelse, se emnet «Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister». Dette gjelder selv om vedkommende skattyter/den ansvarlige er bosatt/hjemmehørende i utlandet. Er skattyters oppholdssted ikke kjent, må varslingsplikten i alminnelighet anses oppfylt når varselet er sendt til den sist kjente adresse.

For selskap som ligned som eget skattesubjekt, skal varsel sendes til selskapet, eventuelt til styret eller dets formann. For bo skal varsel sendes til skifteforvalter, bobestyrer, testamentfullbyrder eller selvskiftende arvinger.

### 6.2 *Deltakerlignet selskap*

For deltakerlignet selskap skal varsel sendes til den som etter lignl. § 4-9 nr. 4 har plikt til å levere selskapsoppgave på selskapets vegne. I tillegg skal deltakere som vil bli berørt av endringen, varsles på vanlig måte.

For sameie skal hver av sameierne varsles.

### 6.3 *Fullmektig*

Benytter skattyter seg av fullmektig, skal varselet rettes til fullmektigen for så vidt forholdet klart dekkes av fullmakten. Varselet kan likevel rettes direkte til fullmaktsgiver når

hensynet til denne tilsier det, men fullmektigen skal ha gjenpart av brevet. Om hvem som er fullmektig, se emnet «Fullmektig».

#### 6.4 *Spesielt om fastsettinger i aksjeselskap som har virkning for aksjonærene*

Varsel om endring av selskapets skattlagte kapital (RISK) som følge av beregnings- eller registreringsfeil, samt varsel om endring av formuesverdi på ikke-børsnoterte aksjer, sendes aksjeselskapet og ikke den enkelte aksjonær.

Før de endrede fastsettingene kan brukes i forhold til den enkelte aksjonærs ligning, må imidlertid den enkelte varsles på vanlig måte for det inntektsår inngangsverdi/skjerminingsgrunnlag eller formuesverdi endres.

#### 6.5 *Utenlandsk aksjonær*

Det er det norske utdelende selskap som er ansvarlig for kildeskatt ved utdeling av utbytte til utenlandsk aksjonær, jf. sktl. § 10-13. Ved endringssak som medfører endring av skattepliktig utbytte for utenlandsk aksjonær, varsles både selskap og aksjonær.

### 7 Varselets form, innhold mv.

#### 7.1 *Generelt*

Varsellet skal som hovedregel gjøres skriftlig. Muntlig varsel bør bare gis under helt spesielle omstendigheter. Dersom det unntaksvis, for eksempel i en tidsmessig presset situasjon varsles muntlig, skal det alltid utarbeides et internt notat om dette hvor det fremgår hvem som er varslet og om innholdet. Notatet må dateres og underskrives av saksbehandleren.

Varsellet må formuleres slik at det klart fremgår hva saken gjelder. Overveies det å fravike selvangivelsen, må varselet kort angi hvilke poster som overveies fraveket og grunnen til dette. Ved forslag om å fravike selvangivelsen bør det som regel vises til den aktuelle skattebestemmelsen.

Ved varsel om endringssak skal det varsles på tilsvarende måte som under ordinær ligningsbehandling om de spørsmål som tas opp og begrunnelsen for å endre ligningen. Et slikt varsel vil normalt medføre at fristen for å foreta endring av ligning avbrytes, se lignl. § 9-6 og emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 4.11. I tillegg skal skattyter varsles om at saken blir avgjort uten ytterligere vedtak, hvis han ikke kommer med innsigelser innen svarfristen, jf. lignl. § 3-11 nr. 4 og emnet «Endringssak – endring uten klage», pkt. 11.2.

Ved varsel om utvidelse av endringssak som forberedes for skatteklagenemnda, se pkt. 2.2, skal skattyter i varselet gjøres oppmerksom på sin rett til å kreve at de spørsmålene som saken utvides med, blir behandlet av skattekontoret som egen endringssak, jf. lignl. § 9-5 nr. 6. Skattyter skal også gjøres oppmerksom på betydningen av at saken eventuelt ikke blir behandlet av skattekontoret som egen endringssak, det vil si at han mister retten til å klage over disse spørsmålene.

Gis varsel så sent at skattyters uttalelse ikke kan foreligge ved den ordinære ligningsbehandlingen og fravikelsen likevel blir gjennomført, skal han i varselet underrettes om at spørsmålet vil bli tatt opp etter reglene om endring av ligning, hvis han gir uttalelse innen klagefristen eller innen tre uker etter at varselet ble sendt skattyter.

#### 7.2 *Varsel om tilleggsskatt*

Varsel om tilleggsskatt må angi hvilke poster dette overveies brukt på, og skattyter bør gjøres kjent med ligningslovens regler om tilleggsskatt og rettigheter etter EMK, f.eks. ved særtrykk av de aktuelle bestemmelser. At skattekontoret tilskriver skattyter for å innhente tilleggsopplysninger, er ikke tilstrekkelig varsel.

### 8 Svarfrist

I varselet skal skattyter gis en passende frist til å uttale seg. Ved fastsettingen av fristen må det bl.a. tas hensyn til sakens omfang og på hvilket tidspunkt fristen blir gitt. Fristen må under alle omstendigheter være så lang at skattyter har en reell mulighet til å komme med nødvendige bemerkninger. For enkle saker bør fristen være minst 14 dager. I kompliserte

saker skal det gis lengre frister. Når det varsles om tilleggsskatt, skal fristen være minst tre uker, jf. lignl. § 10-2 nr. 2.

# Vedlikehold

– Sktl. § 6-11 og § 14-41 (1) bokstav j.

## 1 Hovedregel

### 1.1 Formuesobjekt tilhørende skattyter

Kostnader til vedlikehold er som hovedregel fradragsberettiget dersom vedlikeholdet er utført på fysisk formuesobjekt som eies av skattyteren og som brukes til inntektsservy, som f.eks. lønnet arbeid, virksomhet mv. Om fradrag for vedlikehold på pendlerbolig, se emnet «Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», pkt. 7.2.2.

### 1.2 Formuesobjekt tilhørende andre

Kostnader til vedlikehold av formuesobjekter som eies av andre enn skattyteren, f.eks. formuesobjekter som er leid, er normalt fradragsberettiget dersom leien er det. Om tidfesting av slike kostnader, se pkt. 9.2.

Om behandling hos eier av leietakers påkostning på leid formuesobjekt, se emnene «Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi», pkt. 6.6 og «Jordbruk – forpaktning», pkt. 5.4.

Det forekommer at skattyteren får stilt et formuesobjekt vederlagsfritt til disposisjon for privat bruk, f.eks. fri bolig. Fordelsbeskattes skattyteren for fri bruk av objektet, må en ved fastsettingen av fordelens størrelse ta hensyn til eventuell vedlikeholdsplikt. Skattyteren skal da ikke ha fradrag for faktisk betalte vedlikeholdskostnader.

Om særregler for privat bruk av arbeidsgivers bil, se emnet «Bil – privat bruk», pkt. 6.10.

Om bruker av bolig hvor brukeren er i nær familie med eieren, og brukeren dekker alle driftskostnader vedrørende boligen, herunder vedlikehold, se emnet «Bolig – fritaksligning», pkt. 8.

## 2 Formuesobjektets art

Fradragsretten gjelder for vedlikeholdskostnader så vel på faste eiendommer som løsøre. Det foreligger også fradragsrett for vedlikehold på immaterielle eiendeler, for eksempel dataprogrammer, se FIN 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487.

## 3 Nærmere om bruken av formuesobjektene

### 3.1 Brukt i skattyterens inntektsgivende aktivitet

#### 3.1.1 Generelt

Fradragsretten gjelder som regel fullt ut for kostnader til vedlikehold av formuesobjekt som utelukkende eller hovedsakelig brukes av skattyteren til inntektsservy. Om tilbakeføring av kostnader ved privat bruk av bil, se emnene om bil.

Brukes formuesobjektet hovedsakelig privat, og bare i mindre utstrekning til inntektsservy, gis et skjønnsmessig fradrag for en andel av kostnadene, herunder vedlikeholdskostnader. I noen tilfeller er kostnadsfradraget standardisert. Om fremgangsmåten i slike tilfeller, se f.eks. emnene om bil, emnet «Campingvogner» og emnet «Innbo og løsøre».

Om fradrag for kostnader i forbindelse med hjemmekontor i fritakslignet bolig, herunder vedlikehold, se emnet «Bolig – hjemmekontor mv.».

#### 3.1.2 Representasjonsbygning mv.

Kostnader til vedlikehold av representasjonsbygning, -båt, -bil mv., er ikke fradragsberettiget, se for øvrig emnet «Representasjon».



### 3.2 Innbo

#### 3.2.1 Til eget privat bruk

Det gis ikke fradrag for kostnader til vedlikehold av innbo som utelukkende eller hovedsakelig brukes privat av eieren.

#### 3.2.2 Til utleie

Det gis fradrag for kostnader vedrørende innbo som leies ut, f.eks. i forbindelse med utleie i regnskapslignet bolig.

I flermannsbolig, gis forholdsmessig fradrag for kostnader til vedlikehold av innbo, som f.eks. vaskemaskin o.l. som står i fellesarealer til felles bruk av eier og leieboere.

Om fradrag for kostnader, herunder vedlikeholdskostnader, ved kortvarig utleie av privat innbo enten

- særskilt
  - i forbindelse med utleie av egen bolig, eller
  - i forbindelse med utleie av fritakslignet fritidseiendom
- se emnet «Innbo og løsøre».

## 4 Hva er vedlikehold

Vedlikehold, herunder reparasjon, er arbeider som utføres for å bringe formuesobjektet tilbake i den stand det tidligere har vært som nytt. 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 objekt har vært i hos eventuelle tidligere eiere. Således vil en ny eier få bedømt som vedlikehold de samme arbeider som en tidligere eier ville fått, se HRD i Utv. V/243 (Rt. 1940/594). Dette gjelder også for et kjøpt formuesobjekt som har vært så dårlig vedlikeholdt at dette har påvirket kjøpesummen.

- Ved vurderingen av om det foreligger vedlikehold, må en ta standpunkt til følgende
- skillet vedlikehold/påkostning, herunder endringer av objektet
  - skillet vedlikehold/utskifting av selvstendig formuesobjekt
  - skillet vedlikehold/nytt objekt
- se nedenfor.

Har formuesobjektet tidligere blitt endret etter at det var nytt, f.eks. bygget på eller ominnredet, er det den endrede stand som skal danne utgangspunktet for vurdering av hva som er vedlikehold.

## 5 Skillet vedlikehold/påkostning

### 5.1 Hovedregel

Kostnad til arbeider som ikke er vedlikehold etter definisjonen ovenfor, kan ikke fradragføres direkte. Kostnader til slike arbeider anses i denne sammenheng som påkostning og kostnadene skal legges til formuesobjektets inngangsverdi (aktiveres), og kommer først til fradrag ved realisasjon/uttak eller eventuelt ved avskrivning. Dette gjelder selv om arbeidet ikke fører til en verdiøkning på formuesobjektet. Påkostning vil således omfatte arbeider som fører formuesobjektet til en bedre stand eller til en annen stand enn den tidligere har vært i, f.eks. tilbygg, moderniseringer eller rene endringer.

### 5.2 Endring av formuesobjekt, generelt

Arbeider som utelukkende består i endring av et formuesobjekt anses som påkostninger. Dette gjelder selv om endringen ikke innebærer noen standardforbedring eller verdiøkning. For eksempel vil riving av en vegg for å få større rom ikke være vedlikehold, heller ikke for den del som erstatter vedlikehold på den vegg som rives. Flytting av en vegg vil heller ikke være vedlikehold. Likeledes vil kostnadene til å flytte et bad som utgangspunkt bli ansett som påkostninger.

En midlertidig endring i bruken av formuesobjektet betyr ikke at formuesobjektet har endret karakter, se også LRD 27. april 2004 (Frostatting) i Utv. 2004/681.

Endring som går ut på å omgjøre en tidligere endring, slik at gjenstanden bringes tilbake i sin opprinnelige form og stand, anses heller ikke som vedlikehold. F.eks. vil flytting

av en vegg tilbake til opprinnelig sted, ikke være vedlikehold. Likeledes vil ombygging av en boligplattform i oljevirksomhet tilbake til den opprinnelige stand som boreplattform, ikke anses som vedlikehold.

### 5.3 *Forbedring av formuesobjekt, generelt*

Arbeider som fører til forbedring av et objekt utover den stand det en gang har vært i, er ikke vedlikehold. Således vil førstegangsmaling av hus ikke være vedlikehold. Det samme gjelder første gangs isolering, f.eks. ved innblåsing av mineralull i vegger på et eldre hus og førstegangs katodisk beskyttelse av betong.

Ved avgjørelsen av om det er skjedd en forbedring må det tas hensyn til utviklingen som har funnet sted i materialbruk mv. siden gjenstanden var ny. Foretas utskifting av eldre deler med nye som etter dagens nivå tilsvarende samme standard (lav, middels eller høy) som formuesobjektet har vært i tidligere, skal hele kostnaden regnes som vedlikehold, jf. FIN 23. september 1975 i Utv. 1975/586. Forutsetningen er at den eldre delen trengte utskifting.

### 5.4 *Forbedring/ending, påkostninger som trer i stedet for vedlikehold*

Var det nødvendig å reparere eller vedlikeholde den delen av formuesobjektet som påkostningsarbeidet utføres på, har skattyteren krav på fradrag for hva det ville ha kostet å utføre reparasjonen eller vedlikeholdet (tenkt vedlikehold). Dette gjelder både hvor påkostningene består i forbedringer og hvor det gjelder endringsarbeider.

Fradraget kan ikke overstige de faktiske kostnader til forbedringen/endingen. Videre må fradraget begrenses til vedlikeholdskostnader innen samme standard som tidligere (lav, middels, høy). Settes det inn ny baderomsinnredning til kr 200 000, mens utskifting av den gamle ville kostet kr 130 000, innrømmes det således fradrag for kr 130 000. Hvis det er klart at et forbedringsarbeid/endringsarbeid utføres før det er naturlig ut fra et normalt vedlikeholdsintervall, reduseres fradraget forholdsmessig.

Ved endringsarbeider gis fradrag for tenkt vedlikehold med utgangspunkt i vedlikeholdsbehovet slik formuesgjenstanden var før endingen, basert på den funksjon den aktuelle del av formuesgjenstanden hadde. Dette forutsetter at funksjonen til den aktuelle delen av formuesgjenstanden opprettholdes. Hvis for eksempel et bad flyttes fra et rom i huset til et annet, gis ikke fradrag for merkostnadene forbundet med selve flyttingen, for eksempel ved å bygge om rommet til bad og ved å endre røropplegget. Derimot gis fradrag for tenkt vedlikehold som måtte vært utført på det gamle badet, for eksempel ved utskifting av baderomsinnredningen om den hadde skader eller annet vedlikeholdsbehov. Derimot gis det ikke fradrag hvis det ikke installeres noe nytt bad i bygget.

For eksempel vil utskifting av vedovn til parafinbrenner eller pelletsovn være en påkostning. Det kan gis fradrag for vedlikehold dersom det var nødvendig å skifte ut eller reparere vedovnen, men bare med det beløp dette ville ha kostet. Tilsvarende gjelder hvor det er brukt bedre eller dyrere materialer enn opprinnelig, for eksempel dersom det er brukt glasert takstein istedenfor sementstein.

Legges det ny type kledning, f.eks. plast/stålpanel, utenpå hus av tre, må det vurderes om vedlikehold var nødvendig, og om det nødvendige var maling eller eventuelt utskifting av den tidligere trekledningen. Denne vurderingen må skje i hvert enkelt tilfelle. Dersom trekledningen ikke er av eldre dato, må det være skattyteren som eventuelt skal sannsynliggjøre at det var nødvendig å skifte den ut.

Skiftes et koblet vindu (middels standard tidligere) med et vindu med to lags isolerglass (middels standard i dag), gis det fradrag fullt ut for disse kostnader når det var nødvendig å skifte ut vinduet. Skiftes det derimot ut med et vindu med tre-lags glass (høy standard i dag), må fradraget begrenses til hva det ville koste å skifte ut vinduet med to-lags glass. De resterende kostnader anses som en forbedring som må tillegges formuesobjektets kostpris (aktiveres).

### 5.5 *Spart fremtidig vedlikehold*

Det forhold at et arbeid vil føre til mindre vedlikeholdskostnader i fremtiden, gir ikke større rett til kostnadsfradrag som vedlikehold.

## 5.6 Helhetsvurdering

Ved vurderingen av om det foreligger vedlikehold eller påkostning skal det foretas en helhetsvurdering hvor en tar hensyn til eventuell standardforbedring av formuesobjektet som helhet, jf. LRD 22. november 1982 (Eidsivating) i Utv. 1983/36.

## 5.7 Særlig om dataprogrammer

### 5.7.1 Generelt

De prinsipper som er beskrevet ovenfor om grensen mellom vedlikehold og påkostning gjelder også ved oppdatering m.v. av dataprogrammer. Hver oppdatering må da vurderes konkret mht. om den skal anses som vedlikehold eller påkostning, se nærmere FIN 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1488.

### 5.7.2 Reparasjoner av programfeil og lignende

Reparasjon av programfeil og lignende skal normalt anses som vedlikehold. Er det lagt ut et uferdig produkt på markedet, må det imidlertid vurderes om retting av feil i slike tilfeller skal anses som en del av kostprisen.

### 5.7.3 Oppdatering av brukergrensesnitt, kapasitet og kompatibilitet mv.

Kostnader til løpende eller periodisk innsats for å oppdatere et dataprogram i takt med den teknologiske utviklingen, skal normalt anses som vedlikehold. Dette gjelder for eksempel endringer i brukergrensesnitt og kapasitet ut fra tidsmessige krav til brukervennlighet og kompatibilitet. Dette skal i praksis gjelde selv om deler av slike kostnader skulle vært ansett som påkostninger ut fra de alminnelige retningslinjer som er beskrevet ovenfor.

### 5.7.4 Oppdateringer som skyldes endringer i lover og regler mv.

Oppdateringer som skyldes endringer i lover og regler mv. anses som vedlikehold. Dette gjelder for eksempel endringer som gjøres i programmer for innlevering av selvangivelse, regnskap og lignende.

### 5.7.5 Endringer som tilfører programmet nye funksjoner

Endringer som tilfører programmet nye funksjoner må som utgangspunkt anses som påkostning. Dette gjelder for eksempel hvis et program for levering av selvangivelse for aksjeselskap endres til å gjelde også for enkeltpersonforetak. Det samme gjelder hvis et program for nedlasting av musikk endres til også å gjelde nedlasting av film. Det må imidlertid vurderes om en ny funksjon kan anses som vedlikehold, for eksempel hvor det skjer endringer i brukergrensesnitt og kapasitet ut fra tidsmessige krav til brukervennlighet og kompatibilitet.

## 6 Skillet vedlikehold/utskifting av selvstendig formuesobjekt

### 6.1 Generelt

Utskifting av et selvstendig formuesobjekt anses ikke som vedlikehold. Derimot vil utskifting av en del av et formuesobjekt med en ny del av samme slag, være vedlikehold, dersom reparasjon eller vedlikehold av denne er nødvendig.

Det som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet må i denne forbindelse anses som ett formuesobjekt. Utskifting av hjul, motor mv. på bil, anses som vedlikehold. På fiskefartøy vil utskifting av kraftblokk, fiskepumpe, ekkolodd, radar, asdic og radiotelefonanlegg som avskrives under ett med båten (saldogruppe skip mv.), anses som vedlikehold. Avskrives disse objektene under driftsløsøre, vil utskifting ikke anses som vedlikehold av fiskefartøyet, men aktiveres som nyinvestering.

På en fast eiendom vil hver atskilt bygning anses som et selvstendig formuesobjekt. En frittstående garasje vil for eksempel anses som et eget formuesobjekt i denne forbindelse. Derimot vil en fløy på en bygning være en del av formuesobjektet (hele bygningen). Rives fløyen f.eks. på grunn av råte, og bygges opp slik den var før, er dette vedlikehold av bygningen som sådan. For avskrivbare bygninger vil faste tekniske installasjoner anses som selvstendige formuesobjekter. Se pkt. 6.2.2.

## 6.2 Skillet bygning og selvstendig formuesobjekt

### 6.2.1 Generelt

Kostnader til utskifting eller vedlikehold av følgende gjenstander er normalt fradragsberettiget som kostnader til vedlikehold av bygning

- fastmontert utstyr for oppvarming av bygning, herunder vedovn, panelovn, olje/parafinbrenner, peis, sentralfyranlegg, mv.
- badekar/dusj/håndvask/varmtvannsbereder
- hvitevarer som ikke kan tas ut ved salg av bygningen uten særskilt avtale
- fastmontert vaskemaskin i felles rom til felles bruk f.eks. i flermannsbolig
- vegg-til-vegg teppe
- markiser, persienner
- felles anlegg for radio/fjernsyn
- heisanlegg
- kjølerom med maskiner
- elektrisk anlegg (til og med kontaktpunkt i vegg eller tak)

Normalt anses ikke følgende gjenstander som en del av bygget. Utskifting skal da behandles som utskifting av en selvstendig gjenstand

- vaskemaskin/komfyr i leilighetene
- lett demonterbare lamper
- produksjonsmaskiner

### 6.2.2 Særlig om faste tekniske installasjoner i avskrivbare bygninger

Faste tekniske installasjoner i avskrivbare bygninger skilles ut på egen saldogruppe, se sktl. § 14-41 (1) bokstav j. Faste tekniske installasjoner vil typisk være varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l. Nærmere om saldogruppe j, se emnet «[Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)».

Slike faste installasjoner anses hver for seg som selvstendige formuesobjekter, og ikke som en del av bygget. Utskifting av en fast teknisk installasjon i bygning, skal ikke for noen del behandles som vedlikehold av bygningen, men som nyanskaffelse som skal aktiveres på saldo i saldogruppe j.

## 6.3 Beholdning av driftsmidler

Utgangspunktet er at hvert driftsmiddel skal vurderes individuelt i forhold til om det foreligger utskifting eller vedlikehold. Imidlertid kan driftsmidler unntaksvis vurderes samlet som en beholdning, slik at den totale kostpris aktiveres, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 3.3. Dette kan være aktuelt hvor kostprisen for det enkelte driftsmiddelet ikke overstiger kr 15 000, se sktl. § 14-40 (1), slik at driftmiddelet ikke er aktiveringspliktig på eget grunnlag.

Dersom driftsmidlene anses som beholdning, kan enkeltdriftsmidler skiftes ut og fradragsføres som vedlikehold. Om hele beholdningen av driftsmidler skiftes ut, anses beholdningen som realisert og den nye beholdningen aktiveres. Om beholdningen av driftsmidler utvides, anses det som økning av beholdningen som er aktiveringspliktig.

## 7 Skillet vedlikehold/nytt objekt

### 7.1 Generelt

Hvis eiendomsretten til formuesobjektet opphører som følge av at det går tapt eller er tilintetgjort, foreligger det en realisasjon, jf. sktl. § 9-2 (1) bokstav f. Realisasjon foreligger for eksempel hvis et helt bygg rives eller det går tapt som følge av brann, ras, flom etc. Et bygg anses realisert selv om eiendomsretten til tomten er i behold og selv om andre tiliggende bygninger på tomten er i behold. Hvor det foreligger realisasjon skal det foretas et gevinst-/tapsoppgjør. Kostnadene til gjenoppbygging anses da som ervervskostnader og skal aktiveres på det nye objektet.

Realisasjon foreligger ikke hvor deler av formuesobjektet er i behold. Dette gjelder selv om det skjer en total rehabilitering av objektet og det bare er mindre deler av objektet, for eksempel grunnmur og deler av reisverket, som er i behold.

Selv om formuesobjektet ikke anses realisert, kan arbeidet på formuesobjektet bli så omfattende at resultatet i realiteten må anses som et nytt objekt. Kostnadene til arbeidet vil da ikke kunne fradras som vedlikehold, men må tillegges objektets inngangsverdi (aktiveres) sammen med opprinnelig inngangsverdi. Vurderingen av om en står overfor et nytt objekt, må skje i forhold til arbeid som har skjedd konsentrert og over et relativt kort tidsrom. Ved vurderingen må det legges vekt både på en fysisk og bygningsteknisk vurdering og en økonomisk betraktning. Det kan foreligge et nytt objekt selv om objektet etter at arbeidet er utført fremstår som en kopi av det opprinnelige, men objektets ytre preg og funksjoner kan ha betydning for vurderingen. Se HRD i Utv. 1999/1400 (Rt. 1999/1303), hvor totalrenovering av et bygg ble likestilt med oppføring av et nytt bygg. Se også URD 23. februar 1976 (Nes herredsrett) i Utv. 1976/147 og LRD 29. mai 1995 (Gulating) i Utv. 1995/765.

Pålagt omlegging av kloakk fra et kommunalt anlegg til et annet kommunalt anlegg ble ikke godtatt som vedlikehold i LRD 10. mai 2002 (Frostating) i Utv. 2002/1028.

## 7.2 Særlig om dataprogrammer

Hvis det foretas større endringer i et dataprogram kan det i enkelte tilfeller være aktuelt å klassifisere endringen som realisasjon av det gamle og anskaffelse av et nytt program. Dette forutsetter at kun en mindre vesentlig del av programmet slik det fremsto før endringen, er i behold etter endringen. Løpende videreutvikling av et dataprogram vil normalt ikke medføre at det foreligger noen nyanskaffelse. Se nærmere FIN 26. oktober 2011 i Utv. 2011/1487.

## 8 Fradragets størrelse

### 8.1 Generelt

Fradrag for vedlikeholdskostnader skal baseres på de faktiske kostnader. Dette omfatter også leie av utstyr til bruk under vedlikeholdsarbeidet. Om de tilfeller kostnadene omfatter arbeider til forbedring som også erstatter vedlikehold, se [pkt. 5](#).

Strekker et vedlikeholdsarbeid seg over flere år, kan det i praksis være vanskelig å fastsette det samlede fradrag for vedlikehold før arbeidet er slutført. I prinsippet må en så langt det er mulig fastsette det riktige vedlikeholdsfradrag ved ligningen for hvert enkelt år. Viser det seg ved en helhetsvurdering ved ligningen det siste år at det tidligere er gitt for store eller for små fradrag, skal en tilpasse vedlikeholdsfradraget slik at totalfradraget blir riktig.

Har skattyteren tidligere år totalt fått for store fradrag, kan de tidligere års ligninger endres innen fristen for endringssak. Se emnet «[Endringssak – endring uten klage](#)».

### 8.2 Verdien av eget arbeid med vedlikehold

Om behandlingen av verdi for eget arbeid med vedlikehold, se emnet «[Bølig – eget arbeid](#)», [pkt. 8.1](#).

### 8.3 Kostnader til bortkjøring av avfall

Anses kostnadene som fradragsberettigede vedlikeholdskostnader, er det også fradragsrett for kostnader til bortkjøring av avfallet. Anses kostnadene som påkostning, må kostnadene til bortkjøring aktiveres. Ved delvis vedlikehold/påkostning vil kostnadene til bortkjøring være fradragsberettiget/aktiveres med samme forholdsmessige andel.

### 8.4 Erstatning til dekning av reparasjon

Får skattyteren erstatning til dekning av vedlikehold, herunder reparasjon, er det bare kostnader utover erstatningen som kan fradras inntekten. Dette gjelder selv om erstatningen ikke er skattepliktig. I praksis kan en godta at erstatningen inntektsføres ved utbetaling og at kostnadene fradragføres etter hvert. Det skal i slike tilfeller ikke foretas noen nedskrivning på saldo.

Får kjøper utbetalt erstatning fra selger eller selgers forsikringsselskap til dekning av reparasjons-/vedlikeholdskostnader på grunn av mangler ved salgsgjenstanden, skal erstatningen ikke innvirke på kjøpers eventuelle fradragsrett for de samme kostnadene.

Erstatningen behandles i disse tilfeller som prisavslag slik at inngangsverdien reduseres. Se HRD 27. mars 2003 i Rt. 2003/387.

## 9 Tidfesting av kostnader

### 9.1 Generelt

Vedlikeholdskostnader skal som hovedregel fradragsføres det året arbeidet utføres. Kostnader til vedlikehold på avskrivbare driftsmidler kan eieren likevel velge å føre på saldo for avskrivning.

### 9.2 Leid formuesobjekt

Vedlikeholdskostnader som leietaker har, skal som hovedregel fradragsføres hos leietaker det året arbeidet blir utført.

Det forekommer at en leietaker med leieavtale over et begrenset tidsrom påtar seg å bekoste omfattende vedlikeholdsarbeider som bringer leieobjektet tilbake i bedre stand enn det var da det ble overtatt av leietaker. For leietaker vil slike kostnader reelt sett være (tilleggs)husleie. Den økonomiske realiteten er den samme som om utleier hadde bekostet arbeidet og krevd dekning i form av (høyere) leie. I et slikt tilfelle må vedlikeholdskostnadene likestilles med engangsbetaling av husleie og fordeles over leieperioden.

Om behandling av påkostning på leid driftsmiddel, se emnet «[Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi](#)», pkt. 6.6.

## 10 Stedet for kostnadsfradrag

For forskuddspliktige er kostnadsfradrag for vedlikehold på fast eiendom stedbundet fradrag. Om stedet for fradrag i andre tilfeller, se emnet «[Skattestedet](#)».

## 11 Bolig og fritidseiendommer brukt av eieren

Om fradrag for kostnader til vedlikehold mv. i bolig som er regnskapslignet, se emnet «[Bolig – regnskapsligning](#)».

Det er ikke fradragsrett for kostnader til vedlikehold mv. på fritakslignet bolig eller fritidseiendom, se for øvrig emnet «[Bolig – fritaksligning](#)».

Om begrensning av fradrag for vedlikehold ved overgang fra fritakslignet til regnskapslignet bolig, se emnet «[Bolig – regnskapsligning](#)».

# Velferdstiltak

- Sktl. § 5-15 (2)
- FSFIN § 5-15-6 (1).
- FSSKD § 6-21-3.

## 1 Inntektsbeskatning av mottakeren

### 1.1 Utgangspunkt, skatteplikt

#### 1.1.1 Generelt

Fordel i form av velferdstiltak i arbeidsforhold er skattepliktig inntekt for den ansatte. Unntak fra skatteplikt gjelder dersom tiltaket består i en naturalytelse og anses som rimelig velferdstiltak, se [pkt. 1.2](#).

Om skattemessig behandling av andre naturalytelser i arbeidsforhold, se emnene «[Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.](#)» og «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

#### 1.1.2 Verdsetting

Om verdsetting av naturalytelser i arbeidsforhold, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

### 1.1.3 Hvem er skattepliktig for fordelene

Utgangspunktet er at ytelsen er skattepliktig hos den ansatte, selv om ytelsen tilfaller f.eks. den ansattes ektefelle.

### 1.1.4 Tidspunkt for skattlegging

Tidspunkt for skattlegging av naturalytelser i arbeidsforhold er det samme som for lønn, dvs. kontantprinsippet, se for øvrig emnet «Tidfesting – kontantprinsippet».

## 1.2 Unntak, skattefrihet

### 1.2.1 Generelt

Ansattes fordel ved et tiltak i arbeidsforhold kan være skattefri dersom alle følgende vilkår er oppfylt

- tiltaket kan karakteriseres som et velferdstiltak i skattelovens forstand, se [pkt. 1.2.2](#)
- ytelsen består av en naturalytelse
- tiltaket er rimelig, se [pkt. 1.2.4](#), og
- tiltaket er for alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften. Dette innebærer imidlertid ikke at alle ansatte i bedriften må tilbys et velferdstiltak av samme type på samme tidspunkt, forutsatt at tiltakene er noenlunde likeverdige

Består et tiltak av flere ytelser, f.eks. teaterbesøk kombinert med julebord, må hver av ytelsene vurderes separat i forhold til disse reglene. Deretter må det vurderes om summen av alle ytelser som inngår i kombinasjonen er rimelig.

### 1.2.2 Hva er velferdstiltak etter skatteloven

Velferdstiltak i skattelovens forstand er tiltak som

- henvender seg innad til de personer som er knyttet til foretaket/bedriften, og
  - har til hensikt å øke trivselen og samhörigheten på arbeidsplassen og tilknytning til den, oftest i form av fellesarrangement,
- jf. FINs kommentarer i Utv. 1977/625 og Ot.prp. nr. 86 (1997-98) kap. 7.5, spesielle merknader til sktl. § 5-12.

Om hvem som anses knyttet til bedriften, se emnet «Representasjon», [pkt. 1.1](#). Om tiltak som retter seg mot personer som ikke er knyttet til foretaket/bedriften, se emnene «Representasjon» og «Reklameinntekter/-kostnader».

Ordningen med skattefrie velferdstiltak omfatter ikke foretak uten ansatte eller foretak med en eller flere ansatte som til sammen ikke har arbeidstid og lønn som tilsvarende én full stilling i foretaket. I foretak som eies av én person, eventuelt sammen med ektefelle eller samboer, vil det også være et krav at foretaket i tillegg har andre ansatte (uten nær familiemessig tilknytning) som til sammen utgjør en hel stilling. Med nær tilknytning menes her ektefelle/samboer og familiemedlemmer i rett opp- og nedadstigende linje. Velferdstiltak må avgrenses mot gaver hvor det gjelder andre regler, se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», og mot dekning av private kostnader som behandles som skattepliktige naturalytelser i arbeidsforhold, f.eks. fri feriereise selv om den foretas sammen med andre i bedriften, se nedenfor og emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

Som eksempel på velferdstiltak nevnes

- kostnader til tilstelninger, f.eks. felles julebord, felles helgeopphold på hotell for ansatte med familie
- støtte til bedriftsidrettslag og bedriftssangkor
- anlegg av idrettsplass for de ansatte
- drift av feriehytte

se nærmere om slike tiltak i [pkt. 2](#).

### 1.2.3 Naturalytelser

Om hvilke fordeler som anses som naturalytelser, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

### 1.2.4 Hva er rimelig

Ved vurderingen av om velferdstiltaket er rimelig må en bl.a. legge vekt på

- om velferdstiltaket er vanlig i arbeidslivet
- verdien av det enkelte velferdstiltak. Ved vurderingen i den forbindelse skal en i forhold til eventuell reise og losji legge til grunn bruttoverdi, uten reduksjon for ansattes egenbetaling, og
- om summen av de enkelte velferdstiltak i året som tilflyter en skattyter/som ytes fra en arbeidsgiver er av mindre økonomisk verdi

### 1.2.5 Hvem kan få skattefritak for velferdstiltak

Skattefritaket omfatter alle ansatte i bedriften. Videre kan skattefritaket også omfatte aksjonær i aksjeselskap når vedkommende arbeider i selskapet. Fritaket omfatter også deltidsansatte og korttidsansatte. Videre vil det omfatte styremedlemmer.

Om hvem som anses knyttet til bedriften for øvrig, se emnet «[Representasjon](#)», pkt. 1.1.

## 2 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)

### 2.1 Arbeidstøy mv.

Helt eller delvis fritt arbeidstøy er ikke et velferdstiltak i skattelovens forstand. Om skatteplikt for fritt arbeidstøy, se emnet «[Arbeidstøy](#)».

### 2.2 Avis

Tilgang til avis eller illustrerte blader på arbeidstedet anses som et rimelig velferdstiltak når det er tilgjengelig for alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften, jf. FSFIN § 5-15-6 (1). Om skatteplikt for fri avis, se emnet «[Avis mv.](#)».

### 2.3 Barnehage

Helt eller delvis fri barnehage er ikke et velferdstiltak i skattelovens forstand.

Om skattefritak for helt eller delvis fri barnehage eller ved arbeidsgivers direkte tilskudd til barnehagen hvor den ansatte har sitt barn, se emnet «[Naturalytelser i arbeidsforhold](#)».

### 2.4 Bedriftshytte

Bedriftshytte/firmahytte mv. er hytte/fritidsbolig anskaffet eller leid til bruk for de ansatte i fritiden. Likestilt med bedriftshytte er tidsparter mv. som de ansatte har adgang til å benytte.

Fordel ved bruk av bedriftshytte er ikke skattepliktig inntekt, se FSFIN § 5-15-6 (1), 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 skattepliktig for disse. Om et slikt tilfelle, se LRD 12. november 2012 (Frostating) i Utv. 2012/hefte nr. 10. Dette vil også gjelde om et fåtall har fortrinnsrett til særlig attraktive perioder, f.eks. juli for sommerhytte ved sjøen eller påsken for en fjellhytte. Er det få ansatte i bedriften, vil bruksretten for hver enkelt være så vidt omfattende at fordelene for den enkelte ikke kan anses som rimelig. Som utgangspunkt kan det legges til grunn at fordelene vil være skattepliktig hvis det er færre enn 10 personer som har disposisjonsrett. Dette vil gjelde for bedrifter med færre enn 10 ansatte, med mindre bedriftshytta eies sammen med en eller flere andre bedrifter, slik at det er 10 eller flere som har rett til å disponere hytta. Selv om antall brukere er høyere enn 10, må skatteplikten vurderes i forhold til om tiltaket kan anses som rimelig velferdstiltak.

Skattefritaket for bruk av bedriftshytte vil også normalt gjelde der et morselskap stiller en hytte til disposisjon for de ansatte i heleid datterselskap, forutsatt at de øvrige vilkårene for skattefritt velferdstiltak er oppfylt, se uttalelse SKD 9. september 2011 i Utv. 2011/1350.

Om beregning av fordelene dersom den er skattepliktig, se emnet «[Bolig – fri bolig](#)», pkt. 2.

Dekning av kostnad til reise til bedriftshytte er skattepliktig.



## 2.5 *Bedriftsidrett*

Arbeidsgivers dekning av kostnader til anskaffelser og drift i tilknytning til en bedrifts fotball-/håndballag mv., vil normalt være et rimelig velferdstiltak. Dette gjelder også treningstøy som brukes ved fellesarrangementer. Privat bruk av dette treningstøyet omfattes ikke av reglene om skattefrie velferdstiltak. Fordelen kan være skattefri som gave i arbeidsforhold dersom den er innenfor beløpsgrensen i FSFIN § 5-15-1 (5), se emnet «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», pkt. 2.1.1. Se nærmere SKD i Utv. 2010/869.

## 2.6 *Bedriftskantine*

Rimelig mat i bedriftskantine er skattefri, se FSFIN § 5-15-6 (1).

Arbeidsgivers dekning av kostnader til frukt, juice, melk, kaffe, te eller lignende er et velferdstiltak som anses rimelig.

Subsidiering av kantine ellers er også et velferdstiltak. Det anses som rimelig så lenge de ansattes egenbetaling dekker arbeidsgivers selvkost for råvarene. Der 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 4. november 1999 (Jæren herredsrett) i Utv. 2000/108.

Er kantinedriften satt bort til et cateringselskap, skal all fakturering fra cateringselskapet anses som arbeidsgivers selvkost med mindre råvarekostnadene er spesifisert i fakturaene.

Om skattefri servering av mat i møte/kurs, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.25.2.

## 2.7 *Bobil*

Arbeidstakers bruk av bobil er ikke et velferdstiltak i skattelovens forstand. I de tilfeller brukeren benytter arbeidsgivers bobil, må det vurderes om skattlegging skal foretas etter reglene om privat bruk av arbeidsgivers bil, se emnet «Bil – privat bruk».

## 2.8 *Campingvogn*

Fri bruk av campingvogn mv. er ikke et velferdstiltak i skattelovens forstand. Brukeren skal derfor alltid beskattes for slik bruk med utgangspunkt i leiepriser for tilsvarende vogn.

## 2.9 *Feriereise*

Arbeidsgivers kjøp av feriereise for ansatte, med eller uten familie, eventuelt refusjon av kostnadene, er ikke et velferdstiltak i skattelovens forstand. Fordelen er alltid skattepliktig inntekt for den ansatte. Ferieopphold på hotell i Norge eller i utlandet vil f.eks. være skattepliktig. Om reiser som anses som velferdstiltak, se pkt. 2.15.

Om ansattes deltakelse på studiereise, kongress mv., se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

Om skattefritak for fordel ved fri reise for ansatte i trafikkselskap o.l., se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

## 2.10 *Forestillinger, idrettsarrangementer mv.*

Betaler arbeidsgiver enkeltstående fellesarrangement for de ansatte, f.eks. teater, opera, konserter, fotballkamp mv., vil dette være et velferdstiltak. Fordelen vil være skattefri hvis tiltaket vurderes som rimelig, se pkt. 1.2.4. Skattefritaket omfatter også den ansattes families deltakelse, innenfor rammen av hva som er rimelig. Se også pkt. 2.15. Sesongkort som brukes av hver ansatt enkeltvis anses ikke som et velferdstiltak i skattelovens forstand.

## 2.11 *Fritidsbåt*

Vederlagsfri bruk av fritidsbåt vil normalt ikke være et velferdstiltak i skattelovens forstand. Fordelen vil være skattepliktig for den ansatte. Tilgang til mindre båt i tilknytning til bedriftshytte vil imidlertid kunne anses som et rimelig velferdstiltak.

### 2.12 Helsestudio, treningsentre mv.

Arbeidsgivers dekning av personlig medlemskort som gir de ansatte rett til fri bruk av helsestudio, treningsenter mv., vil ikke anses som et velferdstiltak i skattelovens forstand, se FIN 14. november 2001 i Utv. 2001/1650. Når det arrangeres fellesopplegg for de ansatte vil dette kunne anses som velferdstiltak, f.eks. når bedriften har egne fellestimer i et treningsenter. Det må vurderes konkret om tiltaket kan anses som rimelig. Når bedriften leier helsestudio for bestemte tidsrom eller det leies inn instruktører og det arrangeres treningsopplegg i bedriftens egne lokaler, vil dette normalt anses som et rimelig velferdstiltak i likhet med når arbeidsgiver innreder eget trimrom mv. i bedriftens lokaler. Nærmere om arbeidsgivers dekning av kostnader til helsestudio mv. for de ansatte, se SKD 7. oktober 1999 i Utv. 2000/251.

Om skattemessig behandling av treningsordninger, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold».

### 2.13 Helsetjeneste

Arbeidsgivers dekning av helsetjenester er ikke velferdstiltak i skattelovens forstand.

Om skatteplikt/skattefritak for helsetjenester, se emnet «Naturalytelser i arbeidsforhold», pkt. 4.21.

### 2.14 Jakt og fiske

Arbeidsgivers kjøp av rett til jakt eller fiske til bruk ved fellesarrangement for de ansatte, er et velferdstiltak. Det må vurderes konkret om tiltaket kan anses som rimelig, se pkt. 1.2.4. Er velferdstiltaket ikke rimelig, skal den ansattes fordel som hovedregel settes til normal omsetningsverdi for retten, eventuelt etter en forholdsmessig fordeling mellom deltakerne.

### 2.15 Tilstelninger, hotellopphold mv.

Enkelstående tilstelninger, som julebord, årsfest, jubileumsfest for runde år i bedriften mv. vil være velferdstiltak for de ansatte. Fordelen er skattefri hvis den er rimelig og tilbys alle eller en betydelig gruppe ansatte. Skattefritaket omfatter også den ansattes families deltakelse, innenfor rammen av hva som er rimelig.

Enkelstående tilstelninger som tilbys ansatte som slutter i forbindelse med nedbemanning der hensikten er å avvikle arbeidsforholdet på en god måte, er også et velferdstiltak. Fordelen vil være skattefri dersom verdien av den kan anses å være rimelig.

Enkelstående tilstelninger som kombineres med kortere opphold på hotell, kan anses som velferdstiltak. Dette gjelder opphold med inntil to overnattinger. Det er uten betydning om oppholdet er lagt til virkedager eller en helg.

Består en reise av både velferdstiltak og tjenestereise (fagseminar e.l.), må en vurdere hver del isolert. Dersom kravene til skattefritak for henholdsvis velferdstiltaket og tjenestereisen er oppfylt, må utgangspunktet være at hele turen er skattefri.

#### Eksempel

*De ansatte i en mindre bedrift er på en tur til et høyfjellshotell som varer fra mandag morgen til fredag kveld. Arbeidsdagene mandag, tirsdag og onsdag består av et fagseminar. Onsdag kveld, torsdag og fredag deltar de ansatte på et sosialt arrangement. Dersom kravene til skattefritak for henholdsvis velferdstiltaket og fagseminaret er oppfylt, vil hele turen være skattefri.*

Om deltakelse på studiereise, kongress mv., se emnet «Studiereise/kongressdeltagelse mv.», herunder pkt. 1.3.

Skattefritaket for kortere opphold på hotell gjelder også for ansattes familie, innenfor rammen av hva som er rimelig. Dersom reisen medfører mer enn to overnattinger på hotell mv., vil familiens deltakelse i sin helhet bli skattepliktig for den ansatte. Dette gjelder selv om den ansattes egen deltakelse er skattefri, fordi denne er på tjenestereise (fagseminar eller lignende) før/etter velferdstiltaket, jf. eksemplet ovenfor.

Ved vurderingen av om slike tiltak skal anses som rimelige, legges arbeidsgivers totale kostnader for reisen til grunn. Også opphold i utlandet kan være rimelig velferdstiltak

dersom kostnadene ikke overstiger det som er vanlig i arbeidslivet for et tilsvarende opphold i Norge. Videre må en se antall tilstelninger i året under ett når en vurderer om fordelene ved slike tilstelninger er rimelig. Flere enn to slike hotellopphold i løpet av ett år vil normalt være skattepliktig. Dette innebærer likevel ikke at ett eller to helgeopphold alltid kan anses som rimelig velferdstiltak etter skatteloven.

Lengre opphold enn nevnt ovenfor anses som ferie og ikke som velferdstiltak i skattelovens forstand. Fordel ved slike opphold vil derfor alltid være skattepliktig, selv om oppholdet skjer samlet for de ansatte i bedriften. Dette gjelder selv om dette oppholdet med reise blir billigere enn innenfor grensen på to overnattinger.

### 3 Fradragsrett for arbeidsgiveren

#### 3.1 Generelt

Arbeidsgiveren har i alminnelighet fradragsrett for kostnader til velferdstiltak når kostnadene er pådratt av hensyn til de ansattes interesser og er knyttet til arbeidsgiverens inntektsgivende aktivitet, (enten ved direkte fradragsføring eller aktivering med avskrivning eller oppgjør ved salg/utrangering). Ved velferdstiltak hvor det også deltar personer som ikke er knyttet til bedriften, gis det fradrag for de deler av kostnadene som etter en forholdsmessig fordeling faller på de personene som er knyttet til bedriften. Som knyttet til bedriften anses eier, ansatt, styremedlem, aksjonær mv. med ledsager. Se FSSKD § 6-21-3.

Hvis det tiltaket som kostnadene dekker ikke anses som rimelig velferdstiltak, må det vurderes om kostnadene er fradragsberettigede etter andre regler, f.eks. som lønn, eller om kostnaden skal behandles som utbytte.

Ligningsmyndighetene kan ikke nekte fradrag med den begrunnelsen at kostnaden til et velferdstiltak kan synes unødvendig.

Ligningsmyndighetene må vurdere om kostnadene er pådratt utelukkende av hensyn til de ansattes interesser, f.eks. vil bidrag til idrettsanlegg, svømmehall mv. som er tilgjengelig for andre enn de ansatte i bedriften, ikke være fradragsberettiget. Dette gjelder selv om anlegget brukes av bedriftens ansatte eller om bedriften er dominerende på stedet. Derimot må det gis fradrag for et slikt bidrag dersom bedriften får en disposisjonsrett som gjør at bedriftens bruk står i forhold til bidragets størrelse.

For enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap omfatter fradragsretten også eier/deltakers deltakelse så fremt vilkårene for øvrig er oppfylt, se nærmere [pkt. 1.2.2.](#)

#### 3.2 Overføring av eiendom til selvstendig institusjon

Gir bedriften bort eiendom (f.eks. feriested) til en selvstendig institusjon slik at bruken utelukkende kommer de ansatte til gode og tilfredsstiller kravene til bedriftshytte som nevnt i [pkt. 2.4.](#), og bedriften verken har noen juridisk eller faktisk råderett over eiendommen, vil kostnadene til anskaffelsen være fradragsberettiget. Det er en forutsetning for fradragsrett at det fremgår av statuttene at verken eiendommen eller verdien av den kan tilbakeføres til bedriften eller bedriftens eiere, sammenlign HRD i Utv. 1984/181 (Rt. 1983/1462).

### 4 Lønnsinnberetning

Om lønnsinnberetning av naturalytelser, se emnet «[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 emnene om aksjer

- egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), se emnene om aksjer
- gjeldsbrev, herunder
  - pantobligasjoner
  - ihendehaverobligasjoner
  - banksertifikater

Noen typer verdipapirer benevnes også finansielle instrumenter, jf. lov om verdipapirhandel 29. juni 2007 nr. 75 § 2-2 og emnet «**Finansielle instrumenter – begreper**». Omsettelige verdipapirer og derivater er eksempler på dette. Om behandlingen av ulike derivater, se emnene om finansielle instrumenter.

Sktl. § 9-3 (1) bokstav c skiller mellom mengdegjeldsbrev og andre gjeldsbrev. Som mengdegjeldsbrev anses ihendehaverobligasjoner og andre omsetningsgjeldsbrev som det utstedes mange av i sammenheng og med lik tekst. Det er ikke noe krav at gjeldsbrevet har vært omsatt eller er egnet for omsetning i organiserte markeder. Se HRD 8. desember 2011 i Utv. 2011/1620 (Rt. 2011/1620). Nærmere om begrepet mengdegjeldsbrev, se også FIN 19. januar 2007 i Utv. 2007/456.

Utstedelsesretter til aksjer (warrants) beskattes som verdipapirer, se FIN 16. november 1995 i Utv. 1995/1268 og FIN 28. januar 1998 i Utv. 1998/449.

Om beskatning av andelshavere i verdipapirfond, se emnet «**Verdipapirfond**».

## **2 Formuesligningen**

### **2.1 Generelt**

Verdipapirer er skattepliktig formue.

### **2.2 Aksjer**

Om aksjer, se emnet «**Aksjer – formue**».

### **2.3 Andeler i boligselskaper**

Om andeler i boligselskaper, se emnet «**Bolig – formue**».

### **2.4 Stats- / kommune- og andre ihendehaverobligasjoner**

Stats-, kommune- og andre ihendehaverobligasjoner verdsettes til kursverdien, eventuelt antatt salgsverdi ved utgangen av inntektsåret hvis kurs ikke er notert eller kjent, jf. sktl. § 4-14.

### **2.5 Pantobligasjoner, gjeldsbrev og andre utestående fordringer**

Pantobligasjoner, gjeldsbrev og andre utestående fordringer fastsettes til fordringens pålydende uten hensyn til rentenes eller avkastningens størrelse, jf. sktl. § 4-15.

Usikre fordringer reduseres skjønnsmessig til det fordringen med rimelig sikkerhet vil innbringe. Fordringer som ikke forventes innfridd settes til 0.

Fordringer i utenlandsk valuta må omregnes til norske kroner etter valutakursen ved inntektsårets utgang. For øvrig behandles de ved verdsettingen på samme måte som norske fordringer. Se emnet «**Fordringer**».

### **2.6 Egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)**

Egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i sparebanker, gjensidige forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforeninger, samt selveiende finansieringsforetak er skattepliktig formue. Se emnet «**Aksjer – formue**».

### **2.7 Indeksobligasjoner**

Om spareproduktet «indeksobligasjoner», se pkt. 3.4.1. Slike indeksobligasjoner verdsettes til pålydende, tillagt fordring på endelig godskrevet avkastning ved utgangen av inntektsåret.

### 3 Inntekt

#### 3.1 Aksjer mv.

##### 3.1.1 Avkastning

Om utbytte på aksjer og andeler i aksjefond, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)».

##### 3.1.2 Gevinst/tap

Om skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

#### 3.2 Egenkapitalbevis (grunnfondsbevis)

##### 3.2.1 Avkastning

Renter av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, kreditt og hypotekforeninger og selveiende finansieringsforetak skattlegges på samme måte som aksjeutbytte. Se emnet «[Aksjer – utbytte](#)».

##### 3.2.2 Gevinst/tap

Om realisasjon av egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)».

#### 3.3 Mengdegjeldsbrev

##### 3.3.1 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. Om hva som er mengdegjeldsbrev, se [pkt. 1](#).

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, jf. sktl. § 14-23.

Er mengdegjeldsbrevet overdratt i løpet av året, skal hver av eierne skattlegges for sin del av årets renteelement. Ved fordeling mellom eierne tas det hensyn til hvor mange dager skattyter har eid mengdegjeldsbrevet i løpet av inntektsåret. Om skatteplikt for gevinst/fradragsrett 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 fradragsberettiget.

Ved beregningen av selgers gevinst/tap ved realisasjon og ved fastsettingen 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 er bare skattepliktig og tap bare fradragsberettiget når verdipapiret er eid som ledd i virksomhet, eller hvis verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaveren.

Om tidspunktet for skattlegging av gevinst/fradrag for tap, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

### 3.4 Indeksobligasjoner

#### 3.4.1 Generelt

Indeksobligasjoner er et spareprodukt som tilbys av banker eller lignende finansinstitusjoner. Kunden etablerer en fordring som normalt ikke forrentes. Avkastningen er i stedet knyttet til indekser på utvalgte finansielle markeder.

Om banksparing med aksjeindeksert avkastning, se emnet «[Renteinntekter](#)».

Se for øvrig FIN 3. juli 1998 i Utv. 1998/1054, FIN 14. september 2005 i Utv. 2005/1170 og FIN 19. januar 2007 i Utv. 2007/456.

#### 3.4.2 Avkastning

Avkastning på indeksobligasjoner er skattepliktig inntekt.

Der positiv avkastning godskrives spareren med endelig virkning det enkelte år, tidfestes avkastningen løpende som renteinntekt.

Der positiv avkastning godskrives spareren med endelig virkning først i forbindelse med oppgjør av fordringen, tidfestes avkastningen som renteinntekt i oppgjørsåret.

Om behandling av avkastning ved førtidig innløsning, se FIN 19. januar 2007 i Utv. 2007/456.

#### 3.4.3 Gevinst/tap

Gevinst/tap ved omsetning av indeksobligasjoner anses ikke som skattepliktig inntekt/fradragsberettiget tap, med mindre spareformen er i virksomhet eller gjelder mengdegjeldsbrev, se sktl. § 9-3 (1) bokstav c nr. 1, jf. § 9-4 (1). Om hva som er mengdegjeldsbrev, se [pkt. 1](#). Om behandling av tap ved førtidig innløsning, se FIN 18. april 2006 i Utv. 2006/975 og FIN 19. januar 2007 i Utv. 2007/456.

#### 3.4.4 Gebyrer

Om tegningsgebyr, avbruddsgebyr, og administrasjonsgebyr ved førtidig innløsning, se emnet «[Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.](#)».

### 3.5 Andre verdipapirer

#### 3.5.1 Generelt

Her behandles andre verdipapirer enn aksjer, egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), mengdegjeldsbrev og indeksobligasjoner.

#### 3.5.2 Avkastning

Avkastning av verdipapirer er skattepliktig inntekt. Når en skattyter kjøper en rentebærende obligasjon før utløpet av en rentetermin, vil rente påløpt før overdragelsen måtte skattlegges hos selger. Den del av kjøpesummen som gjelder den løpende renteterminen, må derfor skilles ut. Kjøperen skattlegges bare for renter påløpt etter overdragelsen, selv om han normalt får utbetalt renter for hele renteterminen. Tidfesting av inntekten følger de vanlige regler, se emnet «[Tidfesting – realisasjonsprinsippet](#)».

Er andre obligasjoner enn mengdegjeldsbrev lagt ut til underkurs eller skal innfris til overkurs, og dette er fastsatt i stiftelsesvilkårene, er differansen mellom den kurs obligasjonen er utlagt til og innfrielseskursen skattepliktig inntekt fordelt over løpetiden i tillegg til eventuell løpende avkastning, se FIN 11. mars 1986 i Utv. 1986/312.

#### 3.5.3 Gevinst/tap

Gevinst ved realisasjon av muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev samt rettigheter til mengdegjeldsbrev ervervet etter 9. mai 1990 er bare skattepliktig og tap bare fradragsberettiget når verdipapiret er eid som ledd i virksomhet, eller hvis verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaveren. Dette kan f.eks. være tilfelle hvis et enkeltstående gjeldsbrev har vært (del av) 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 (Rt. 1999/1347).

Om skatteplikt for valutagevinst/fradragsrett for valutatap i forbindelse med verdipapirer, se emnet «[Valutagevinst/-tap](#)».

Om skatteplikt/tapsfradrag i forbindelse med opsjoner, se emnene om opsjoner.

## 4 Fradragsrett for kostnader

### 4.1 Generelt

Skattytere som har hatt kostnader med tilstrekkelig nær tilknytning til skattepliktige inntekter som verdipapirene gir, kan kreve fradrag for slike kostnader med mindre kostnadene også har privat tilknytning, se FIN 2. mars 1993 i Utv. 1993/495. Kostnadene må stå i forhold til størrelsen på porteføljen, aktivitetsnivået mv.

### 4.2 Omkostninger ved ervervet/realisasjonen

Kostnader som skattyter har hatt til megler eller liknende ved erverv av verdipapir mv. skal aktiveres som en del av inngangsverdien for vedkommende verdipapir. Kostnader ved realisasjon av verdipapirer kommer til fradrag i en eventuell gevinst-/tapsberegning i realisasjonsåret.

### 4.3 Forvaltningsgebyr

Om fradragsrett for forvaltningsgebyr, se emnet «[Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.](#)».

# Verdipapirfond

– Sktl. § 2-2 (1) bokstav e, § 2-36 (1) bokstav c, § 2-38, § 4-12 (6), § 10-1 (3), § 10-6, § 10-11 (1), jf. § 10-10 (3) og § 10-30 (1).

## 1 Om verdipapirfond

### 1.1 Generelt

Verdipapirfond er en fellesbetegnelse på en selvstendig formuesmasse som består av aksjer og/eller andre verdipapirer, jf. lov 25. november 2011 nr 44 om verdipapirfond (verdipapirfondloven 2011). Fondet er finansiert ved kapitalinnskudd fra andelseierne. Ved inntektsbeskatningen skiller skatteloven mellom to typer verdipapirfond

- aksjefond, dvs. verdipapirfond som eier en eller flere aksjer, herunder kombinasjonsfond som eier aksjer, jf. sktl. § 10-1 (3) første punktum
- obligasjonsfond, dvs. verdipapirfond som etter vedtektene skal plassere midlene i andre verdipapirer enn aksjer, jf. sktl. § 10-1 (3) annet punktum.

I markedet omsettes det andeler i fond under andre betegnelser enn aksjefond og obligasjonsfond, for eksempel pengemarkedsfond som er en form for obligasjonsfond. For andre typer fond må det vurderes hvilken gruppe de faller inn under.

Fondet forvaltes av et forvaltningsselskap. Forvaltningsselskapet er forretningsfører for verdipapirfondet og treffer i denne egenskap alle disposisjoner over fondet som forvaltningen av det medfører. Forvaltningsselskapet skal organiseres som aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

Et verdipapirfond som eier aksjer og eventuelt også andre verdipapirer, behandles skattemessig som aksjefond. Også et verdipapirfond som eier aksjer indirekte gjennom et annet aksjefond uten å eie aksjer direkte, skal skattemessig behandles som et aksjefond. Bare verdipapirfond som ikke eier aksjer behandles skattemessig som obligasjonsfond.

I [pkt. 2](#) og [pkt. 3.2](#) behandles beskatningen av andelshavere i aksjefond og i obligasjonsfond. Beskatningen av selve fondene er behandlet i [pkt. 4](#).

Nedenfor behandles ikke beskatningen av andeler i verdipapirfond når disse er eid i forbindelse med individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA), og avtalen er inngått mellom andelseier og forvaltningsselskap. Det samme gjelder andeler i verdipapirfond eid i forbindelse med avtale om individuell pensjonsspareavtale i samsvar med lov 27. juni 2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning (IPS). Om beskatningen når andelen er eid

i forbindelse med en IPA eller IPS, se emnet «**Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)**». Tilsvarende behandles heller ikke beskatning av andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven, se emnet «**Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon**».

Om beskatning av overføring til og utbetaling fra ansattefond, se FIN 6. februar 2007 i Utv. 2007/460.

### 1.2 **Endring fra én type verdipapirfond til en annen**

Endring av investeringsstrategi innenfor ett og samme verdipapirfond ved vedtektsendring, medfører i seg selv ikke overføring eller opphør av eiendomsrett til fondets verdipapirer. Endringen utløser således ikke realisasjonsbeskatning av fondets urealiserte verdipapirer eller av fondsandelene for andelshaverne. Dette gjelder selv om et fond endres fra å være et obligasjonsfond til et aksjefond eller omvendt slik at andre skatteregler kommer til anvendelse på fondet og andelshaverne, se BFU 19/2012.

### 1.3 **Spesielt om utenlandske paraplyfond**

Utenlandske paraplyfond er selvstendige innretninger som selskapsrettslig kan være organisert annerledes enn norske verdipapirfond, jf. verdipapirfondloven. En vanlig type paraplyfond er såkalte SICAV («Société d'Investissement à Capital Variable»). Om slike fond, se FIN 8. september 2010 i Utv. 2010/1348.

Paraplyfond er gjerne organisert på den måten at skattyter kjøper en andel i fondet hvoretter investeringen, etter skattyters ønske, tilordnes en bestemt avdeling eller aksjeklasse. De ulike avdelingene/aksjeklassene anses som særskilte enheter. Hver avdeling/aksjeklasse vil ha en mer eller mindre ulik investeringsprofil, dvs. Skattyters andel vil gi rett til en portefølje av ulike underliggende objekter alt etter hvilken avdeling/klasse han velger. Hvorvidt fondet utdeler utbytte eller om utbytte akkumuleres og tilordnes skattyters andel, kan variere med avdelingene/aksjeklassene.

Andelene kan kreves innløst, men andelene kan også være gjort omsettelige. Paraplyfondet fastsetter til enhver tid de ulike avdelingenes/aksjeklassenes innløsningsverdi.

Skattyter kan kreve at hans andel byttes fra en avdeling/aksjeklasse til en annen. Bytte skjer ved innløsning av andel i en avdeling/aksjeklasse mot nytegning av andel i en annen avdeling/aksjeklasse i fondet, basert på et bytteforhold lik skattyters andel av nettoverdiene i paraplyfondet.

Norske skattyteres andeler/aksjer i utenlandske paraplyfond skal skattemessig behandles etter de samme reglene som andeler i norske verdipapirfond, med mindre skattyter godtgjør at selskapsformen skatterettslig må likestilles med annen norsk selskapsform, f.eks. ikke-børsnotert aksjeselskap. Det er ikke avgjørende for dette valget om skattyters andel i paraplyfondet betegnes som en aksje.

Det må vurderes konkret om hver enkelt avdeling/aksjeklasse i et paraplyfond skal anses som et eget verdipapirfond. Dette må avgjøres ut fra de underliggende privatrettslige forholdene. Relevante momenter i en slik vurdering kan blant annet være om fondet anses som en selvstendig formuesmasse løsrevet fra andre rettigheter og forpliktelser i strukturen, hvem som tar den økonomiske risikoen knyttet til fondsandelene og hvilket subjekt som innehar de sentrale eierbeføyelsene knyttet til fondsandelene, se FIN 8. september 2010 i Utv. 2010/1348. Herunder vil det ha betydning om aksjeklassene har egne styringsorganer. Se også BFU 52/2007.

Anses avdelingen/aksjeklassen som et eget fond, kan en i utgangspunktet legge til grunn at fondsandeler må behandles på lik linje med andeler i norske aksjefond, med mindre skattyter kan dokumentere at fondets portefølje ikke omfatter aksjer og således skal betraktes som et obligasjonsfond. Innløsning, salg og ombytte av andeler mellom selvstendige enheter innenfor paraplyfondet, behandles på samme måte som realisasjon av aksjer. Om beskatning av andelshaver for mottatt utbytte, se [pkt. 3.1.1](#).

Nærmere om beskatningen av norsk andelshaver i utenlandsk verdipapirfond, se emnet «**Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)**».



## 2 Formue

Andel i verdipapirfond er skattepliktig formue. Formuesverdien settes til andelsverdien (100 %) 1. januar i ligningsåret, se sktl. § 4-12 (6).

## 3 Inntektsbeskatning av andelshavere

### 3.1 Andelshavere i aksjefond

#### 3.1.1 Utbytte utbetalt fra aksjefondet

Andelshaver i aksjefond er ikke skattepliktig for inntekt opptjent av fondet. Om hva som er aksjefond, se [pkt. 1.1](#).

Utbytte utbetalt fra aksjefondet behandles på samme måte som utbytte fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap. Om skatteplikt for utbytte, om fastsetting av skjermingsgrunnlag og om fradrag for skjerming, se emnet «[Aksjer – utbytte](#)», emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», [pkt. 17.2](#) og emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», [pkt. 17.3](#). Om skattefritak for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

#### 3.1.2 Innløsning av andel i aksjefond

Innløsning av andel i aksjefond behandles på samme måte som realisasjon av aksjer. Endring av andelsklasser i samme verdipapirfond anses ikke som realisasjon, se SKD 11. mai 2012 i Utv. 2012/hefte nr. 5. Om skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap og beregning av gevinst eller tap, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)», [pkt. 5.1](#), og emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», [pkt. 17.2](#) og emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet](#)», [pkt. 17.2](#). Om skattefritak for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

### 3.2 Andelshavere i obligasjonsfond

#### 3.2.1 Utdelinger fra obligasjonsfondet

Andelshaver i obligasjonsfond er ikke skattepliktig for inntekter opptjent av fondet, men er skattepliktig for utdelinger fra fondet. Utdeling fra obligasjonsfond omfattes verken av fritaksmetoden eller skjermingsmetoden.

For utdeling fra obligasjonsfond foreligger det to alternative beskatningsmetoder for den som har ervervet andel i inntektsåret. Når visse vilkår er oppfylt, kan skattyter selv velge hvilken metode han vil benytte.

Alternativ 1:

Utdeling fra obligasjonsfondet er skattepliktig for andelshaver som er eier av andel på det tidspunktet beslutning om utdeling blir truffet, også om det beløpet som utdeles er opptjent av fondet før andelshaveren ervervet sin andel.

Alternativ 2:

Andelshaver som har ervervet andel i løpet av inntektsåret, kan velge å redusere skattepliktig utdeling med avkastning opptjent i fondet før hans ervervstidspunkt. En slik reduksjon skal kreves senest samtidig med at selvangivelsen leveres, og må være i samsvar med oppgavegiving fra obligasjonsfondet. En slik reduksjon skal redusere inngangsverdien for andelen.

#### 3.2.2 Innløsning av andel i obligasjonsfond

Gevinst/tap ved realisasjon er skattepliktig/fradragsberettiget. Endring av andelsklasser i samme verdipapirfond anses ikke som realisasjon, se SKD 11. mai 2012 i Utv. 2012/hefte nr. 5. Beregningen av gevinst/tap ved innløsning av andel foretas på samme måte som ved realisasjon av aksjer. Om beregningen av gevinst/tap, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)». Gevinst/tap ved innløsning av andel i obligasjonsfond omfattes imidlertid verken av fritaksmetoden eller skjermingsmetoden.

## 4 Beskatning av verdipapirfond

### 4.1 Formue

Verdipapirfond formuesbeskattes ikke, jf. sktl. § 2-36 (1) bokstav c og (2). Se også emnet «[Formue](#)», [pkt. 2.2](#).

## 4.2 Inntekt

### 4.2.1 Generelt

Inntektsbeskatningen av verdipapirfond følger i utgangspunktet reglene for beskatning av aksjeselskaper, se sktl. § 10-1 (1) og § 2-2 (1) bokstav e. Om beskatning av aksjeselskap, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment».

### 4.2.2 Aksjefond

Aksjefond omfattes av fritaksmetoden som subjekt, jf. sktl. § 2-38 (1) bokstav b, og har ikke skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, se emnet «Fritaksmetoden». Dette gjelder uavhengig av om det er aksjer i selskap hjemmehørende innenfor eller utenfor EØS, jf. sktl. § 10-31 (3).

Aksjefond, jf. sktl. § 2-38 (1) bokstav b, er som utgangspunkt heller ikke skattepliktig for lovlig mottatt utbytte på aksjer i selskaper/andeler i aksjefond hjemmehørende i Norge eller EØS-området, jf. sktl. § 2-38 (2) bokstav a. Se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2.3.5. For aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS gjelder ikke fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.7. Om inntekt/tap på aksjer mv. hjemmehørende i land utenfor EØS som ikke er lavskatteland, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 3.8. Om den sjablongmessige inntektsføringen av inntekter som omfattes av fritaksmetoden, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 4.

### 4.2.3 Obligasjonsfond

Obligasjonsfond kan kreve fradrag i inntekten for beløp utdelt til andelshaver, jf. sktl. § 10-6.

## 5 Forvaltningsselskapers innberetningsplikt

Forvaltningsselskap som forvalter aksje- og obligasjonsfond plikter å innberette beholdningsopplysninger, avkastnings-/utbytteopplysninger og realisasjonsopplysninger til SKD med gjenpart til andelshaveren innen 10. februar i året etter inntektsåret, jf. forskrift 22. desember 2003 nr. 1779 om levering av ligningsoppgaver fra forvaltningsselskaper og verdipapirregistre til ligningsmyndighetene (lignl).

Forskriften pålegger forvaltningsselskapene også å beregne og innberette skjermingsgrunnlag og skjermingsfradrag på aksjefondsandeler. Videre skal de innberette forslag til ligningsgrunnlag i form av fondsandelenes ligningsmessige formuesverdi, periodisert avkastning i obligasjonsfond, skattepliktig utbytte i aksjefond og skattepliktig gevinst/tap på realiserte fondsandeler.

# Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg)

- Sktl. § 4-1, § 4-4, § 6-40 (7), § 9-11, § 9-12, § 10-10, § 10-11 (3), § 10-13 (1) og § 14-24.
- Sktbl. § 5-4 (2), § 5-6 (1) bokstav e, § 5-10 (1) og § 5-11 (1).
- Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt. 1.

## 1 Generelt

Med verdipapirlån forstås, jf. sktl. § 9-11 (3), en avtale hvor

- eieren av et verdipapir (utlåneren), mot annet vederlag enn kjøpesummen for dette, overdrar verdipapiret til en annen avtalepart (innlåneren), og
- den andre avtaleparten (innlåneren) på et senere tidspunkt forplikter seg til å tilbakeføre et identisk verdipapir til den opprinnelige eieren mot annet vederlag enn kjøpesummen for dette.

Utlåneren kan ha kommet i besittelse av verdipapirer ved et tilsvarende lån (kjede av utlån).

Privatrettslig har (den opprinnelige) utlåneren fått eierretten til verdipapirene erstattet med et krav på tilbakelevering av identiske verdipapirer. Innlåneren har på sin side påtatt

seg en forpliktelse til å levere tilbake identiske verdipapirer. Hvis innlåneren ikke har videresolgt de lånte verdipapirene og han dermed besitter dem, vil innlåneren privatrettslig bli ansett som eier av verdipapirene.

«Shortsalg» av verdipapirer, er et salg hvor selgeren ikke eier verdipapiret han selger på tidspunktet for inngåelsen av avtalen om salg. «Dekket shortsalg» er et salg hvor selgeren ikke eier verdipapiret, men hvor han på salgstidspunktet har sikret tilgang for levering. Tilgang til verdipapiret er et vilkår for at et verdipapirforetak kan formidle salg av verdipapiret, og for at et verdipapirforetak eventuelt selv skal kunne selge verdipapiret, jf. lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel § 10-4. Tilgang til verdipapiret kan en få ved å inngå en avtale om lån fra en som allerede eier verdipapiret, og det er dette lånte verdipapiret som overføres til kjøper av det shortsolgte verdipapiret. Den som selger short, må imidlertid på et senere tidspunkt levere tilbake et tilsvarende antall identiske verdipapirer til den han lånte ifra, og dette gjøres oftest ved at han kjøper verdipapirene på det åpne markedet.

I dette emnet behandles beskatning ved lån av alle typer verdipapirer, og beskatning ved realisasjon i forbindelse med lån av verdipapir («dekket shortsalg»). Om hva som er verdipapirer og ligningen av disse, se emnet «[Verdipapirer](#)».

Nedenfor behandles ikke salg mot vanlig kjøpesum av verdipapirer som selgeren ikke har lånt og hvor verdipapiret etter avtalen skal selges tilbake enten innen en fast frist eller på en bestemt dag (gjenkjøpsavtale). Det at det ved verdipapirlån ikke utveksles noen kjøpesum for verdipapirene, skiller verdipapirlånene fra ulike typer gjenkjøpsavtaler (repurchase agreements).

## 2 Generelt om behandling av gevinst/tap ved utlån og tilbakelevering av verdipapirer

### 2.1 Beskatning av gevinst

For utlåner anses utlån av verdipapirer i utgangspunktet som realisasjon. Det samme gjelder innfrielse eller annen realisasjon av kravet på å få tilbakelevert tilsvarende verdipapirer. For innlåner anses tilbakelevering av lånte verdipapirer som realisasjon. Om skatteplikt for gevinsten og unntak fra skatteplikt for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se sktl. § 2-38 og emnet «[Fritaksmetoden](#)».

Selv om gevinsten ikke er skattefri etter fritaksmetoden, kan utlån av verdipapirer og tilbakelevering av lånte verdipapirer gjennomføres uten beskatning når vilkårene i sktl. § 9-11 er oppfylt, se [pkt. 3](#). Etter disse reglene skal utlån av verdipapirene ikke gevinstbeskattes hos utlåneren på utlånstidspunktet. Videre skal det ikke foretas noen gevinstbeskatning hos utlåneren som følge av at innlåneren innfrir verdipapirlånet med tilbakeføring av identiske verdipapirer til utlånerens verdipapirkonto innen 1. januar i året etter utlånsåret.

### 2.2 Fradrag for tap

Selv om etablering og innfrielse av verdipapirlån anses som realisasjon, skal eventuelt tap ikke anses realisert dersom verdipapirlånet blir innfridd med tilbakelevering av identiske verdipapirer, jf. sktl. § 9-11 (2). Dette gjelder for alle typer verdipapirlån, inkludert de som kan gjennomføres uten gevinstbeskatning, se [pkt. 3](#).

Tapet ved etablering av verdipapirlån er fradragsberettiget for utlåner dersom lånet ikke innfris med tilbakelevering av identiske verdipapirer til utlåneren, jf. sktl. § 9-11 (3). Tapet anses først realisert når det blir klart at verdipapirlånet ikke vil bli innfridd med tilbakelevering av identiske verdipapirer, jf. sktl. § 9-11 (6). Om fradragsrett for tap, se emnet «[Aksjer – realisasjon](#)» og emnet «[Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge \(allment\)](#)», [pkt. 17.2](#). Om unntak fra fradragsretten for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

## 3 Verdipapirlån uten gevinstbeskatning ved utlånet eller ved innfrielsen av lånet

### 3.1 Krav til type verdipapir

Reglene om utlån av verdipapir uten gevinstbeskatning er i følge sktl. § 9-11 (4) bokstav a begrenset til å gjelde for

- aksjer

- egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), og
- ihendehaverobligasjoner.

Det er en forutsetning at verdipapiret på utlånstidspunktet er tatt opp til notering på børs som definert i lov 29. juni 2007 nr. 74 om regulerte markeder (børsloven) § 3 (1), eller tilsvarende notering på utenlandsk børs.

### 3.2 *Vilkår for fritak for skatteplikt for gevinsten*

For at utlånet skal fritas for gevinstbeskatning, jf. sktl. § 9-11, må følgende vilkår være oppfylt:

- Låneavtalen må være skriftlig.
- Innlåneren må påta seg en forpliktelse til å levere tilbake identiske verdipapirer til utlåneren ved utløpet av låneperioden. Med identiske verdipapirer menes verdipapirer i samme antall og type som de utlånte, med samme pålydende, eventuelt forfallsdato, og samme tilknyttede rettigheter. Det må tillempe for situasjoner der verdipapirenes pålydende, antall mv. endrer seg i låneperioden og hvor dette ikke innebærer noen (skattemessig) realitet. Dette gjelder for eksempel aksjesplitt/-spleis og skattefri fusjon eller fisjon. For slike tilfeller må låneavtalen sikre at utlåneren får tilbake verdipapirer som reelt erstatter de utlånte verdipapirene, det være seg det antallet vederlagsaksjer som utlånte aksjer gir rett til ved en fusjon eller fisjon eller det antallet aksjer som de utlånte aksjene gir rett til ved en splitt eller spleis. Det kreves likevel ikke at utlåneren skal kompenseres in natura for fondsaksjer som er utstedt på de utlånte verdipapirene i låneperioden, se [pkt. 10.4.2](#) og Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) kap. 1.6.2.2.
- Innlåneren må påta seg en forpliktelse til å kompensere utlåneren for all avkastning (i vid forstand) som utdeles/tilstås på et utlånt verdipapir i låneperioden. Dette omfatter både ordinær avkastning på verdipapirene, som utbytte og renter, men også avkastning i videre forstand, som for eksempel tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, tilståtte fondsaksjer og tegningsretter. Innlåneren skal likevel ikke være forpliktet til å tilbakeføre in natura finansielle instrumenter som i låneperioden tilstås på utlånte verdipapirer, for eksempel fondsaksjer, se strekpunktet ovenfor. Det er tilstrekkelig at innlåneren påtar seg en forpliktelse til å kompensere utlåneren for verdien av disse, se også [pkt. 10](#).
- For verdipapirer som er registrert i et verdipapirregister opprettet i medhold av § 3-1 i lov 5. juli 2002 om registrering av finansielle instrumenter (verdipapirregisterloven), må lånetransaksjonen registreres som sådan slik at de inn- og utlånte verdipapirene kan identifiseres på avtalepartenes verdipapirkonto, jf. sktl. § 9-11 (4) bokstav c.
- For aksjer og egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) i selskaper hjemmehørende i Norge, må identiske verdipapirer være tilbakeført til utlånerens verdipapirkonto per 1. januar i året etter utlånsåret. Om konsekvensen av at dette ikke er gjort, se [pkt. 4](#).

## 4 *Verdipapirlån hvor vilkårene for å unnta gevinstbeskatning ved utlånet eller innfrielsen ikke er oppfylt*

### 4.1 *Generelt*

Ved utlån av verdipapirer hvor vilkårene i sktl. § 9-11 ikke er oppfylt, se [pkt. 3.1](#) og [pkt. 3.2](#), utløses skatteplikt for gevinst ved etablering og innfrielse av verdipapirlån, jf. sktl. § 9-11 (1) annet punktum. For utlåneren utgjør gevinsten differansen mellom verdipapirenes markedsverdi på utlånstidspunktet og verdipapirenes inngangsverdi.

For utlåneren skattlegges gevinsten i utlånsåret. Dette gjelder også ved utlån av norske aksjer og egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), hvor tilbakelevering av verdipapirene skjer etter utløpet av utlånsåret, jf. [pkt. 3.2](#) siste strekpunkt. Det er uten betydning hva som er årsaken til den manglende tilbakeleveringen. Om tidspunktet for beskatning for aksjer mv. i utenlandske selskaper og hvor det i senere år enn utlånsåret blir klart at identiske verdipapirer ikke vil bli tilbakeført, se [pkt. 4.5](#).

Innlåneren anses i prinsippet å ha realisert verdipapirene når disse leveres tilbake til utlåneren. Innlånerens anskaffelsesverdi består i en etablert tilbakeleveringsforpliktelse. Vederlaget består i at denne forpliktelsen slettes. Både anskaffelsesverdien og vederlaget verdsettes til markedsverdien av de lånte verdipapirene på tilbakeleveringstidspunktet, se

Ot.prp. nr. 1 (2002-2003) kap. 1.3.4.3. Det vil dermed ikke bli noen gevinst for innlåneren ved tilbakeleveringen. Om beskatning ved innlånerens realisasjon av innlånte verdipapirer, se [pkt. 6](#).

#### **4.2 Utlånerens inngangsverdi for tilbakeleverte verdipapirer**

Hvis utlåneren er gevinstbeskattet ved utlånet, skal det etableres ny inngangsverdi for eventuelle verdipapirer som utlåneren får tilbakelevert. Den markedsverdien som er lagt til grunn ved gevinstbeskatningen vil være utlånerens nye inngangsverdi.

Var markedsverdien på utlånstidspunktet lavere enn utlånerens inngangsverdi, foreligger det et tap som ikke er realisert og derfor ikke er fradragsberettiget, jf. sktl. § 9-11 (2), se [pkt. 2.2](#). I slike tilfeller videreføres utlånerens inngangsverdi på de utlånte verdipapirene uforandret.

#### **4.3 Innfrielse og annen realisasjon av kravet på å få tilbake identiske verdipapirer**

Hvis kravet på tilbakelevering av verdipapirene innfris ved at innlåneren tilbakeleverer identiske verdipapirer, skal det som utgangspunkt ikke foretas noen egen gevinstbeskatning for kravet på tilbakelevering. I stedet overføres inngangsverdien på dette kravet til de verdipapirene utlåneren får tilbake. Denne inngangsverdien er lik verdipapirenes markedsverdi på utlånstidspunktet og er identisk med utgangsverdien som legges til grunn ved inntektsføring av den fritatte gevinsten, jf. [pkt. 4.2](#).

Dersom utlåneren på annen måte realiserer kravet på å få tilbake identiske verdipapirer, utløser dette skatteplikt for realisasjon av kravet på å få tilbake verdipapiret etter alminnelige regler. Dette gjelder for eksempel hvor kravet overdras til tredjemann eller at kravet gjøres opp på annen måte enn ved å tilbakelevere identiske verdipapirer. Ved gevinstberegningen settes kravets inngangsverdi lik inngangsverdien på de utlånte verdipapirene.

#### **4.4 Norske aksjer og egenkapitalbevis – manglende innfrielse av lånet**

Gjelder utlånet norske aksjer eller egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), skal utlåneren beskattes i utlånsåret hvis tilbakelevering av identiske verdipapirer ikke har funnet sted innen utløpet av dette året, jf. [pkt. 3.2](#) siste strekpunkt. Hvis det viser seg at identiske verdipapirer heller ikke senere tilbakeføres til utlåneren i samsvar med låneavtalen, og han i stedet kompenseres på annen måte, eventuelt at han ikke blir kompensert i det hele tatt, anses utlånerens krav på tilbakeføring av aksjene for å være realisert. Gevinst ved denne realisasjonen er skattepliktig og tap er fradragsberettiget. Beskatningen/fradragsføringen skal foretas når det er klart at verdipapirlånet ikke vil bli innfridd ved tilbakeføring av identiske verdipapirer til utlåneren, jf. sktl. § 9-11 (6). Inngangsverdien for dette kravet settes lik den utgangsverdien som ble lagt til grunn ved inntektsføring av den (betingede) fritatte gevinsten.

##### Eksempel på gevinstberegning for norske aksjer

*En aksje med inngangsverdi på 100 lånes ut. På utlånstidspunktet 1. september i år 1 har aksjen en verdi på 120. Det betingede skattefritaket er 20. Aksjen blir ikke tilbakeført til utlånerens konto før 2. januar i år 2, for eksempel på grunn av forsinkelse i oppgjørssystemet. Utlåneren skal inntektsføre den (betinget) fritatte gevinsten på 20 i år 1. Utlånerens inngangsverdi på kravet (på å få tilbake aksjen) er 120. Per 2. januar i år 2 har aksjen en verdi på 90. Det skal da ikke gjennomføres noe gevinst- og tapsoppgjør for kravet i år 2 (utlåneren får ikke fradrag for 30). I stedet settes inngangsverdien på den tilbakeleverte aksjen til 120 (og ikke til 90).*

#### **4.5 Utenlandske verdipapirer og norske ihendehaverobligasjoner som ikke blir tilbakeført**

Ved utlån av aksje mv. i utenlandske selskap samt for norske eller utenlandske ihendehaverobligasjoner, vil det ikke være gjennomført noen beskatning som følge av at verdipapirene ikke er tilbakeført ved årsskiftet. I slike tilfeller skal gevinst tas til inntekt og tap komme til fradrag når det avtales eller på annen måte er klart at verdipapirlånet ikke vil bli

innfridd med tilbakeføring av et identisk verdipapir, jf. sktl. § 9-11 (6). Gevinsten/tapet ved utlån av verdipapiret skal skatlegges/fradragsføres på dette tidspunktet.

#### **4.6 Beskatning av innlåner ved tilbakelevering av annet enn identiske verdipapirer**

I noen tilfelle gjør innlåneren opp sin forpliktelse overfor utlåneren etter låneavtalen på annen måte enn tilbakelevering av identiske verdipapirer, for eksempel ved levering av færre identiske verdipapirer med tillegg av et kontantvederlag, andre verdipapirer eller bare et kontantvederlag.

Leverer innlåneren til utlåner verdipapirer som ikke tilfredsstillt kravet til å være identiske med de lånte, anses dette som en vanlig realisasjon av det leverte verdipapiret hos innlåneren. Dette gjelder også for de verdipapirer som ikke blir levert tilbake, når bare deler av de identiske verdipapirene som er lånt blir levert tilbake. I slike tilfeller må gevinsten/tapet ved realisasjon av de leverte verdipapirene skatlegges i det året innlåneren gjør opp sin forpliktelse overfor utlåneren.

Har innlåneren de lånte verdipapirene i behold når innlåneren innfrir låneavtalen på annen måte enn ved tilbakelevering av identiske verdipapirer, anses de lånte verdipapirene som er i behold som kjøpt av innlåneren.

Om beskatning av innlånens realisasjon av lånte verdipapirer, se pkt. 6.

### **5 FIFU-prinsippet når utlåneren foretar en realisasjon av aksjer i samme selskap som han har utlånte aksjer**

Realiserer utlåneren andre aksjer i samme selskap som han har utlånte aksjer, kan det av hensyn til inngangsverdi mv. være spørsmål om hvilke aksjer som er realisert. Sktl. § 10-36 angir at den aksjen som først var anskaffet, skal anses å være realisert først. Ved vurderingen av hvilken aksje som skal anses å være anskaffet først, skal man også ta hensyn til de utlånte aksjene som om utlåneren fortsatt var eier av dem.

## **6 Beskatning av innlånerens realisasjon av lånte verdipapirer**

### **6.1 Generelt**

Realiserer innlåneren verdipapir som han har fått tilgang til ved lån (dekket shortsalg) vil han normalt erverve identiske verdipapirer til innfrielse av låneavtalen (dekningskjøp). De lånte verdipapirene skal i utgangspunktet anses realisert etter hvert som skattyteren erverver identiske verdipapirer, likevel ikke senere enn det tidspunktet skattyteren gjør opp sin forpliktelse etter låneavtalen, jf. sktl. § 9-12 (1).

Om eventuell skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon, se emnet «Aksjer – realisasjon» og emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 17.2. Om skattefritak for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

### **6.2 Beregning av gevinst og tap**

Ved gevinst- og tapsberegningen i forbindelse med realisasjon av lånte verdipapirer settes utgangsverdien til vederlaget ved realisasjonen.

Inngangsverdien for de lånte verdipapirene settes i følge sktl. § 9-12 (2) bokstav b til summen av

- kostnaden ved senere anskaffelse av et identisk verdipapir (dekningskjøpet). Dersom det i tiden etter salget, men før dekningskjøpet, for eksempel gjennomføres en splitt eller spleis i det aktuelle verdipapiret, må inngangsverdien settes til kostnaden ved å anskaffe et tilsvarende antall verdipapirer som de solgte har gitt opphav til ved splitten/spleisen.
- premie som innlåneren etter låneavtalen betaler for å få disponere verdipapiret, og
- kompensasjon for annen avkastning enn utbytte utdelt på de lånte verdipapirene i låneperioden.

Det kan forekomme at innlåneren har egen beholdning av samme type aksjer som lånes inn. Det følger av sktl. § 10-36 at den aksjen som først var anskaffet skal anses realisert først (FIFU-prinsippet). Egenbeholdningen ervervet før lånet av aksjer skal da anses å

være de aksjene som er realisert først. Eventuell realisasjon av aksjer ut over denne egenbeholdningen anses å gjelde de innlånte aksjene.

### 6.3 Tidfesting av gevinst og tap

Gevinst og tap ved realisasjon av verdipapir dekket ved lån mv., tidfestes etter regelen i sktl. § 14-2 (1) annet punktum (realisasjonsprinsippet), se emnet «Tidfesting – realisasjonsprinsippet».

Når innlåner foretar dekningskjøpet i samme inntektsår som han selger det lånte verdipapiret til tredjemann, skal gevinsten eller tapet ved transaksjonen beregnes og beskattes dette året.

Når dekningskjøpet ikke er foretatt innen inntektsårets utgang, vil det inntil dekningskjøpet er foretatt, ikke være mulig å anslå med sikkerhet størrelsen på gevinsten eller tapet ved salget av det lånte verdipapiret. Beskatningen skal skje i det året da dekningskjøp blir foretatt, se sktl. § 14-24.

## 7 Vederlag for lånet (utlånspremien)

Innlåneren vil normalt være forpliktet til å betale et vederlag (premie) til utlåneren for retten til å disponere verdipapirene. Som premie i skattemessig forstand regnes alle ytelser som innlåneren plikter å yte til utlåneren for å få disponere verdipapirene, med unntak av ytelser som verdipapirer for avkastning som er utdelt/tilstått på de utlånte verdipapirene i låneperioden.

For utlåneren er premien skattepliktig som kapital-/virksomhetsinntekt.

For innlåneren skal premien aktiveres som en del av inngangsverdien på de lånte verdipapirene.

## 8 Avkastning på utlånte verdipapirer i låneperioden

Utbetaling av avkastningen på lånte verdipapirer tilfaller den som er registrert som eier av verdipapirene på tidspunktet for utbetaling av avkastningen. I låneperioden vil dette si tredjemann som verdipapirene er overdratt til, eventuelt innlåneren dersom han selv sitter med verdipapirene.

Det vil normalt være tredjemann som beskattes for avkastning fra selskapet. Dette beskattes etter vanlige regler. Om beskatning av utbytte, se emnet «Aksjer – utbytte» og emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 17.2. Om skattefritak for aksjeselskaper mv. (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden».

Dersom innlåner ikke har overdratt verdipapirene til tredjemann, kan dette være en indikasjon på at verdipapirlånet ikke er reelt, eller er skattemessig motivert (omgåelse). I slike tilfeller skal utlåneren tilordnes avkastningen, se nærmere i Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt. 1.6.5. Se også FIN 20. august 2010 i Utv. 2011/275.

Om fordeling av inntektsrenter mellom kjøper og selger på rentebærende verdipapirer, se emnet «Verdipapirer», pkt. 3.5.2.

## 9 Skjermingsfradrag

Skjermingsfradraget for lånte aksjer mv. tilordnes den som er eier av aksjene per 31. desember i inntektsåret, jf. sktl. § 10-12 (2). Tredjemann tilordnes skjermingsfradrag for de aksjene han har kjøpt fra innlåner. Er identiske aksjer tilbakeført til utlåner innen årsskiftet, skal utlåner tilordnes skjermingsfradrag for disse aksjene. Dette skjermingsfradraget kan føres til fradrag i eventuell mottatt utbyttekompensasjon, se pkt. 10.2.

## 10 Kompensasjon for avkastning på utlånte verdipapirer

### 10.1 Generelt

Fordi utlåner ikke er registrert som eier i selskapet, oppbeholder han ikke avkastningen direkte på utlånte verdipapirer. Etter låneavtalen har han imidlertid krav på kompensasjon (fra innlåneren) for all avkastning som er utdelt (utbetalt) på verdipapirene i låneperioden, jf. sktl. § 9-11 (4) bokstav b.

Har innlåneren mottatt utbytte og avtalen ikke inneholder bestemmelser om utbyttekompensasjon, skal slik utbyttekompensasjon anses å være ytet innenfor rammen av eventuell betalt premie e.l., jf. sktl. § 10-11 (3) tredje punktum.

Ytelser etter avtale om verdipapirlån som kompenseres for avkastning utdelt på utlånte verdipapirer skal i utgangspunktet klassifiseres som en ordinær kapitalinntekt/-kostnad dersom ikke annet er særskilt bestemt. Klassifikasjonen har betydning fordi det gjelder ulike regler for beskatning av utbytte, renter og ordinære kapitalinntekter/-kostnader.

Kompensasjon for avkastning skal hos den opprinnelige utlåneren behandles etter de samme reglene som den avkastningen den skal kompensere.

## 10.2 Kompensasjon for utbytte

### 10.2.1 Generelt

Kompensasjon for utbytte etter avtale om lån av aksje mv. anses som utbytte på de utlånte aksjene, se sktl. § 10-11 (3) første punktum. Om hvilke selskap hvor utdelinger behandles som utbytter, se emnet «Aksjer – utbytte».

Hos den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen (vanligvis utlåner) skal kompensasjonen behandles som utbytte på de utlånte aksjene. Om skatteplikt for utbytte, se emnet «Aksjer – utbytte» og emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)», pkt. 17.2. Om unntak fra skatteplikt for aksjeselskaper mv. for lovlig utbytte (fritaksmetoden), se emnet «Fritaksmetoden». Eventuell skattlegging av kompensasjonen hos utlåner foretas i det året selskapet beslutter å utdele utbytte. Om fradrag for skjerming, se pkt. 9.

Mellomliggende innlånere/utlånere som plikter å overføre mottatt utbyttekompensasjon til en bakenforliggende utlåner i en kjede av lån, anses ikke å oppebære utbyttekompensasjonen, og denne skal ikke skattlegges (verken som inntekt eller fradrag) for dem. Dette forutsetter at mottatt utbyttekompensasjon faktisk overføres fra mellomliggende innlåner til mellomliggende utlåner. Da mellomliggende avtaleparter i utgangspunktet ikke beskattes for utbyttekompensasjon, har disse heller ikke krav på eventuelt fradrag for skjerming etter sktl. § 10-12 eller fradrag i norsk skatt for kildeskatt som utbyttekompensasjonen måtte være ilagt i utlandet.

Innlåneren har ikke fradragsrett for utredet kompensasjon for utbytte på aksjer og egenkapitalbevis (grunnfondsbevis), jf. sktl. § 6-23.

### 10.2.2 Kildeskatt i Norge på utbytte/utbyttekompensasjon for utbytte fra norsk selskap til utlåner bosatt i utlandet

Når den endelige mottakeren av en kompensasjon for utbytte fra norske aksje- eller allmennaksjeselskaper er person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet, skal det i utgangspunktet svares kildeskatt til staten etter bestemmelsene i sktl. § 2-3 (1) bokstav c, jf. § 10-13.

Personlig aksjonær som er bosatt i en annen EØS-stat har rett til fradrag for skjerming, jf. sktl. § 10-13 (2). Fradrag for skjerming gis i form av refusjon etter utgangen av inntektsåret. Se emnet «Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet», pkt. 17.3.3.

Om generelt unntak fra skatteplikt for utbytte mv. etter sktl. § 2-38 (fritaksmetoden) for aksjeselskaper mv. hjemmehørende i annen EØS-stat, se emnet «Fritaksmetoden», pkt. 2.3.

Dersom ordinært utbytte som det skal svares kildeskatt av, utdeles direkte til en utenlandsk aksjonær, har det utdelende selskapet plikt til å foreta forskuddstrekk, jf. sktbl. § 5-6 (1) bokstav e, og til å foreta innbetaling til staten etter nærmere regler i nevnte lov. Ved forskuddtrekket skal det ikke tas hensyn til eventuelt fradrag for skjerming etter sktl. § 10-13. Selskapet er også ansvarlig for kildeskatten som faller på utenlandske aksjonærer, jf. sktl. § 10-13. Selskapet fritas imidlertid for disse pliktene når det gjelder kildeskatt på utbyttekompensasjonen. Når de lånte aksjene er videresolgt før utbyttedatoen, vil selskapet forholde seg til den tredjemann som har ervervet aksjene.

Plikten til å foreta forskuddstrekk og innbetaling av eventuell kildeskatt på utbyttekompensasjon tilligger innlåneren, og han er ansvarlig for skatten som faller på den utenlandske (endelige) mottakeren av utbyttekompensasjonen, jf. sktbl. § 5-4 (2). Eventuell



kildeskatt av kompensasjon for utbytte skal svares med den satsen som følger av skatteavtalen med den staten hvor den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen (den opprinnelige utlåneren) er bosatt/hjemmehørende. Har Norge ikke skatteavtale med vedkommende stat, eller innlåneren ikke kjenner identiteten til den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen, skal det trekkes kildeskatt med den satsen som følger av Stortingets årlige skattevedtak (25 %).

Aksjelån (verdipapirlån) kan etableres i mange ledd (kjedelån). Trekk- og innbetalingsplikten, samt ansvaret for skatten skal i slike tilfeller i utgangspunktet bare plasseres hos ett subjekt. Disse pliktene skal bare tilligge innlånere som forestår utbetaling av utbyttekompensasjon til en utenlandsk kontraktsmotpart (utlåner). Dette innebærer at en norsk innlåner som står i et kontraktsforhold til en norsk utlåner dermed fritas for ovennevnte plikter. Dette gjelder selv om han er kjent med at hans norske kontraktsmotpart ikke er den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen. Trekk- og innbetalingsplikten, samt ansvaret for skatten, påligger imidlertid alle innlånere som etter en aksjelånsavtale forestår utbetaling av en kompensasjon for utbytte fra norske aksje- eller allmenaksjeselskaper til en utenlandsk kontraktsmotpart. Dersom vedkommende ikke kjenner identiteten til den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen, må det trekkes 25 % kildeskatt av brutto utbyttekompensasjon.

Når utbyttekompensasjonen defineres som utbytte på de utlånte aksjene, er Norge forpliktet til å refundere kildeskatt innbetalt til Norge utover det beløp som følger av skatteavtalen med bostedsstaten til den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen. Det bør stilles strenge krav til dokumentasjon ved søknad om refusjon av kildeskatt på utbyttekompensasjon. I tillegg til dokumentasjon av reelt eierskap og bostedsland kreves det at søkeren dokumenterer beløpet som er trukket i kildeskatt på kompensasjonen, og hvilket subjekt som har forestått trekket. Ved lån i mange ledd (kjedelån) vil dette som regel forutsette at hele lånekjeden blir dokumentert. Godtgjøres det at den endelige mottakeren av utbyttekompensasjonen er hjemmehørende i Norge, skal eventuell innbetalt kildeskatt refunderes i sin helhet.

### **10.3 Kompensasjon for renter**

Kompensasjon som etter låneavtale svares for renter som i låneperioden er utdelt på utlånte rentebærende verdipapirer, behandles skattemessig på samme måte som den avkastningen de erstatter, det vil si som renter på de underliggende utlånte verdipapirene.

Som rentekompensasjon anses et beløp lik de rentene som faktisk er utdelt på de underliggende utlånte verdipapirene i låneperioden. Dersom innlåneren har mottatt renter, og avtalen ikke inneholder bestemmelser om rentekompensasjon, skal slik rentekompensasjon anses å være ytet innenfor rammen av eventuell betalt premie e.l., se sktl. § 6-40 (7), jf. § 10-11 (3) tredje punktum.

Skattesubjekt for rentekompensasjon er utlåneren, dvs. den som endelig mottar kompensasjonen (den virkelige rettighetshaver til kompensasjonen).

Innlåneren har krav på fradrag for utbetalt rentekompensasjon på lik linje med gjeldsrenter, jf. sktl. § 6-40 (7) første punktum.

Mellomliggende innlånere/utlånere anses ikke for å oppebære rentekompensasjonen, og den skal ikke skattlegges eller fradragsføres på deres hånd.

### **10.4 Kompensasjon for annen avkastning**

#### **10.4.1 Generelt**

Kompensasjon etter en avtale om verdipapirlån for annen avkastning enn utbytte og renter, skal i utgangspunktet behandles som en ordinær kapital-/virksomhetsinntekt for den endelige mottakeren av kompensasjonen. For utrederen (innlåneren) skal kompensasjonen behandles som en ordinær kapitalkostnad. Mellomliggende utlånere/innlånere anses ikke å oppebære kompensasjonen. På samme måte som for utbytte- og rentekompensasjoner skal det ikke knytte seg noen skattemessige virkninger til kompensasjonen for mellomliggende utlånere/innlånere som bare overfører kompensasjonen til et bakenforliggende ledd i lånekjeden.

#### 10.4.2 Særlig om fondsaksjer

Til innfrielsen av lånet med identiske aksjer knytter det seg ingen skattemessige virkninger, se [pkt. 3](#). Dette innebærer at en kompensasjon in natura (aksjer i samme selskap) for fondsaksjer utstedt i låneperioden ikke skal anses som skattepliktig inntekt for den endelige mottakeren av kompensasjonen. Videre må opprinnelige inngangsverdier, som utlåneren har på de utlånte (stam)aksjene omfordes på det samlede antallet aksjer som utlåneren får tilbake. Utlåneren stilles da i samme stilling som om fondsaksjene var mottatt direkte fra selskapet.

Dersom utlåneren blir kompensert på annen måte enn aksjer (i samme selskap), må kompensasjonen behandles som vederlag for de utlånte aksjene fordi utlåneren da har avstått en eierandel i selskapet mot vederlag.

Uavhengig av om kompensasjonen ytes in natura eller pengers verdi vil innlåneren ha rett til fradrag for kostnaden ved å erlegge denne.

#### 10.4.3 Særlig om tegningsretter

Når tegningsretter overføres in natura for å innfri forpliktelser etter en låneavtale, anses dette ikke som en del av forpliktelsen til å innfri lånet med identiske aksjer. Overføring av tegningsretter in natura anses derfor å utgjøre en skattepliktig overføring av verdier fra innlåneren til utlåneren. Det beløpet som legges til grunn ved beskatningen av tegningsretten, utgjør inngangsverdien for denne.

En økonomisk kompensasjon for verdien av tegningsrettene beskattes i utgangspunktet som ordinær kapital-/virksomhetsinntekt på mottakerens hånd. Innlåneren gis fradrag for kostnadene ved erverv av tegningsretter eller ved å yte en økonomisk kompensasjon.

For aksjeselskaper mv. er inntekt/gevinst vedrørende tegningsretter ikke skattepliktig, jf. sktl. § 2-38 (fritaksmetoden), se emnet «[Fritaksmetoden](#)».

## 11 Formue

Generelt om formuesbeskatning, se emnet «[Formue](#)».

I låneperioden er utlåneren ikke (privatretslig) eier av de utlånte verdipapirene, men har et ubetinget krav mot innlåneren på å få tilbakelevert identiske verdipapirer. Dette kravet er et skattepliktig formuesobjekt for utlåneren. Det følger av sktl. § 4-1 at kravet skal verdsettes til omsetningsverdien per 1. januar i ligningsåret. Dette vil normalt svare til omsetningsverdien av de utlånte verdipapirene på dette tidspunktet.

Innlåneren gis fradrag ved formuesskatteligningen for den ubetingede forpliktelsen til å levere verdipapirene tilbake i samsvar med låneavtalen, se sktl. § 4-4. Forpliktelsen skal i samsvar med den alminnelige hovedregelen for fastsetting av nettoformue verdsettes til virkelig verdi per 1. januar, det vil normalt si markedsverdien av de lånte verdipapirene på dette tidspunktet.

# Virksomhet – allment

- Sktl. § 5-30 og § 12-10.
- Ftrl. § 1-10.
- FSSKD § 12-2-1 og § 12-2-2.

## 1 Generelt

### 1.1 Begrepsbruk

I Lignings-ABC brukes begrepene «virksomhet» og «næringsvirksomhet» der en før år 2000 brukte begrepet «næring». Det er ingen definisjon i skatteloven (legaldefinisjon) av hva som anses som virksomhet, men begrepet er eksemplifisert i sktl. § 5-30. Begrepet «virksomhet» i skatteloven skal forstås på samme måte som «næringsvirksomhet», se Ot.prp. nr. 86 (1997-98) side 48.

Der hvor Lignings-ABC før år 2000 brukte «inntektsgivende virksomhet» brukes nå «inntektsgivende aktivitet» eller «økonomisk aktivitet». Disse begrepene har et videre innhold enn begrepet (nærings-)virksomhet. F.eks. vil ren utleie være inntektsgivende aktivitet, men ikke nødvendigvis virksomhet.

Om en inntektsgivende aktivitet skal anses som virksomhet eller ikke, kan ha betydning i forhold til flere regelsett, f.eks. spørsmål om omdanning fra personlig eid virksomhet til nystiftet aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, beregning av personinntekt i enkeltpersonforetak, stedbunden beskatning, tidfesting av inntekter og kostnader, tapsfradrag og bokføringsplikt. I de fleste tilfeller er det klart om aktiviteten er av den ene eller andre karakter. Imidlertid kan spørsmålet i enkelte tilfelle være meget tvilsomt. Spørsmålet må da avgjøres etter en helhetsvurdering av en rekke momenter.

I enkelte tilfeller er det i lov eller forskrifter avgjort at en inntekt ikke skal behandles på samme måte som virksomhetsinntekt i forhold til avgrensede regelsett, f.eks. minste-fradrag og trygdeavgift, se nedenfor. Inntekten kan likevel i forhold til reglene for øvrig, måtte behandles som virksomhetsinntekt, f.eks. i forhold til reglene om stedbunden beskatning.

## 1.2 Deltakerlignede selskap

Det stilles samme krav for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet i deltakerlignede selskap som ellers. Dersom et deltakerlignet selskap driver virksomhet, anses alle deltakerne som næringsdrivende. Hvorvidt en stille interessent skal anses som deltaker i virksomheten eller som långiver må vurderes i forhold til den interne avtalen, se HRD i Utv. 1989/403 (Rt. 1989/296) (Platou Investment AS). (Skattyter ble ansett som selskapsdeltaker). Se også LRD 2. januar 2001 (Borgarting) i Utv. 2001/439 (Tveten) (Skattyter ble ikke ansett som selskapsdeltaker i indre selskap). Se for øvrig emnet «Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning».

## 1.3 Aksjeselskap, andelslag mv.

Det stilles i prinsippet samme krav for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet når den drives av upersonlige skattytere som aksjeselskap, andelslag, stiftelser mv. Det samme gjelder også for holdingselskaper.

Aksjonær kan ikke anses som næringsdrivende bare fordi aksjeselskapet han er aksjonær i driver virksomhet, se HRD i Utv. 1980/622 (Rt. 1980/1436) (Kahrs). (Ikke hjemmel for fradrag for tap på lån til eget AS). Utbetalinger fra aksjeselskap til eierne for personlig arbeid utført for selskapet, vil normalt måtte anses som lønn. Imidlertid kan utbetaling unntaksvis være vederlag for personlig arbeid utført som ledd i en virksomhet som drives av aksjonæren utenfor aksjeselskapet. Dette må bedømmes konkret. Unntaksvis vil skattyters virksomhet kunne bestå i å administrere aksjeselskaper, se f.eks. HRD i Utv. II/194 (Rt. 1923/689) og HRD i Utv. II/290 (Rt. 1926/417), og motsatt i LRD 30. april 1984 (Gulating) i Utv. 1984/562.

## 2 Andre lover

### 2.1 Folketrygdloven

Folketrygdloven har en egen definisjon for hvem som anses som selvstendig næringsdrivende, se ftrl. § 1-10. Dette virksomhetsbegrepet er ment å være identisk med det virksomhetsbegrep som legges til grunn i skatteretten, se Ot.prp. nr. 29 (1995-96) side 29 flg.

### 2.2 Merverdiavgiftsloven

Det gjelder i prinsippet de samme generelle retningslinjer for hvem som er næringsdrivende etter avgiftslovgivningen og etter skattelovgivningen, men særlige hensyn bak merverdiavgiften kan medføre at de konkrete vurderingene slår ulikt ut, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 31.2.4.1 s. 195.

Det kan derfor ikke uten videre legges til grunn at skattytere som er blitt registrert i merverdiavgiftsmanntallet skal anses som næringsdrivende i forhold til skattereglene. Videre kan de faktiske forhold ha endret seg etter registreringen, eller registreringen kan bygge på et uriktig eller ufullstendig grunnlag.

### 2.3 Skattebetalingsloven

Skattebetalingsloven opererer med samme virksomhetsbegrep (næringsbegrep) som i skatteloven.

## 3 Begrepet virksomhet

### 3.1 Generelt

Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd, og
- drives for skattyters regning og risiko

Det stilles ikke krav til at eieren av virksomheten personlig deltar aktivt i driften for at den skal anses som virksomhet.

Det har ingen betydning for spørsmålet om det foreligger virksomhet om aktiviteten er utført i Norge eller utlandet. Om skatteplikt til Norge for virksomhet i utlandet, se emnene om utland.

Nedenfor avgrenses begrepet virksomhet mot

- ansettelsesforhold og annet arbeid for andre utenfor virksomhet, f.eks. enkeltstående og mer tilfeldige oppdrag, se [pkt. 3.2](#)
- passiv kapitalavkastning, se [pkt. 3.3](#)
- tilfeldig inntekt, se [pkt. 3.4](#)
- ikke-økonomisk aktivitet, se [pkt. 3.5](#)

### 3.2 Avgrensning mot arbeidsinntekt utenfor virksomhet

#### 3.2.1 Generelt

Vurdering av grensen mellom virksomhet og arbeid for lønn/annen arbeidsgodtgjørelse utenfor virksomhet, går som oftest på spørsmål om aktiviteten drives for skattyters egen regning og risiko. Ved avgjørelsen av dette spørsmålet vil det reelle forholdet mellom oppdragsgiver og skattyter 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 21. mai 1986 (Sandefjord byrett) i Utv. 1986/431 (lønn fra eget aksjeselskap).

I enkelte tilfelle kan det være vanskelig å konstatere hva som er det reelle forholdet. Følgende momenter vil etter omstendighetene trekke i retning av virksomhet

- skattyter står ansvarlig overfor oppdragsgiveren for arbeidsresultatet, slik at han har reklamasjonsansvar
- skattyter har flere oppdragsgivere samtidig eller etter hverandre
- oppdragsgiver dekker ikke skattyters kostnader i tillegg til godtgjørelsen for selve arbeidet
- skattyter holder materialer mv.
- skattyter har egne driftsmidler
- skattyter har egne ansatte
- oppdraget omfatter bare et bestemt arbeid
- oppdraget er ikke bare tidsavgrenset
- skattyter har ikke krav på flere oppdrag fra oppdragsgiver
- skattyter har ikke krav på vederlag etter at oppdraget er avsluttet
- avregning skjer i fast beløp og ikke per tidsenhet
- skattyter har rett til å stille med andre enn seg selv personlig
- for bierverv; at skattyter for øvrig er næringsdrivende
- skattyter har eget kontor/produksjonslokaler mv.
- oppdragsgiver har ikke faglig instruksjonsmyndighet over hvorledes oppdraget skal utføres
- oppdragsgiver har ikke administrativ instruksjonsmyndighet over hvorledes oppdraget skal utføres

Oppregningen er ikke uttømmende. Momentene vil kunne ha ulik vekt i forskjellige tilfeller. Varighet og omfang av tjenesteytelser kan f.eks. ha sin forklaring i prosjektets og det

enkelte oppdrags karakter. Det må foretas en samlet vurdering hvor ingen av momentene alene vil være avgjørende for resultatet.

Det at enkelte av momentene ovenfor ikke er til stede, er ikke automatisk et moment som trekker i retning av et 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 en aktivitet er utført som ledd i et ansettelsesforhold eller som ledd i en virksomhet. Se eksemplene nedenfor som er ordnet alfabetisk.

### 3.2.2 Advokater

For privatpraktiserende advokat må det avgjøres konkret om oppdrag skal anses som en del av den virksomhet advokaten driver. For eksempel vil oppdrag som sekretær for foreninger mv. eller som forretningsfører for foretak av forskjellig art, normalt være en del av virksomheten. Arbeid som foreleser og sensor mv. i juridiske fag kan også anses som en del av virksomheten, se SKD 8. november 2010 i Utv. 2011/1083.

Godtgjørelse til privatpraktiserende advokat som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende behandles som lønnsinntekt selv om vervet klart må ses som ledd i vedkommendes virksomhet, og uavhengig av om godtgjørelsen er utmålt som tapt inntekt i virksomhet, jf. sktl. § 5-10 bokstav b. Godtgjørelse for arbeid for selskapet som går ut over selve styrevervet vil derimot kunne behandles som en del av virksomhetsinntekten. Om de tilfeller hvor det utbetales beløp til dekning av kostnader påført virksomheten i forbindelse med arbeidet, se [pkt. 3.2.18](#).

Videre anses godtgjørelse til fastlønnede aktører som lønn i tjenesteforhold, selv om advokaten også driver privat praksis, se URD 13. desember 1975 (Oslo byrett) i Utv. 1976/46 (Riekeles).

### 3.2.3 Agenter

Om agenter mv. på provisjonsbasis, se SKDs rundskriv nr. 21/avd. I vedrørende avgiftene til folketrygden i Utv. 1973/656.

### 3.2.4 Barkeeper

Barkeepere er ofte provisjonslønnet. De anses ikke som næringsdrivende. Se LRD 8. mai 2002 (Frostating) i Utv. 2002/1023 (pub-bestyrer/barkeeper ansett som lønnstaker).

### 3.2.5 Barnepass

Om inntekt av barnepass, se emnet «[Barnepass](#)».

### 3.2.6 Budbil

Om budbiler, se LRD 8. mai 1996 (Borgarting) i Utv. 1997/47 (Bjerkås). (Skattyter ble ansett som næringsdrivende ift. merverdiavgiftsloven).

### 3.2.7 Bygge- og anleggsgagene

Om inntekt innen bygge- og anleggsgagene, se Sk. nr. 16/1986 i Utv. 1986/507, samt følgende rettavgjørelser

- LRD 24. februar 1984 (Eidsivating) i Utv. 1984/305 (Kristian Olimb AS). (Oppdragsgivers utbetaling ble ansett som lønn og ikke som utbetaling til næringsdrivende)
- LRD 1. april 2009 (Frostating) i Utv. 2009/687 (Tre tømrere ble ansett som næringsdrivende)
- URD 8. november 1989 (Trondheim byrett) i Utv. 1990/613 (TM Byggstjeneste A/S). (Oppdragsgivers utbetaling til snekkere/byggmestere ble under tvil ansett som utbetaling til næringsdrivende)
- URD 31. januar 1991 (Midt-Trøndelag herredsrett) i Utv. 1991/765 (A/S Trønderhus). (Oppdragsgivers utbetaling til snekkere ble ansett som utbetaling til næringsdrivende)

Se også dommer referert under pkt. 3.2.11

### 3.2.8 Fiske

Mannskapslott i fiske behandles som virksomhetsinntekt. Hyre behandles som lønn. Se for øvrig emnet «Fiske».

### 3.2.9 Forfatter

Forfatter som mottar vederlag i form av royaltys skal anses som næringsdrivende, jf. FSSKD § 12-2-2 (2). Se også emnet «Kunstnere».

### 3.2.10 Håndverks- og husflidsarbeid hjemme

Om håndverks- og husflidsarbeid hjemme, se SKDs rundskriv nr. 22/avd. I vedrørende avgiftene til folketrygden i Utv. 1974/85.

### 3.2.11 Konsulent

Om skillet mellom lønnstaker og virksomhet vedrørende konsulenter, se

- HRD i Utv. 1994/828 (Rt. 1994/1064) (TMB Engineering AS/Bye). (Konsulent ble ansett for å drive virksomhet gjennom eget aksjeselskap)
- HRD i Utv. 2001/11 (Rt. 2000/1981) (Fabcon AS). (Utbetaling til konsulenter i oljeindustrien var til næringsdrivende)
- HRD i Utv 2002/1185 (Rt. 2002/996) (Skoog Hedrén). (Ingeniør med tidsbegrenset oppdrag ble ansett som lønnstaker)
- LRD 23. mars 1999 (Agder) i Utv. 1999/775 (Godtgjørelse til vikarierende daglig leder fra annet selskap var lønnsinntekt)
- LRD 5. februar 2001 (Frostating) i Utv. 2001/484 (Utbetaling til konsulent fra flere selskaper hvor konsulenten hadde en sentral posisjon ble ansett som lønn)
- LRD 13. november 2001 (Gulating) i Utv. 2001/1514 (Ingeniør ansett som næringsdrivende)
- LRD 16. juni 2008 (Gulating) i Utv. 2008/1410 (Konsulent innen fiskeindustrien ble ansett som næringsdrivende)
- URD 14. november 1995 (Stavanger byrett) i Utv. 1996/52 (Rockwater AS). (Ingeniøroppdrag ansett som virksomhet)
- URD 2. februar 2011 (Oslo tingrett) i Utv. 2011/539 (Gateway Management AS). (Utbetaling til selskap som var heleid av konsulent, som var daglig leder i det utbetalende selskap, ble ansett som arbeidsinntekt)

### 3.2.12 Kontraktør

Om skillet mellom lønnstaker og næringsdrivende underentreprenører, se LRD 24. februar 1984 (Eidsivating) i Utv. 1984/305 (Kristian Olimb AS). (Oppdragsgivers utbetaling ble ansett som lønn, og ikke som utbetaling til næringsdrivende) og HRD i Utv. 1994/828 (Rt. 1994/1064) (TMB Engineering AS/Bye). (Konsulent ble ansett for å drive virksomhet gjennom eget aksjeselskap).

### 3.2.13 Leger

Om skillet mellom lønnstaker og selvstendig næringsdrivende leger, se SKD 31. januar 2001 i Utv. 2001/916 (i den aktuelle saken fant SKD at legene ved et legesenter organisert som et aksjeselskap, var lønnstakere).

I LRD 27. juni 2006 (Eidsivating) i Utv. 2006/1053 kom retten til at en lege som hadde betraktet seg som lønnstaker i realiteten var å anse som selvstendig næringsdrivende. Retten la bl.a. vekt på at skattyter hadde ansvaret for arbeidsresultatet, at han selv hadde dekket egne utgifter og at han selv måtte dekke eventuelt underskudd. Saken ble sammenlignet med SKD 31. januar 2001 i Utv. 2001/916, se over.

Se også LRD 29. mai 2007 (Eidsivating) i Utv. 2007/1110 (Mjøs Kirurgene Lege og Spesialistsenter AS). (Leger som ble innleid til et privat legesenter ble ansett som selvstendig næringsdrivende. Sentralt i vurderingen var om legene hadde utøvet virksomheten for egen regning og risiko, herunder om de hadde risiko for arbeidsresultatet.)

### 3.2.14 Musikere, sangere mv.

Om musikere i orkester, se SKDs rundskriv nr. 26/avd. I vedrørende avgiftene til folketrygden i Utv. 1975/614 og HRD i Utv. 1973/570 (Rt. 1973/1136) (Hybelboernes forening). (Musikerne var næringsdrivende). Om plateartisters arbeidsinnsats hos plateselskap, se HRD i Utv. 1986/680 (Rt. 1985/644) (EMI Norsk A/S). (Godtgjørelser for innspilling av plater mv. var arbeidsgiveravgiftspliktig).

### 3.2.15 Murer

Om skillet mellom lønnstaker og virksomhet vedrørende murere, se URD 1. februar 2000 (Moss byrett) i Utv. 2000/477.

### 3.2.16 Oppfinnere

Royalty som mottas for patenterte oppfinnelser anses normalt som virksomhetsinntekt. Om fradragsrett for kostnader til forskning og utvikling, se emnet «[Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag](#)».

### 3.2.17 Oversetter

Oversettere som mottar vederlag i form av royalty skal anses som næringsdrivende, jf. FSSKD § 12-2-2 (2).

### 3.2.18 Politiske verv/meddommerverv

Godtgjørelse for politiske verv/meddommerverv behandles alltid som lønnsinntekt, jf. sktl. § 5-10 bokstav b. Dette gjelder også om godtgjørelsen er utmålt som tapt inntekt i virksomhet.

Dersom det utbetales beløp til dekning av folkevalgts/meddommers kostnader påført virksomheten i forbindelse med vervet, og slike utgifter klart skiller ut fra hva som utgjør godtgjørelsen for selve vervet som folkevalgt/meddommer, vil slik dekning av kostnader kunne behandles som virksomhetsinntekt. Dette vil for eksempel gjelde for folkevalgt/meddommer som driver landbruk og må leie inn vikar i sitt fravær knyttet til vervet.

### 3.2.19 Pyramidedeltakelse

Etter lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv. (lotteriloven) § 16 er det forbudt å opprette, drive, delta i eller utbre pyramidespill eller lignende systemer. Forbudet omfatter ethvert system der det ytes vederlag for å få muligheten til å oppnå inntekter som bare følger av at andre verves til pyramidespillet mv. Videre omfatter forbudet pyramidelignende omsetningssystem der det ytes vederlag for å få mulighet til å oppnå inntekter som særlig skyldes at andre verves til systemet, og ikke salg eller forbruk av varer, tjenester eller andre ytelser. Om opprettelse eller deltakelse i pyramideorganisasjoner er i strid med lotteriloven hører under lotterimyndighetene. Disse reglene har ikke direkte innvirkning på skatteplikten for formue og inntekt, se emnet «[Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.](#)».

Skatteloven har ingen spesialregler for pyramideorganisasjoner, nettverksselskaper mv. eller for deltakernes formue og inntekt vedrørende deltakelse i slike organisasjoner.

- Inntekter fra deltakelse i pyramidespill kan være skattepliktig som
- fordel vunnet ved virksomhet, se sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-30 og § 5-31
  - fordel vunnet ved arbeid, se sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 til § 5-15
  - fordel vunnet ved kapital, se sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-20 og § 5-21
  - tilfeldige inntekter (gevinster), se sktl. § 5-50 og emnet «[Tilfeldige gevinster/inntekter](#)»
  - gevinst ved realisasjon av formuesobjekt, se sktl. § 5-1 (2) og § 5-30 (2), jf. kap. 9. Se også emnet «[Aksjer – realisasjon](#)»

Hjemmel for beskatning må vurderes konkret for den enkelte skattyter og for den enkelte inntekt.

Om ulike skattespørsmål i forbindelse med deltakelse i T5PC og WGI, se SKD 7. oktober 2004 i Utv. 2005/838, SKD 13. april 2005 i Utv. 2005/843 og SKD 31. oktober 2005 i Utv. 2006/338.

### 3.2.20 *Salgsrepresentanter*

Om salgsrepresentanter på provisjonsbasis, se SKDs rundskriv nr. 21/avd. I, vedrørende avgiftene til folketrygden i Utv. 1973/656. Se LRD 11. januar 2002 (Frostating) i Utv. 2002/64 (selgere av støvsugere ble ansett som næringsdrivende).

### 3.2.21 *Sensorer*

Sensorarbeid som utføres av næringsdrivende innenfor vedkommendes fagområde, anses utført som ledd i virksomheten. Se eks. SKD 8. november 2010 i Utv 2011/1083.

### 3.2.22 *Skipsreder*

Om skipsredervirksomhet, se HRD i Utv. II/194 (Rt. 1923/689) og HRD i Utv. II/290 (Rt. 1926/417).

### 3.2.23 *Språkundervisning*

Om språkundervisning av ansatte i et selskap, se Riksskattenemndas vedtak i Utv. 1999/1341.

### 3.2.24 *Styreverv, medlem av representantskap, utvalg, råd og lignende*

Godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende behandles som lønnsinntekt. Dette gjelder selv om arbeidet må ses som ledd i vedkommendes virksomhet, for eksempel som advokat eller revisor, og uavhengig av om godtgjørelsen er utmålt som tapt inntekt i virksomhet, se sktl. § 5-10 bokstav b.

Om de tilfeller hvor det utbetales beløp til dekning av kostnader påført virksomheten i forbindelse med arbeidet, se [pkt. 3.2.18](#).

### 3.2.25 *Tannleger*

Om tannlegers organisering av sin virksomhet i aksjeselskap, se URD 6. mars 1996 (Asker og Bærum namsrett) i Utv. 1996/711.

### 3.2.26 *Transport*

Om transportvirksomhet, se [pkt. 3.2.6](#).

### 3.2.27 *Undervisning*

Undervisningsarbeid som utføres av næringsdrivende innenfor vedkommendes fagområde, anses utført som ledd i virksomheten.

## 3.3 *Avgrensning mot passiv kapitalforvaltning*

### 3.3.1 *Generelt*

Kapitalinntekt kan være

- årlig avkastning, f.eks. utbytte av verdipapirer, inntekt ved utleie av løsøre og fast eiendom, eller

- gevinst ved salg, f.eks. av verdipapirer og fast eiendom

Dersom formuesobjektet/kapitalen anses å gå inn i en annen virksomhet, blir inntekten en del av vedkommende virksomhet. Nærmere om hva som omfattes av virksomheten, se nedenfor.

Når inntekten ikke inngår i annen virksomhet må det avgjøres om forvaltningen av formuesobjektet/kapitalen må anses som en virksomhet i seg selv. Det viktigste moment for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning vil være aktivitetens omfang. Ved vurderingen må det legges vekt på hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten og hvor mye som skyldes kapitalverdien.

### 3.3.2 *Aktivitet*

Ved vurdering av aktivitetens omfang må det legges vekt på alle typer aktivitet (både fysisk og ikke-fysisk), f.eks. arbeid med å administrere.

Aktiviteten behøver ikke å være utøvet av skattyter personlig. Det er tilstrekkelig at den er utført av personer ansatt hos skattyter, eventuelt av deltakere i deltakerlignet selskap. Er



det etablert et forvaltningsapparat med ansatte, eget kontor og driftsmidler trekker dette i retning av å anse aktiviteten som virksomhet.

Når skattyter har satt bort arbeidet til en selvstendig næringsdrivende, f.eks. advokat, må det vurderes konkret om den andres aktivitet kan tilordnes skattyter, dvs. om aktiviteten utøves for skattyters regning og risiko. Den næringsdrivendes aktivitet knyttet til skattyters investering må imidlertid være av et slikt omfang og varighet, at det ville blitt ansett som virksomhet dersom aktiviteten hadde blitt utført av skattyter selv.

Kravet til aktivitetens omfang vil variere og må vurderes over noe tid avhengig av virksomhetens art.

Står man overfor en avkastning som klart overstiger en normal avkastning på den investerte kapitalen, vil dette i tvilstilfeller kunne være et moment for at det foreligger virksomhet, jf. LRD 10. august 1995 (Borgarting) i Utv. 1995/965.

### 3.3.3 *Aksjer og andre verdipapirer*

Det må på selvstendig grunnlag vurderes konkret om aksjer og andre verdipapirer er eid i virksomhet eller ikke, se emnet «[Tap](#)». Det kan være virksomhet i seg selv å eie, kjøpe og selge aksjer og andre verdipapirer, såfremt omfanget av aktiviteten er tilstrekkelig stor, se FIN 2. mars 1993 i Utv. 1993/495 og HRD i Utv. 1962/215 (Rt. 1962/273) (forutsettes at kjøp og salg av verdipapirer/aksjer for egen regning og risiko kan bli ansett som virksomhet).

Ved avgrensningen mot passiv kapitalplassering legges blant annet vekt på om handelen med aksjer og andre verdipapirer er systematisk og vedvarende, samt antall transaksjoner og omsetningens størrelse. Videre er det av betydning om formålet med aktiviteten er å oppnå kortsiktige gevinster i motsetning til en passiv plassering ut fra et langsiktig mål.

Som eksempler, se BFU 07/2006 (ikke ansett som virksomhet) og BFU 24/2006 (ansett som virksomhet).

### 3.3.4 *Bankinnskudd og lignende*

Forvaltning av bankinnskudd og lignende vil aldri i seg selv kunne anses som virksomhet uansett om det faktisk er utøvet en betydelig aktivitet.

### 3.3.5 *Bruktbilsalg*

Kjøp og videresalg av brukt biler vil ofte bli ansett som virksomhet, også når dette skjer på fritiden, se LRD 13. mars 1996 (Gulating) i Utv. 1996/563. Se også URD 17. februar 1994 (Toten herredsrett) i Utv. 1994/287.

### 3.3.6 *Oppføring av bygg*

Prosjektering og oppføring av ett eller flere bygg for egen regning og risiko med tanke på videresalg vil ofte medføre aktivitet av et slikt omfang og varighet at kravet til virksomhet er oppfylt. Om et tilfelle hvor oppføring og salg av to tremannsboliger oppført av grunneier med sikte på salg, ble ansett som virksomhet, se HRD i Utv. 1968/75 (Rt. 1967/1570). I LRD 6. juli 2009 (Agder) i Utv. 2009/1163 ble en personlig skattyter ansett å drive virksomhet gjennom oppføring og salg av en hytte. (Skattyter var også majoritetseier og daglig leder av et aksjeselskap som drev med oppføring av hytter for salg. Skattyter ble ikke identifisert med aksjeselskapet, men kompetanse, kontaktnett og forretningsvilkår som var utviklet gjennom aksjeselskapet ble vektlagt i retning av virksomhet. Det samme ble oppføring og salg av en annen hytte året før, selv om den gevinsten ble ansett som kapitalinntekt.)

I BFU 4/2009 ble et boligsameie ansett å drive virksomhet i forbindelse med prosjektering, bygging og salg av tre leiligheter.

### 3.3.7 *Pyramideorganisasjoner/pyramidespill*

Om deltakelse i pyramideorganisasjoner og pyramidespill, se [pkt. 3.2.19](#).

### 3.3.8 *Skip utleid på «bareboat charter»*

Inntekt av kapital investert i skip anses i praksis som virksomhetsinntekt selv om skipet er utleid på langtidskontrakt uten mannskap eller utstyr.

### 3.3.9 *Skogbruk*

Inntekt av særskilt lignet skogbruk anses i praksis alltid som virksomhetsinntekt. Det settes ikke krav til aktivitetens omfang det enkelte år.

### 3.3.10 *Tomtesalg*

Ved salg av tomter må det vurderes om arealet har inngått som driftsmiddel i en virksomhet, for eksempel en jord- eller skogbrukseiendom, se nærmere i emnet «**Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)**», pkt. 4.3.2. Tomtegevinsten skal i så fall anses som en del av virksomhetsinntekten. I andre tilfeller må det vurderes om arbeidet med tilrettelegging og salg av tomtearealet kan anses som en virksomhet i seg selv. Dette må vurderes på vanlig måte, hvor det særlig må legges vekt på aktivitetens omfang.

Om tilfeller hvor gevinst ved salg av tomter ble ansett å være virksomhetsinntekt, se URD 26. april 1991 (Nedre Romerike herredsrett) i Utv. 1991/673 og URD 18. januar 2011 (Fjordane tingrett) i Utv. 2011/247. Se også BFU 33/2006, hvor det ble ansett å foreligge virksomhet og BFU 39/2006, hvor det ikke ble ansett å foreligge virksomhet. Om et tilfelle hvor det ikke ble drevet jordbruksvirksomhet, men hvor salg av tomter ble ansett som salg av driftsmiddel fra annen virksomhet som gikk ut på utnyttelse av eiendommens potensiale til annen aktivitet, se BFU 59/2006.

### 3.3.11 *Utleie av bygninger*

Hvorvidt det er virksomhet i seg selv å leie ut bygninger, herunder boligbygg og fritidseiendommer, må bedømmes konkret hvor en bl.a. tar hensyn til

- bygningens størrelse
- omfanget av aktiviteten, se nedenfor
- aktivitetens varighet

Aktivitetsnivået må normalt bedømmes over noe tid. Også aktivitet av kortere varighet (for eksempel noen måneder) vil kunne regnes som virksomhet (se BFU 24/2010). Det må foretas en helhetsvurdering, men som utgangspunkt kan en gå ut fra at det er virksomhet å leie ut til

- forretningsformål, mer enn ca 500 kvm
- bolig- og fritidsformål, 5 boenheter eller mer

Normalt vil utleie av flere bygninger anses som én inntektsgivende aktivitet ved vurderingen av om det foreligger virksomhet. Dette gjelder også om bygningene ligger i forskjellige kommuner i Norge eller befinner seg i utlandet. Utleieforhold i bygninger som fritakslignes etter sktl. § 7-2, skal holdes utenfor ved vurderingen av om de øvrige utleieforhold skal anses som virksomhet, se BFU 25/2007.

Også utleie i mindre omfang enn nevnt ovenfor kan være virksomhet. Dette vil bl.a. være tilfelle når skattyter har et høyt aktivitetsnivå, f.eks. i forbindelse med intensiv korttidsutleie, tilsyn og vask av lokalene eller lignende. Særlig ved korttidsutleie til fritidsformål vil aktivitetsnivået ofte være høyt, slik at det etter omstendighetene kan foreligge virksomhet selv om det bare er én boenhet som leies ut. Det samme gjelder hvis det for en boenhet er flere separate leieforhold. Unntaksvis kan inntekt av utleie i et større omfang enn nevnt ovenfor bli ansett som kapitalavkastning når aktivitetsnivået er spesielt lavt, f.eks. fordi det er inngått langtidskontrakt og leieren har ansvaret for indre og ytre vedlikehold og skal dekke alle kostnader. Se for øvrig HRD i Utv. 1973/565 (Rt. 1973/931), LRD 28. oktober 1983 (Agder) i Utv. 1983/643 og LRD 10. august 1995 (Borgarting) i Utv. 1995/965. Om et tilfelle hvor det ble fastslått at skattyter hadde drevet næringsvirksomhet med utleie av fast eiendom da han overførte eiendommene til et nyopprettet aksjeselskap, se LRD 10. januar 2012 (Gulating) i Utv. 2012/843.

Arbeid som i samsvar med leiekontrakten utføres for leietakers regning og risiko, kan ikke tilordnes utleier som aktivitet. Om et tilfelle hvor dette likevel ble gjort, se LRD 24. mars 2011 (Agder).

### 3.3.12 Utleie av grunn

Inntekter fra tomtefeste anses ikke som inntekt av jord-/skogbruksvirksomhet. Bare unn-taksvis anses tomtefeste som en egen virksomhet. Se som eksempel BFU 03/2006 (Utleie av 60 tomter med årlige leieinntekter på kr 140 000 ble ikke ansett som egen virksomhet) og BFU 4/2011 (utleie av tomter ikke ansett som virksomhet). Om bortforpaktning av jordbrukseiendom, se emnet «Jordbruk – forpaktning».

### 3.3.13 Kombinasjon av utleie av bygninger og grunn mv.

Ved kombinert utleie, for eksempel av bygning og grunn, må det vurderes konkret om de forskjellige utleieaktivitetene skal sees under ett for å avgjøre om det foreligger virksomhet. Ved vurderingen kan det legges vekt på de momenter som er nevnt i pkt. 7.1. Om bortforpaktning av gårdsbruk, se emnet «Jordbruk – forpaktning», pkt. 2.2.

### 3.3.14 Utleie av løsøre

Vedvarende virksomhet med ikke ubetydelig utleie av løsøre på korttidskontrakter, vil vanligvis anses som virksomhet.

Langtidsutleie av løsøre vil normalt ikke anses som virksomhet, se HRD i Utv. 1980/176 (Rt. 1980/173) og FIN 21. oktober 1983 i Utv. 1983/473. Utleien kan likevel måtte anses som virksomhetsinntekt når utleier utøver aktivitet av et visst omfang, f.eks. i forbindelse med vedlikehold. Det er et moment ved vurderingen om utleier får vederlag utover dekning av verditap på gjenstanden samt en rimelig avkastning av den investerte kapital.

### 3.3.15 Åndsverksrettigheter

Forfattere og oversettere som mottar vederlag i form av royaltys skal anses som næringsdrivende. For godtgjørelser fra forlegger til forfatter/oversetter følger dette av FSSKD § 12-2-2 (2). Royalty som oppbæres av andre, f.eks. arvinger mv., anses som kapitalinntekter.

## 3.4 Avgrensning mot tilfeldig inntekt

### 3.4.1 Veddemål/tipping

Om et spesielt tilfelle hvor inntekt fra veddemål/tipping (sportsbetting) ble ansett som vunnet ved virksomhet, se BFU nr. 60/2005.

### 3.4.2 Pokerspill

Om gevinst vunnet ved pokerspill er å anse som virksomhet, se SKD 8. mars 2006 i Utv. 2006/495.

Se for øvrig emnet «Tilfeldige gevinster/inntekter», pkt. 6.

## 3.5 Avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet

### 3.5.1 Generelt

Det viktigste moment for grensen mellom virksomhet og ikke-økonomisk aktivitet som f.eks. fritidsaktivitet, sosialt arbeid mv., er kravet om at aktiviteten er egnet til å gi skattyter økonomiske fordeler. Det avgjørende er om aktiviteten objektivt sett er egnet til å gi overskudd når en ser aktiviteten over en passende tid. Se som eksempel:

- HRD i Utv. 1965/555 (Rt. 1965/1159) (Vister) (transport)
- HRD i Utv. 1985/386 (Rt. 1985/319) (Ringnes) (jordbruk)
- HRD i Utv. 1995/1127 (Rt. 1995/1422) (Kiøning) (jordbruk/skogbruk)
- LRD 19. januar 1989 (Frostating) i Utv. 1989/92 (fiske med egen båt)
- LRD 6. august 1991 (Eidsivating) i Utv. 1991/1388 (transport)
- LRD 24. januar 1992 (Eidsivating) i Utv. 1992/197 (utleie av lystbåter mv.)
- LRD 25. november 1994 (Gulating) i Utv. 1994/1169 (utleie av båter)

- LRD 13. mars 1996 (Gulating) i Utv. 1996/563 (kjøp og videresalg av bruktbiler)
- LRD 7. desember 1998 (Borgarting) i Utv. 1999/33 (travpremier ikke ansett som opptjent i virksomhet)
- LRD 5. desember 2001 (Hålogaland) i Utv. 2002/53 (fiske ansett som virksomhet)
- LRD 2. oktober 2002 (Frostating) i Utv. 2002/1413 (avl og travdeltakelse under ett ansett som virksomhet)

Det foreligger i tillegg en rekke andre dommer, spesielt URD, som det ikke er referert til av plasshensyn.

En aktivitet som ellers ville bli ansett som virksomhet, må normalt anses som virksomhet selv om virksomheten hittil har gått med underskudd når den utelukkende drives i den hensikt å tjene penger, og hvor det ikke er andre motiver.

Dersom en aktivitet som har vært ansett som virksomhet, avtrappes på grunn av skattyters alder, bør en utvise forsiktighet med å omklassifisere virksomheten hos denne skattyter.

### 3.5.2 Overskuddsbegrepet

Det er i prinsippet det reelle overskudd i vurderingsperioden som skal legges til grunn, ikke det ligningsmessige resultat (skattemessig overskudd). Ved vurdering av det reelle overskudd må f.eks. investeringer fordeles over forventet faktisk levetid uavhengig av årets saldoavskrivning. Grunnlagsinvesteringer som ikke verdiforringes, skal ikke trekkes fra i det reelle overskudd, selv om de etter skattereglene kan fradragsføres. Verdiøkende vedlikeholdskostnader skal fordeles over en passende periode, selv om de kan fradragsføres ved ligningen. Det skal ved vurderingen også tas hensyn til eventuell økning i omsetningsverdien på formuesobjekter i virksomheten, f.eks. på forretningseiendom. Dette gjelder også for jord- og skogbrukseiendom som kan realiseres helt eller delvis skattefritt pga. eiertid. Videre skal det tas hensyn til egenutviklede immaterielle verdier, f.eks. patentrettigheter.

Det reelle overskudd av virksomheten må regnes før tillegg for passive inntekter som ikke har naturlig tilknytning til driften som f.eks. årlige erstatninger for vannfallsrettigheter. Tilsvarende gjelder for kostnader. Ved vurdering av om det er overskudd i en jordbruksvirksomhet, skal inntekter/kostnader vedrørende våningshus/kårbolig holdes utenfor.

Overskuddet må i alminnelighet dekke en rimelig forrentning av kapitalen og hvis skattyter er aktiv, kunne forventes å gi en rimelig eierlønn. Kravet til kapitalavkastning og eierlønn må ses i forhold til den enkelte virksomhet. I landbruksnæringer vil det f.eks. stilles mindre krav til eierlønn og avkastning enn av kapital plassert i annen virksomhet.

Vurderer man forrentningen i forhold til brutto kapital i virksomheten, må det reelle overskuddet regnes før fradrag for gjeldsrenter. Vurderer man forrentningen i forhold til egenkapitalen, må det reelle overskuddet regnes etter fradrag for gjeldsrenter.

Driver skattyter atskilte virksomheter, må det reelle overskudd vurderes separat for hver virksomhet. Hva som skal anses som atskilte virksomheter må vurderes konkret, bl.a. må det vurderes om de forskjellige aktiviteter har en naturlig driftsmessig sammenheng og/eller det brukes samme driftsmidler.

Høyesterett har lagt til grunn at dersom visse vilkår er oppfylt, kan jord- og skogbruk ses under ett i relasjon til virksomhetsbegrepet. Det vil i slike tilfeller regelmessig være jordbruksdriften som er av en slik karakter at den alene ikke kan anses å oppfylle kravene til virksomhet. Se HRD i Utv. 1995/1127 (Rt. 1995/1422) (Kjønig). Det må i slike tilfeller likevel settes minstekrav til aktivitet og driftsapparat for at det kan betegnes som jordbruk i det hele.

Driver en skattyter både høyfjellshotell og slalåmbakke for hotellets gjester, vil disse virksomhetene måtte bedømmes under ett. Se URD 20. mars 1987 (Indre Follo herredsrett) i Utv. 1987/606.

Det som skal vurderes er muligheten for at den enkelte virksomhet, slik som skattyter driver den, skal kunne gi overskudd i fremtiden. Hvilken vekt som skal legges på skattyters

planer for fremtidig drift må vurderes konkret. En skal da ta hensyn til lengden på planleggingsperioden, hvor konkrete planene er, om de har gitt seg uttrykk i innkjøp, utført arbeid mv.

### 3.5.3 *Vurderingsperioden*

Hvor lang tidsperiode som skal tas med i vurderingen av om en aktivitet er egnet til å gi overskudd, må avgjøres i det enkelte tilfelle. F.eks. vil det reelle overskudd (og ikke det ligningsmessige resultat) fra skog måtte vurderes over meget lang sikt, mens det i oppstartet jordbruksdrift normalt kan vurderes over en fire- femårsperiode.

## 4 Når anses en virksomhet påbegynt

En virksomhet anses påbegynt senest når den inntektsgivende aktivitet er kommet i gang, f.eks. startet produksjon/kjøp av varer for lager. Dette gjelder selv om aktiviteten ennå ikke har gitt inntekter. Det er ikke tilstrekkelig at skattyter har påbegynt planlegging av virksomheten, selv om dette har resultert i tegninger, markedsundersøkelser, tildeling av konsesjon mv. Dersom de forberedende handlinger har særlig og nær tilknytning til den inntektsgivende aktivitet, kan virksomhet anses som påbegynt allerede ved dette tidligere tidspunkt, f.eks. anskaffelse av produksjonsmidler/leie av lokaler.

Om et tilfelle der spørsmålet var om grunneierne ble ansett for å utøve virksomhet i skattelovens forstand ved forberedelse til og utarbeidelse av søknad om konsesjon etter vassdragsreguleringsloven, slik at det forelå et ansvarlig selskap som skattefritt kunne omdannes til aksjeselskap, se BFU 12/2010. Skattedirektoratet kom til at skattefri omdannelse ikke kunne skje fordi aktiviteten ikke var tilstrekkelig på det daværende tidspunkt. Skattedirektoratet uttalte at grunneierne ville bli ansett for å drive virksomhet på det tidspunkt endelig konsesjon er tildelt, nettilknytning er avklart og bindende avtale mellom grunneierne og entreprenør er inngått.

## 5 Når anses en virksomhet for opphørt

Om når en virksomhet anses for opphørt, se emnet «[Virksomhet – opphør av virksomhet](#)».

## 6 Hvilke inntekter/fradragsposter inngår i virksomhetsinntekten

### 6.1 *Generelt*

Inntekter som er oppebåret eller kostnader som er påløpt som følge av/i tilknytning til den aktuelle virksomheten, skal inngå i beregningen av virksomhetsinntekten. Når en inntekt/kostnad ikke skal inngå i den aktuelle virksomheten, må det vurderes om skattyter driver en annen virksomhet som inntekten/fradraget eventuelt skal inngå i.

Enkelte inntekter/kostnader som ikke er virksomhetsinntekt/-kostnad, kan likevel være ført i regnskapet. Virksomhetsinntekten må korrigeres for slike inntekter/kostnader. Dette kan f.eks. være

- utleieinntekt av fast eiendom hvor utleien ikke inngår i en virksomhet eller er virksomhet i seg selv
- inntekt av aksjer utenom virksomhet
- kostnader vedrørende privatbil utover fradrag for eventuell bruk i virksomheten
- kostnader vedrørende egen boligdel i avskrivbart bygg
- pendlerkostnader

Tilsvarende kan enkelte inntekter/kostnader som ikke er ført i regnskapet være virksomhetsinntekt/-kostnad. Virksomhetsinntekten må korrigeres for slike inntekter/kostnader. Dette kan f.eks. være

- tilbakeføring av privat bruk bil i enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap
- inntektsføring av negativ saldo for driftsmidler i virksomheten
- inntekts-/fradragsføring fra gevinst- og tapskonto

### 6.2 *Etableringsstipend og -tilskudd*

Stipender, tilskudd mv. som ytes i etableringsfasen, enten det er fra offentlige eller private kilder, for eksempel banker, vil i utgangspunktet være skattepliktig inntekt og inngå i virksomhetsinntektene. Se også emnet «[Tilskudd – offentlige tilskudd](#)».

### 6.3 Gjeldsrenter

Renter av gjeld i virksomheten er en virksomhetskostnad, men behandles etter særskilte regler, se emnene «Renter av gjeld», «Fordelingsfradrag» og «Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)».

### 6.4 Spesielt om selskap

Selskap skal føre all formue, gjeld, inntekter og kostnader i sitt regnskap. Det må vurderes konkret hvorvidt selskapet driver virksomhet og i tilfelle hva som inngår i virksomheten.

## 7 Når anses det å foreligge én eller flere atskilte virksomheter hos en eier

### 7.1 Generelt

Når det drives flere økonomiske aktiviteter som hver for seg tilfredsstillende kravet til å være virksomhet, men hvor det ikke er innholdsmessig og/eller økonomisk nærhet mellom de økonomiske aktivitetene, kan det foreligge atskilte virksomheter.

Hvorvidt det foreligger én eller flere virksomheter må avgjøres konkret. Ved denne vurderingen må en ta stilling til om det foreligger tilstrekkelig innholdsmessig og økonomisk nærhet i de virksomhetene som vurderes. Følgende momenter trekker i retning av at det foreligger én virksomhet

- det brukes samme anlegg og/eller driftsmidler
- de samme personene utfører arbeid
- det er en felles administrasjon, f.eks. felles ledelse, felles innkjøp og/eller salgsorganisasjon
- det er samme kundekrets
- det omsettes/produseres samme art av varer/tjenester
- aktivitetene kompletterer hverandre med sikte på å gi et tilbud av varer og tjenester som hører sammen
- det er felles regnskapsføring
- det er felles finansiering

Oppregningen er ikke uttømmende. Det må foretas en samlet vurdering hvor ingen av momentene alene vil være avgjørende.

Foreligger det en innholdsmessig og/eller økonomisk nærhet mellom aktivitetene, vil dette imidlertid ikke alene være avgjørende, men det trekker sterkt i retning av at aktivitetene skal anses som én virksomhet. En må ved avgjørelsen ta hensyn til om virksomhetene kan drives uavhengig av hverandre og hva som er naturlig og vanlig i bransjen.

Driver et enkeltpersonforetak for eksempel både en elektrisk forretning og elektrisk installasjon, vil det være avgjørende om virksomhetene drives fra samme lokaler, med felles varelager, felles administrasjon og felles regnskap.

F.eks. vil virksomhet med hotell og en skiheis med kapasitet tilpasset hotellets gjester normalt komplettere hverandre på en slik måte at det må anses å være høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet.

### 7.2 Ektefeller

De samme momenter som nevnt ovenfor må legges til grunn ved vurderingen av om ektefeller driver én virksomhet (felles bedrift) eller hver sin virksomhet.

Om et tilfelle hvor ektefeller ble ansett å drive hver sin aktivitet ved utleie av fast eiendom, se BFU 4/2006.

### 7.3 Særlig om skillet mellom videreføring/utvidelse av virksomheten eller ny virksomhet

Utvidelse av aktiviteten anses ikke som ny atskilt virksomhet dersom den for en vesentlig del er en videreføring eller en utvidelse av tidligere drevet virksomhet.

Spørsmålet om en virksomhet er ny eller om det er videreføring av en tidligere drevet virksomhet, vil f.eks. oppstå dersom eiere av en virksomhet

- flytter virksomheten
- skiller ut en del av virksomheten
- oppretter underavdeling/filialer

- endrer produkter/tjenestetype
  - spesialiserer seg
  - endrer produksjonsmetoder
  - utvider virksomheten, f.eks. ved i tillegg å starte opp et annet sted
- Spørsmålet må avgjøres etter en totalvurdering av forholdene, hvor en blant annet tar hensyn til følgende momenter
- om de samme driftsmidler brukes som i den tidligere virksomhet eller om det anskaffes nye driftsmidler til erstatning eller i tillegg til de tidligere driftsmidlene
  - om det er de samme ansatte/ledelse som i den tidligere virksomhet
  - om det er den samme kundekrets som i den tidligere virksomhet
  - om det er den samme reelle eierstruktur som tidligere
  - om det er samme finansiering som tidligere
  - om det er samme arten av varer/tjenester som produseres/omsettes
  - om det foregår en radikal omlegging av driftsmåter/produksjonsmetoder
- Ingen av momentene ovenfor vil være avgjørende alene.

## 8 Tilordning av virksomhetsinntekt

Virksomhetsinntekt skal tilordnes (skattlegges hos) det skattesubjekt, person eller selskap, som var eier av virksomheten på det tidspunkt inntekten ble innvunnet.

Et skattesubjekt kan ikke med virkning for skattleggingen overføre en inntekt som allerede er innvunnet til et annet skattesubjekt, heller ikke i eventuell tidsperiode mellom innvinning og tidfesting, se HRD i Utv. 1956/448 (Rt. 1956/1070).

Om fordeling mellom ektefeller av inntekt av bedrift som tilhører den ene eller begge ektefellene, se emnet «[Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere](#)».

Om tilordning av inntekt til aksjeselskap eller aksjonær, se emnet «[Aksjeselskap mv. – allment](#)», pkt. 5.2.

Ved realisasjon eller overføring av et enkeltpersonforetak, må en ved tilordning skille mellom inntektene i foretaket innvunnet før og etter overdragelsen. Se også emnene om enkeltpersonforetak. Om særregler for fordeling av inntekt mellom selger og kjøper i realisasjonsåret ved overdragelse av andel i deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel](#)».

Om hvem som skal tilordnes inntekten, når skattyter er konkurs, se emnet «[Konkurs](#)».

# Virksomhet - arbeider under utførelse

- 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 av arbeider med å utvikle, prosjektere eller tilvirke et formuesobjekt, når arbeidet ikke er sluttført ved inntektsårets utgang. Se også emnet «[Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag](#)». Tilsvarende gjelder verdien av arbeidsoppdrag (tjenesteyting, eventuelt kombinert med levering av materialer) som ikke er sluttført ved årets utgang. Det skilles mellom arbeid for egen regning og arbeid for fremmed regning.

Med «tilvirkningskontrakt», jf. sktl. § 14-5 (3), menes kontrakt om å lage gjenstander, oppføre bygg mv. mot fast pris (ikke regningsarbeid) enten tilvirkeren er eier av objektet frem til levering eller bestilleren fortløpende blir eier. Rene tjenesteoppdrag faller utenfor begrepet «tilvirkningskontrakt».

## 2 Arbeider for egen regning

### 2.1 Generelt

Arbeider for egen regning er fremstilling av varer, oppføring av bygninger mv. enten til eget bruk eller for salg når skattyteren er eier av objektet under fremstillingen 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, jf. sktl. § 4-17.

Formuesverdien av arbeider under utførelse til eget bruk settes normalt til investert beløp (inngangsverdien).

For bygninger og anlegg som er under utførelse og som er bestemt til bruk som driftsmiddel, enten ved utleie eller til egen bruk, settes formuesverdien til en forholdsmessig andel av anslått ligningsverdi på ferdig eiendom pr. 31. desember i inntektsåret. Den anslåtte ligningsverdi fastsettes etter reglene om verdsetting av ikke-utleid næringseiendom, jf. FSFIN § 4-10-9 (5). Om fastsetting av ligningsverdi for ikke-utleid næringseiendom, se emnet «**Formue**», pkt. 8.8. Dette medfører at det ved verdsettingen av nærings-eiendom under oppføring skal tas utgangspunkt i beregnet areal av den ferdigstilte eiendommen, multiplisert med kvadratmetersats for denne eiendommstypen, se FIN 18. januar 2011 i Utv. 2011/272. Fastsettingen av den forholdsmessige andelen av anslått ligningsverdi må gjøres konkret. Byggeprosjektets anslåtte totalomfang og investeringsprofil skal danne utgangspunkt for vurderingen. Det er ikke avgjørende hvor stor del av byggeprosjektets areal som er ferdigstilt. Derimot vil et viktig parameter normalt være hvor mye innsats som gjenstår på bygget, i forhold til samlet innsats på ferdigstilt bygg.

### 2.3 Inntekt

#### 2.3.1 Løsøregjenstander for salg

Kostnader som gjelder fremstilling for egen regning av løsøregjenstander for salg, fradragføres løpende. Verdien av egenproduserte varer i beholdning ved årsskiftet, settes til tilvirkningsverdien, jf. sktl. § 14-5 (2) bokstav a. Den tidligere fradragføringen reduseres ved at beløpet tas med i varelageret ved årets utgang, se emnet «**Varebeholdning**». Dette gjelder også for gjenstander som ikke er ferdige ved årsskiftet.

Om unntak for visse kunstnere, se emnet «**Kunstnere**», pkt. 5.1.2.

#### 2.3.2 Bygg og anlegg for salg

Ved oppføring for egen regning av bygg og anlegg bestemt for salg, skal tilvirkningskostnadene aktiveres etter hvert som arbeidet utføres, jf. sktl. § 14-5 (3), jf. (2) bokstav a. Tilvirkningskostnader omfatter kostnader til materiell, lønninger, underentreprenører mv. samt kostnader til prosjektering o.l. Nærmere om hva som er tilvirkningskostnader, se emnet «**Varebeholdning**». De øvrige kostnadene fradragføres på vanlig måte.

#### 2.3.3 Løsøregjenstander, bygg og anlegg til egen privat bruk

For løsøregjenstand, bygg og anlegg mv. hvor det fra starten er hensikten at den personlige næringsdrivende skal nytte gjenstanden mv. til egen privat bruk, skal de påløpte kostnader, inklusive andel i indirekte kostnader, aktiveres etter hvert. Beregnet fortjeneste skal tas til inntekt og aktiveres etter reglene om uttak, se emnet «**Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester**».

#### 2.3.4 Løsøregjenstander, bygg og anlegg til bruk som eget driftsmiddel

For løsøregjenstand, bygg og anlegg mv. som den næringsdrivende skal nytte som driftsmiddel i egen virksomhet, skal de påløpte kostnader, inklusive andel i indirekte kostnader, aktiveres løpende. Der eiers eller ansattes arbeid benyttes ved tilvirkningen av driftsmiddel og dette arbeidet er av en slik art som ellers benyttes i virksomhetens produksjon av varer og tjenester beregnet på omsetning, skjer det en skattepliktig omdisponering, dvs. innvinning av inntekt, jf. sktl. § 5-1. Et fortjenesteelement tilsvarende hva det hadde utgjort ved omsetning til andre skal da inntektsbeskattes og aktiveres. Se FIN 1. juni 2007



i Utv. 2007/1248. Med fortjenesteelement forstås hele omsetningsverdien av eiers arbeidsinnsats i enkeltpersonforetak. For ansatte vil fortjenesteelementet utgjøre differansen mellom omsetningsverdien av arbeidet og de faktiske lønnskostnader.

Om renter til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler, se sktl. § 6-40 (8) og emnet «Renter av gjeld», pkt. 6.3.

### 3 Arbeider for fremmed regning

#### 3.1 Generelt

Arbeider for fremmed regning er utføring av arbeid etter oppdrag fra andre eller fremstilling av formuesobjekter, herunder bygg og anlegg, hvor oppdragsgiveren blir eier av formuesobjektet etter hvert som oppdraget utføres.

Ved tilvirkningssalg vil tidspunktet for eiendomsrettens overgang følge av en fortolkning av avtalen, med mindre partene i praksis har fraveket avtalens bestemmelser.

#### 3.2 Formue

Formuesverdien av arbeider for fremmed regning settes til den del av vederlaget som er innvunnet, men ikke mottatt, ved årsskiftet. Dette vil være en formuesskattepliktig fordring for tilvirker, jf. sktl. § 4-15. Fordringen inkluderer fortjenesteelementet.

#### 3.3 Inntekt

##### 3.3.1 Tilvirkningskontrakt, hovedregel

Arbeid for fremmed regning i forbindelse med en tilvirkningskontrakt, se ovenfor, er å anse som en tjenesteyting for oppdragstakeren. I tillegg kan det foreligge salg av materialer mv. som innføres i den gjenstanden som tilvirkes. Kostnader som gjelder oppfylling av en tilvirkningskontrakt for fremmed regning, fradragsføres løpende, jf. sktl. § 14-2 (2). Verdien av en ikke fullført tilvirkningskontrakt, reduserer den tidligere fradragsføringen ved at beløpet inntektsføres og balanseføres som arbeider under utførelse ved årets utgang, jf. sktl. § 14-5 (3), jf. (2) bokstav a. Dette gjelder uavhengig av hvordan skattyter har behandlet inntektene i regnskapet og uavhengig av om tilvirkeren har mottatt delbetaling.

Utføres arbeidet til fast pris, skal verdien av arbeid under utførelse settes til tilvirkningsverdien, etter tilsvarende regler som for varelager, se sktl. § 14-5 (3) og emnet «Varebeholdning». Oppgjør med inntektsføring av fortjenesten i forhold til avtalt vederlag, foretas når kontrakten er fullført. Langsiktig tilvirkningskontrakt kan være delt opp i flere selvstendige delkontrakter. I slike tilfeller må det foretas et skattemessig oppgjør med inntektsføring av fortjenesten ved fullføring av hver enkelt delkontrakt.

Om inntektsføring i forbindelse med kontrakt om OPS-prosjekter (Offentlig-Privat Samarbeid), se FIN 4. september 2002 i Utv. 2002/1298.

Om særregler for visse kunstnere, se emnet «Kunstnere», pkt. 5.

##### 3.3.2 Arbeid etter regning

Utføres arbeidet etter regning, har oppdragstakeren normalt krav på oppgjør for det arbeid som er utført til enhver tid (løpende avregning). Verdien av utført, ikke-fakturert arbeid ved regnskapsårets utgang, omfatter også fortjeneste. Inntektsføring skal gjennomføres etter hvert som vederlaget tjenes opp. Utført, men ikke fakturert arbeid og innførte materialer mv. ved regnskapsårets utgang, skal derfor normalt inntektsføres med en tilsvarende andel av salgsvederlaget.

##### 3.3.3 Tjenesteyting når det ikke skjer tilvirkning av gjenstander, hovedregel

Tjenesteytinger utføres hovedsakelig på fastpris eller regningsbasis.

Kostnader skal føres til fradrag det år de pådras, uavhengig av når betaling finner sted. Slik tidfesting skal foretas for tjenesteytende virksomheter uavhengig av om tjenesten gjelder enkeltstående eller faste oppdrag. Eksempelvis skal revisjonstjenester, advokat-tjenester, rådgivende ingeniørtjenester o.l. følge disse regler.

Når tjenesteytingen ikke gjelder en tilvirkningskontrakt, vil det normalt foreligge krav på full avregning av vederlag for de tjenester som er ytet eller det arbeidet som er utført til enhver tid. Inntektsføring av vederlag skal gjennomføres etter hvert som vederlaget tjenes

opp. Utført, men ikke fakturert arbeid ved regnskapsårets utgang, skal derfor normalt inntektsføres med en tilsvarende andel av salgsvederlaget.

### 3.3.4 Vederlaget er avhengig av resultat av arbeidet

Utsatt inntektsføring, helt eller delvis, kan unntaksvis innrømmes. Skattyter må i så fall kunne godtgjøre at vederlaget (eventuelt fortjenesteelementet) for det enkelte tjenesteoppdrag helt eller delvis, er avhengig av arbeidets utfall eller fullførelse. Se Ot.prp. nr. 19 (1994-95). Derimot vil oppdragsgiverens manglende betalingsevne ikke kunne føre til utsatt inntektsføring, men vil kunne føre til fradrag som tap på utestående fordringer, se emnet «[Fordringer](#)».

Har skattyteren først krav på vederlag når oppdraget er fullført, eller oppnår avtalt resultat (no cure, no pay), skal inntektsføringen først foretas når oppdraget er utført eller resultat oppnådd. Dette vil typisk gjelde salgoppdrag hvor vederlaget er avhengig av at salg oppnås, f.eks. eiendomsmeglers krav på provisjon ved oppnådd salg av eiendom eller agenturforretnings krav på provisjon for varesalg mv. Godtgjørelse til dekning av kostnader som oppdragstaker har krav på å få dekket av oppdragsgiver uavhengig av oppnådd resultat, f.eks. eiendomsmeglers kostnader til annonser, takster o.l. skal likevel tidfestes i kostnadsåret, selv om krav på provisjon ikke foreligger ved årets utgang.

## 4 Garantiansvar/reklamasjonsansvar

Det er ikke adgang til å utsette inntektsføringen i forhold til det fulle vederlaget pga. garantiansvar/reklamasjonsansvar for det utførte arbeidet eller tjenesten, jf. sktl. § 14-2 (2) annet punktum. Dette gjelder selv om oppdragsgiver holder igjen en del av vederlaget til dekning av slike arbeider. Det kan heller ikke gis fradrag for avsetning til dekning av eventuelle fremtidige kostnader til å gjennomføre garantiarbeid/reklamasjonsarbeid. Dette gjelder selv om det er erkjent at det skal foretas garantiarbeid. Korreksjon for eventuell reduksjon i vederlag på grunn av feil eller mangler i leveransen, kan først foretas når reduksjonen i vederlaget er endelig, f.eks. ved avtale eller rettskraftig dom.

Om behandling av garantiarbeider/reklamasjonsarbeider, se emnet «[Garanti- og reklamasjonskostnader](#)»

# Virksomhet – omdanning/skifte av eierform

- Sktl. § 11-20.
- FSK § 11-20.

## 1 Generelt

Med skifte av eierform menes en privatrettslig eller selskapsrettslig omdanning eller omorganisering av en virksomhet. De mest vanlige former for omdanninger er

- fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap, ved opptak av ny ansvarlig deltaker, eller
- fra enkeltpersonforetak eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap

Omdanning kan også skje motsatt vei; fra selskap til enkeltpersonforetak eller fra aksjeselskap til deltakerlignet selskap.

Videre kan andre selskaper og innretninger omdannes til aksjeselskap eller deltakerlignet selskap og omvendt.

Ved et skifte av eierform skjer en hel eller delvis overføring av eiendeler og gjeld til et nystiftet selskap mot vederlag til eierne, enten i form av kontantutløsning eller i form av bytte av eierandel i det gamle selskapet/foretaket til eierandel i det nye selskapet.

I pkt. 2 behandles alle former for omdanning/omorganisering. For omdanning/omorganisering av visse selskapsformer til/fra andre selskapsformer, er det gitt gunstigere skatteregler, se pkt. 3.

## 2 Hovedregel

### 2.1 Omdanninger som anses som realisasjon

Hovedregelen er at all omdanning fra en eierform/selskapsform til en annen innebærer en realisasjon av eiendeler i det foretak som omdannes. Det må bl.a. foretas et gevinst-/tapsoppgjør for alle eiendeler knyttet til den virksomhet som omdannes og som er eid av det foretak som endrer form. Dette gjelder bl.a. omdanning av enkeltpersonforetak til ansvarlig selskap eller aksjeselskap, omdanning av ansvarlig selskap til enkeltpersonforetak eller aksjeselskap, omdanning fra samvirkeforetak (SA) til aksjeselskap, omdanning av aksjeselskap til enkeltpersonforetak, samvirkeforetak (SA) eller deltakerlignet selskap. Er det et selskap som omdannes, vil dette selskapet anses som oppløst. Tilsvarende vil det innebære realisasjon dersom et utenlandsk foretaks virksomhet drevet gjennom fast driftssted (filial) i Norge, overføres til et aksjeselskap hjemmehørende i Norge.

Fra hvilket tidspunkt omdanningen skal gis virkning, se emnet «Aksjeselskap mv. – allment» og emnet «Enkeltpersonforetak – realisasjon ved salg».

Om skattefri omdanning når omdanningen anses som en realisasjon, se pkt. 3.

### 2.2 Omdanninger som ikke anses som realisasjon

#### 2.2.1 Overgang fra BA til AS/ASA

Et selskap med begrenset ansvar (BA-selskap) anses som et aksjeselskap selskapsrettslig, med mindre det er omfattet av særlovgivning, se asl. § 1-1. En omregistrering med nødvendig tilpasning til aksjeloven for slike selskaper anses normalt ikke som en realisasjon, se Prop. 78 LS (2010-2011) pkt. 11.5.

#### 2.2.2 Uregistrert andelslag/samvirkeforetak

Et andelslag med økonomisk virksomhet som ikke er registrert som samvirkeforetak, anses som et uregistrert aksjeselskap etter aksjelovens definisjon, jf. aksjeloven § 1-1 (2). Andelslag som ikke er registrert som samvirkeforetak og som heller ikke drives i samsvar med anerkjente samvirkeprinsipper, lignes etter reglene for aksjeselskaper, se sktl. § 10-1 (1), jf. § 2-2 (1) bokstav e). Om ligning av registrerte og uregistrerte samvirkeforetak, se emnet «Samvirkeforetak».

Andelslag som ikke er registrert som samvirkeforetak, kan omdannes til aksjeselskap ved at selskapet stiftes som aksjeselskap og vedtektene tilpasses aksjelovens eller allmenn-aksjelovens krav. Når omdanningen skjer innenfor gjeldende selskapsrettslige regler, innebærer dette i seg selv ingen realisasjon for foretaket eller andelseierne.

For at omdanningen ikke skal anses som realisasjon, må følgende vilkår være oppfylt

- eiendeler, rettigheter og forpliktelser i samvirkeforetaket/andelslaget må overføres i sin helhet til aksjeselskapet
- samvirkeforetaket/andelslaget må oppløses umiddelbart etter og i samme inntektsår som overføringen
- aksjeselskapet må stiftes med en aksjekapital som svarer til innskutt andelskapital i samvirkeforetaket/andelslaget
- samvirkeforetakets/andelslagets skattemessige verdier må videreføres i aksjeselskapet
- andelseiernes skattemessige verdier må videreføres på aksjene
- det må være er full kontinuitet på eiersiden
- omdanningen må gjennomføres innenfor rammen av gjeldende selskapsrettslige regler.

Se FIN 25. mars 1993 i Utv. 1993/500, FIN 9. januar 1998 i Utv. 1998/1395 og FIN 22. juni 1999 i Utv. 1999/1329, samt BFU nr. 94/2004, BFU nr. 100/2004 og BFU nr. 19/2010. Det kan ikke oppstilles krav om positiv skattemessig egenkapital i det nystiftede selskapet.

2.2.3 *Endring av ansvarsform for deltakerlignet selskap*  
Endring av ansvarsform i et deltakerlignet selskap fra en ansvarsform til en annen (ANS/DA/KS), uten annen endring av eierforholdet, anses ikke som en realisasjon og medfører ikke skattemessige konsekvenser, se FIN 18. januar 1993 i Utv. 1993/490 og FIN 18. april 1996 i 1996/817.

2.2.4 *Endring fra én type verdipapirfond til en annen*  
Endring av investeringstrategi i et verdipapirfond f. eks fra aksjefond til obligasjonsfond eller omvendt ved vedtektsendring vil ikke innebære overføring eller opphør av urealiserte gevinster, og anses ikke som realisasjon, se emnet pkt. 1.2.

2.2.5 *Omdanning fra AS til ASA og omvendt*  
Omdanning fra AS til ASA eller omvendt, etter asl./asal. § 15-1, anses ikke som realisasjon og medfører ingen skattemessige konsekvenser.

2.2.6 *Omdanning fra ASA til SE-selskap*  
Omdanning fra ASA til SE-selskap etter SE-loven § 6 anses ikke som realisasjon og medfører ingen skattemessige konsekvenser. Se også emnet «**Aksjeselskap mv. – allment**», pkt. 1.3.4.

### 2.3 *Inntekt frem til realisasjonstidspunktet*

Ved omdanninger som anses som realisasjon må det fastsettes en inntekt fra årets begynnelse frem til realisasjonstidspunktet.

### 2.4 *Gevinst-ltapsberegning hvor det foreligger realisasjon*

#### 2.4.1 *Vederlag*

Hvor det foreligger realisasjon må samlet vederlag settes til reell omsetningsverdi, se FIN 2. oktober 1985 i Utv. 1985/565. Verdiane av aksjene/andelene i det nye selskapet skal regnes med i vederlaget.

#### 2.4.2 *Fordeling av vederlaget*

Ligningsmyndighetene er ikke bundet av den fordeling som skattyterne har foretatt av det totale vederlag på de enkelte eiendeler, jf. lignl. § 8-1. Skattyter kan ikke velge å overføre enkelte eiendeler til full omsetningsverdi mens andre overføres til lavere verdi.

#### 2.4.3 *Tap*

Tap hos overdrager i forhold til ligningsmessig inngangsverdi på de enkelte eiendeler er bare fradragsberettiget dersom vederlaget for disse eiendelene er satt til reell omsetningsverdi. Tilsvarende gjelder for tap på positiv saldo.

## 3 Skattefri omdanning

### 3.1 *Generelt*

Skattefri omdanning kan foretas med hjemmel i sktl. § 11-20 eller etter samtykke fra FIN med hjemmel i sktl. § 11-22.

I følge sktl. § 11-22 kan det søkes Finansdepartementet om skattefritak ved realisasjon av eiendeler mv. som overføres til det omdannede selskapet, når realisasjonen er ledd i omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre den mer rasjonell og effektiv. § 11-22 behandles ikke nærmere her. Om FINs omtale av sin praksis etter skatteloven § 11-22, se Prop. 1 LS (2012-2013) pkt. 22.4.

Finansdepartementet har gitt forskrift til sktl. § 11-20 om at bestemte selskap eller foretak, på visse vilkår, kan omdannes skattefritt til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Med omdanning menes i følge FSFIN § 11-20-1 (1) endring av et selskaps eller foretaks juridiske form, der all virksomhet og det vesentligste av tilhørende eiendeler og gjeld i selskap eller foretak overføres til et nystiftet selskap som har en annen juridisk form.

### 3.2 Selskaper som omfattes

Fra og med 2012 kan følgende foretak etter FSFIN § 11-20-1 (2) omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten beskatning

- enkeltpersonforetak
- virksomhet drevet av kommune eller fylkeskommune
- interkommunalt selskap
- deltakerliknet selskap som omfattes av sktl. § 10-40 (herunder indre selskap, jf. FIN 20. januar 1997 i Utv. 1997/408)
- samvirkeforetak
- statsforetak

Videre kan to eller flere enkeltpersonforetak omdannes skattefritt til deltakerliknet selskap som omfattes av sktl. § 11-40, se FSFIN § 11-20-1 (3). Ett enkeltpersonforetak kan omdannes til et deltakerliknet selskap hvor eieren av enkeltpersonforetaket overfører virksomheten til selskapet for så umiddelbart å overføre eierandeler til en eller flere andre deltakere. Overføringen av andelene anses som en skattepliktig realisasjon. Se nærmere om nyetablering «Deltakerliknet selskap – nyetablering», pkt. 3.1.

Sameie omfattes ikke av reglene ovenfor. Når et «sameie» driver virksomhet er det reelt sett et selskap, og kan omdannes skattefritt til aksjeselskap, se FIN 22. oktober 1997 i Utv. 1998/96.

Med virkning fra 7. desember 2012 er det gitt hjemmel til å gi forskrift om at norskregistrert utenlandsk foretak skattepliktig etter sktl. § 2-2 (1) bokstav e kan omdannes til aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, se sktl. § 11-20 (1) bokstav g. Slik forskrift er ikke gitt ved avslutningen av redaksjonsarbeidet.

### 3.3 Omdanninger som ikke omfattes

Andre former for omdanning enn de som er nevnt ovenfor, kan ikke foretas etter disse reglene. Således kan for eksempel et aksjeselskap ikke omdannes skattefritt til enkeltpersonforetak eller til deltakerliknet selskap etter disse reglene. Det samme gjelder omdanning av deltakerliknet selskap til enkeltpersonforetak. Omdanning etter disse reglene kan heller ikke foretas for andre selskapslignende former enn de som er nevnt ovenfor. Dette gjelder for eksempel omdanning av sparebank eller gjensidig forsikringselskap til aksjeselskap.

Det er ligningsmyndighetene som skal vurdere om vilkårene for skattefri omdanning er oppfylt.

### 3.4 Krav til foretaket som overføres

Bare foretak som driver virksomhet, se emnet «Virksomhet – allment», kan omdannes skattefritt, se FSFIN § 11-20-1 (1) og § 11-20-2. 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, anses ikke å fylle vilkårene for å kunne foreta skattefri omdanning, se FINs kommentarer i Utv. 1991/419 flg.

### 3.5 Krav til det mottakende selskapet

#### 3.5.1 Formelle krav

Overføring må skje til et selskap som er lovlig stiftet i samsvar med reglene i aksjelovene eller selskapsloven. Selskapet må være nystiftet, jf. FSFIN § 11-20-1 (1), § 11-20-2 og § 11-20-3. For at et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap skal anses som nystiftet, må det ikke ha vært drevet aktivitet i selskapet før omdanningen gjennomføres, utover det å motta renter av kapitalen.

Overføringen gjennomføres ved at igangværende virksomhet med eiendeler og eventuell gjeld

- overføres til hel eller delvis dekning av aksjekapitalen (apportinnskudd) i det nystiftede selskapet, eller
- virksomheten med eiendeler og ev. gjeld overføres til et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er nystiftet med kontantinnskudd.

Skjer overføringen til et selskap som er nystiftet med kontantinnskudd og omdanningen skjer med virkning fra 1. januar i omdanningsåret, tillates det at deler av aktiviteten i den omdannede virksomheten overføres til selskapet fra begynnelsen av året, selv om den formelle overføringen av eiendeler og forpliktelser skjer noe senere.

### 3.5.2 *Selskapets kontorsted*

Det mottakende selskapet må være hjemmehørende i Norge. Det behøver ikke være hjemmehørende i samme kommune som det tidligere enkeltpersonforetak eller selskap.

### 3.5.3 *Eierforhold/stemmerett*

Ved omdanning av enkeltpersonforetak må den tidligere personlige eier av enkeltpersonforetaket tegne aksjer i selskapet tilsvarende verdien av aksjeinnskuddet og inneha en tilsvarende andel av stemmeretter, se FSFIN § 11-20-8 (1).

Ved omdanning av annen virksomhet enn enkeltpersonforetak, må omdanningen ikke medføre noen forskyvning av eierinteressene i selskapet. Aksjekapital og stemmeretter må fordeles i samsvar med hver enkelt deltakers eierandel eller tilsvarende rettigheter før overføringen, se FSFIN § 11-20-8 (2).

Ved omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap godtas det at aksjene som det deltakerlignede selskapet eventuelt erverver ved overdragelse av virksomheten til aksjeselskapet, eies av det deltakerlignede selskap i en interimperiode inntil det deltakerlignede selskap er selskapsrettslig avviklet og aksjene i det nye aksjeselskapet kan overføres til deltakerne. Se FIN 17. oktober 2007 i Utv. 2007/1576.

### 3.5.4 *Fordring på aksjonær/deltaker(ne)*

Selskapet må ikke ved omdanningen ha eller etablere fordring mot eierne av det omdannede foretak i strid med asl./asal. § 8-10.

### 3.5.5 *Aksjekapitalens/selskapskapitalens størrelse*

Aksjekapitalens pålydende i det nye selskapet må ikke settes høyere enn den laveste av følgende nettoverdier, se FSFIN § 11-20-3 (4)

- skattemessig egenkapital, basert på de skattemessige inngangsverdier for overførte eiendeler, eventuelle kontantinnskudd, negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo redusert med negativ saldo og positiv gevinst- og tapskonto, betinget avsatte gevinster mv., redusert med de overtatte gjeldsforpliktelser, (overtatt underskudd til fremføring skal ikke påvirke den skattemessige egenkapital, se FIN i Utv. 2000/1458), eller
- reell egenkapital, dvs. omsetningsverdien av eiendelene, redusert med de overtatte gjeldsforpliktelser

Overstiger reell egenkapital den skattemessige egenkapital, kan differansen ikke tilføres nominell aksjekapital, men behandles som overkurs. Se FIN 29. juli 1999 i Utv. 2000/1458.

Fra og med 1. januar 2012 må aksjekapitalen i private aksjeselskap (AS) være på minst kr 30 000. I allmenne aksjeselskap (ASA) må aksjekapitalen være på minst kr 1 000 000, jf. asl./asal. § 3-1 (1).

### 3.5.6 *Overgang til selskapsligning/deltakerligning*

Skattefri overgang til selskapsligning/deltakerligning kan bare finne sted fra 1. januar i et inntektsår, jf. FSFIN § 11-20-4.

Er selskapet stiftet og melding sendt Foretaksregisteret innen 1. juli, kan selskapsligning/deltakerligning gjennomføres med virkning fra 1. januar samme år. Forutsetningen er at det utarbeides næringsoppgave for selskapet fra 1. januar i omdanningsåret som inneholder inntektene og kostnadene vedrørende den overtatte virksomheten for hele

inntektsåret. Eiendeler og gjeld settes til verdien per 1. januar i omdanningsåret. Eiendeler og gjeld per 1. januar i omdanningsåret og som omfattes av omdanningen, skal føres i næringsoppgaven selv om de ikke er i behold ved stiftelsen av selskapet. Dersom det utbetales lønn er det et vilkår for aksjeselskap at selskapet har foretatt skattetrekk og beregnet arbeidsgiveravgift for lønnsutbetaling til eieren(e) senest fra 1. juli samme år. Det samme gjelder for eventuell lønn til kommandittist i nystiftet kommandittselskap.

Uttak av kontanter som knytter seg til opptjent overskudd i et enkeltpersonforetak fra før virkningstidspunktet for selskapsligning (1. januar i omdanningsåret) anses ikke som utbytte, men som tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital fra det nye aksjeselskapet. Dette forutsetter at tidligere opptjent overskudd er overført til selskapet ved omdanningen. Uttak av opptjent overskudd i perioden mellom virkningstidspunkt for selskapsligning og selskapsrettslig omdanningstidspunkt skal behandles som utdeling av skatterettslig utbytte fra aksjeselskapet dersom utdelingen ikke er behandlet som lønn.

Er selskapet stiftet etter 1. juli i inntektsåret kan det ikke foretas selskapsligning i vedkommende år hvis skattefri omdanning påberopes. Ved skattefri omdanning kan selskapsligningen først starte 1. januar året etter. Skattepliktig inntekt som oppbevares av aksjeselskapet i omdanningsåret skal i slike tilfeller lignedes hos eieren/deltakerne i det opprinnelige foretaket. Regnskapsmessig forutsettes det at inntekt som er innvunnet etter omdanningen vil være regnskapsført i aksjeselskapet. Den inntekten som er opptjent før stiftelsen av aksjeselskapet, vil regnskapsmessig bli tilordnet det opprinnelige foretaket og vil bli skattlagt på vanlig måte.

For den inntekten som regnskapsmessig skal tilordnes aksjeselskapet vil ligningen kunne gjennomføres ved at et beløp tilsvarende netto inntekt fra virksomheten som er bokført i aksjeselskapet overføres til den personlige næringsdrivende. Dette beløpet kostnadsføres i aksjeselskapet. Denne inntekten vil dermed bli ansett som virksomhetsinntekt for den personlige næringsdrivende, sammen med den inntekten som gjelder tiden før omdanningen. Se også FIN 18. november 2005 i Utv. 2005/1395.

### 3.5.7 Tidspunkt for start av selskapsligning/deltakerligning – avvikende regnskapsår

Hvis foretaket som skal omdannes har avvikende regnskapsår, må overgangen til selskapsligning skje ved starten av selskapets regnskapsår, jf. BFU nr. 40/2007.

Selskapet må være stiftet og melding sendt til Foretaksregisteret senest seks måneder etter oppstarten av selskapets regnskapsår, for at selskapsligning skal kunne gjennomføres fra begynnelsen av dette regnskapsåret.

For selskap med avvikende regnskapsår må selskapet ha foretatt skattetrekk og beregnet arbeidsgiveravgift for lønnsutbetaling til eieren(e) senest seks måneder etter oppstarten av selskapets regnskapsår. Åpningsbalansen i selskap med avvikende regnskapsår settes til verdien ved starten på selskapets regnskapsår i omdanningsåret av de eiendelene som overføres til selskapet.

Er selskapet stiftet senere enn seks måneder etter det avvikende regnskapsåret starter, kan selskapsligning først begynne ved starten av det neste avvikende regnskapsåret dersom skattefri omdanning påberopes. Om tilordning og beskatning av selskapets inntekt i omdanningsåret, se pkt. 3.5.6.

### 3.6 Overføring av aktivitet, driftsmidler og forpliktelser fra annet enn enkeltpersonforetak

Ved omdanning av annet foretak enn enkeltpersonforetak må aktivitet, driftsmidler og forpliktelser i den virksomhet som omdannes, i det vesentlige overføres til selskapet, jf. FSFIN § 11-20-5 (1). Rettigheter, eiendeler og forpliktelser som ikke kan overdras i uendret form fordi en kreditor, rettighetshaver eller kontraktspart motsetter seg dette, kreves ikke overført, så lenge det vesentligste av virksomheten blir overdratt, jf. Prop. 78 L (2010-2011) pkt. 11.5.

### 3.7 Overføring av virksomhet og eiendeler fra enkeltpersonforetak

#### 3.7.1 Hovedregel

Ved omdanning av enkeltpersonforetak er hovedregelen at aktivitet, driftsmidler og forpliktelser i det foretaket som omdannes i det vesentlige må overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-5 (1). Hvis det foreligger én virksomhet kan denne som hovedregel ikke splittes opp og omdannes til flere selskaper. Dette gjelder både omløpsmidler og anleggsmidler, og så vel materielle som immaterielle driftsmidler. Om unntak, se nedenfor.

Eiendeler som ikke er anskaffet som ledd i virksomheten eller er brukt i den, kan som hovedregel ikke overføres skattefritt.

Driver en skattyter flere atskilte virksomheter i et enkeltpersonforetak, kan han velge mellom å omdanne en eller flere av virksomhetene og beholde resten i personlig eie. Skal flere atskilte virksomheter omdannes, kan han velge mellom å omdanne alle virksomhetene til ett selskap eller omdanne hver virksomhet til egne selskaper.

#### 3.7.2 Fast eiendom

Fast eiendom som er eiendel i den overførte virksomheten, kreves ikke overført ved omdanningen, jf. FSFIN § 11-20-5 (4) bokstav a. Dette gjelder selv om driften av eiendommen isolert sett er så omfattende at driften anses som en egen virksomhet.

Dersom eiendommen likevel overføres, må dette gjelde hele eiendommen, eventuelt hele næringsseksjonen(e) av seksjonert bygg.

Er det flere faste eiendommer som anses som driftsmiddel i virksomheten, kan skattyteren velge å overføre noen eiendommer til aksjeselskapet og la de øvrige bli værende i personlig eie. Forutsetningen er at driften av de eiendommer som overføres vil inngå i en aktivitet som anses som virksomhet.

Ikke-seksjonert egen bolig i avskrivbart bygg skal overføres når bygget overføres. Dette gjelder til tross for at den ikke-seksjonerte bolig er skilt ut av saldoen. Tidligere egen bolig må tilføres saldoen.

Fast eiendom eller seksjon i bygning som hovedsakelig er brukt privat av eieren av personlig drevet virksomhet, f.eks. til bolig, fritidseiendom o.l., kan likevel ikke overføres i forbindelse med omdanningen, jf. FSFIN § 11-20-5 (4) bokstav c. Se nærmere om dette i [pkt. 3.7.5](#).

Fast eiendom som ikke overføres til det nye selskapet, kan beholdes i personlig eie eller sameie. Er eventuell utleie av eiendommen til selskapet og/eller andre å anse som egen virksomhet, kan eiendommen overføres skattefritt til et annet nystiftet selskap under forutsetning av at vilkårene for øvrig er oppfylt, se FSFIN § 11-20-5 (4) bokstav a annet og tredje punktum.

#### 3.7.3 Andel i selskap

Enkeltstående andeler i selskap som deltakerlignes kan ikke alene omdannes skattefritt til en annen selskapstype. Selskapsandeler som nevnt i sktl. 2-2 (2), kan bare overføres sammen med aktiv annen virksomhet, se FSFIN § 11-20-5 (2). 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.

#### 3.7.4 Finansielle eiendeler

Finansielle eiendeler eid i eller utenfor virksomhet kan eieren fritt velge å overføre til det nye selskapet, eller la være, se FSFIN § 11-20-5 (4) bokstav b. Kundefordringer tilknyttet den omdannede virksomheten må likevel overføres til det nye selskapet. Dette vil også gjelde bonusfond i pelsdynnæringen.

#### 3.7.5 Eiendeler brukt privat

Eiendeler hovedsakelig bestemt for privat bruk av eieren av personlig drevet virksomhet, eller som faktisk er brukt slik av ham, kan ikke overføres til det nye selskapet ved den skattefrie omdanningen, se FSFIN § 11-20-5 (4) bokstav c. Dette vil f.eks. gjelde enebolig, fritidseiendom, boligseksjon i bygning, bil som ikke er yrkesbil og fritidsbåt.



### 3.7.6 *Forpliktelser utenom pengegjeld*

Forpliktelser utenom pengegjeld må overføres til det nye selskapet ved skattefri omdanning, se FSFIN § 11-20-5. Dette vil f.eks. gjelde kontraktsforpliktelser til å levere varer/gjøre ferdig arbeid mv.

Eier(ne) kan etablere krav på selskapet i forbindelse med omdanningen.

### 3.7.7 *Pengegjeld*

Det er ikke stilt krav om at gjeldsposter (pengegjeld), herunder gjeld i fremmed valuta, skal overføres til det nye selskapet ved skattefri omdanning, se FSFIN § 11-20-5 (4) bokstav d. Eierne står fritt i å overføre hele eller deler av gjelden. For aksjeselskap må det ikke overføres mer gjeld enn at aksjelovenes krav til minimum aksjekapital oppfylles, jf. asl./asal. § 3-1 (1).

## 3.8 **Overføring av skatteposisjoner i det omdannede selskaplenkeltpersonforetak**

### 3.8.1 *Generelt*

Det overtakende selskap må videreføre uendret de skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres. Dette gjelder både for materielle og immaterielle eiendeler, herunder avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler. Overdragende foretaks øvrige skatteposisjoner overtas på samme måte uendret av overtakende selskap, se FSFIN § 11-20-6 (1).

### 3.8.2 *Opptjente inntekter og pådratte kostnader*

Opptjente ikke skattlagte inntekter og pådratte ikke fradragførte kostnader må overføres i den utstrekning postene kan henføres til den næring som overføres.

### 3.8.3 *Positiv saldo*

Aksjeselskapet/det deltakerlignede selskapet må per 1. januar i omdanningsåret opprette de samme saldoene som det omdannede enkeltpersonforetaket/selskapet hadde, jf. FSFIN § 11-20-6 (1) annet punktum.

### 3.8.4 *Gevinst- og tapskonto*

Gevinst- og tapskonto i det omdannede enkeltpersonforetak/selskap skal overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 (1) annet punktum.

### 3.8.5 *Negativ saldo*

Negativ saldo i det omdannede selskap/enkeltpersonforetak skal overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 (1) annet punktum.

### 3.8.6 *Tom positiv saldo*

Tom positiv saldo i det omdannede selskap/enkeltpersonforetak skal overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 (1) annet punktum.

### 3.8.7 *Varer*

Inngangsverdi for varelager per 1. januar settes til varelagerets skattemessige verdi på eier(ne)s hånd per 31. desember i året før omdanningsåret, jf. FSFIN § 11-20-6 (1) annet punktum. Se emnet «Varebeholdning».

### 3.8.8 *Betinget avsatt gevinst*

Betinget avsatt gevinst oppstått ved ufrivillig realisasjon av driftsmidler i den overførte virksomheten skal overføres til det nye selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 (1) annet punktum.

### 3.8.9 *Underskudd*

Tidligere års underskudd i det foretak som omdannes, er i enkeltpersonforetak tilordnet innehaver og i deltakerlignet selskap tilordnet deltaker personlig.

Underskuddet skal overføres til fremføring hos aksjeselskapet, men bare i den utstrekning underskuddet er oppstått i den omdannede virksomheten/selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 (3) annet punktum.

Om deling av underskudd, se FIN 28. juni 1987 i Utv. 1987/663. Det er ikke anledning til å velge å tilbakeføre underskudd i den omdannede virksomheten etter sktl. § 14-7 ved skattefri omdanning. Se for øvrig emnet «Underskudd».

#### **3.8.10 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 10. november 1994 i Utv. 1994/1437.

#### **3.9 Inngangsverdi og ervervstidspunkt for aksjer i det overtakende selskap**

Om inngangsverdi og ervervstidspunkt for aksjene i det overtakende selskap, se emnet «Aksjer – realisasjon», pkt. 6.18.

#### **3.10 Innbetalt aksjekapital og overkurs**

Om innbetalt aksjekapital og overkurs etter skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap, se emnet «Aksjer – utbytte», pkt. 8.4.7.

#### **3.11 Ubenyttet skjerming**

Ved omdanning fra samvirkeforetak og deltakerlignet selskap til aksjeselskap, skal ubenyttet skjerming som knytter seg til andelene, videreføres på aksjene i det overtakende selskap.

#### **3.12 Skatteplikt for annet vederlag enn aksjer og andeler**

Skattefritaket for omdanning omfatter ikke annet vederlag til eiere eller rettighetshavere i det overdragende selskapet enn aksjer og andeler i det overtakende selskapet, jf. FSFIN § 11-20-9.

#### **3.13 Avvikling av overdragende selskap**

Når omdanning innebærer at et selskap overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser til annet selskap, skal det overdragende selskap så langt som mulig oppløses og avvikles straks etter overdragelsen, se FSFIN § 11-20-10.

#### **3.14 Vedlegg til selvangivelsen**

Det nye selskapet må vedlegge selvangivelsen/selskapsoppgaven for omdanningsåret

- spesifisert oppgave over eiendeler, deres alder og tilstand, og over forpliktelser som overføres, jf. FSFIN § 11-20-5 (3)
- erklæring fra revisor om at overtatte eiendeler ikke er ført opp i selskapets balanse med høyere beløp enn omsetningsverdier, jf. FSFIN § 11-20-3 (3)
- dokumentasjon for at selskapet er meldt til Foretaksregisteret i Brønnøysund innen fristen, jf. FSFIN § 11-20-4

#### **3.15 Opphør av virksomhet**

En skattefri omdanning til aksjeselskap anses som opphør av den omdannede virksomheten for de tidligere næringsdrivende. Om plikt til å oppløse det overdragende selskap, se pkt. 3.13.

### 3.16 *Ansvar for et aksjeselskaps skatter*

De tidligere eiere er personlig solidarisk ansvarlig for de skatteforpliktelser som måtte oppstå hos aksjeselskapet som følge av at selskapet ikke oppfyller investeringsforpliktelsene vedrørende overførte avsetninger, jf. FSFIN § 11-20-11.

# Virksomhet – opphør av virksomhet

– Sktl. § 14-7.

## 1 Generelt

Spørsmålet om en virksomhet har opphørt har betydning i forhold til reglene om

- avskrivning av driftsmidler
- fradrag for driftskostnader, vedlikehold mv. på driftsmidler
- adgangen til å tilbakeføre underskudd

Nedenfor behandles ikke opphør i forbindelse med

- dødsfall, se emnet «Arvelater/etterlatte/dødsbo»
- likvidasjon av selskap, se emnene «Deltakerlignet selskap – oppløsning» og «Aksjeselskap mv. – allment»

Om opphør av skatteplikt til Norge, se pkt. 2.7 og emnene om utland.

Spørsmål i forbindelse med opphør av virksomhet kan være aktuelt ved ligning av enkeltpersonforetak, deltakerlignet selskap og selskap/innretning som er eget skattesubjekt.

## 2 Hva regnes som opphør

### 2.1 Generelt

Hvorvidt skattyter har opphørt med en virksomhet beror på en helhetsvurdering hvor det bl.a. tas hensyn til aktivitetsnivået, bruttoinntekt, om driftsmidlene er solgt, tatt ut, overført til annen virksomhet osv. Det anses ikke som opphør av virksomhet at skattyteren slutter å delta aktivt i driften, dersom han fortsatt er eier eller deltaker i virksomheten.

Driver skattyter flere virksomheter, gjelder reglene om opphør for den enkelte virksomheten. Det er derfor uten betydning om skattyter fortsetter med annen virksomhet. I noen tilfeller kan det være lett å avgjøre om det er to atskilte virksomheter, f.eks. når en tannlege også driver jordbruk. I andre tilfeller vil det være vanskeligere, f.eks. når skattyteren leier ut flere eiendommer. Slutter skattyteren med å drive f.eks. handel i egen forretningseiendom, men beholder eiendommen og leier ut lokalene, vil dette anses som opphør av handelsnæringen. Dette gjelder også om forretningseiendommen var driftsmiddel i handelsnæringen. Hvorvidt utleie av forretningseiendommen skal anses som virksomhet, må vurderes konkret. Generelt om når det foreligger én eller flere virksomheter, se emnet «Virksomhet – allment», pkt. 7.

Når skattyter driver en virksomhet ut året i år 1, og ikke driver virksomhet i år 2, anses virksomheten opphørt i år 1.

### 2.2 Realisasjon av del av virksomhet

- Ved realisasjon av del av virksomhet anses ikke virksomheten som opphørt når skattyter
- fortsatt driver videre den gjenværende del av virksomheten som enkeltpersonforetak, eller
  - overfører del av virksomheten til et deltakerlignet selskap hvor han selv er deltaker

### 2.3 Driftsomlegging

Hvorvidt en omlegging av driften er så omfattende at den tidligere virksomheten må anses som opphørt, må vurderes konkret.

## 2.4 Bortleie av driftsmidler mv.

Hvor skattyter leier bort driftsmidlene i en virksomhet til en annen som skal drive virksomhet, vil dette normalt anses som opphør av virksomheten for bortleieren. For eksempel kan drift av jordbruk anses opphørt når hele jordbruks eiendommen, og eventuelle driftsmidler bortforpaktes. Jordbruksvirksomheten skifter normalt karakter til utleie fra det tidspunkt forpakteren overtar driften. Er aktiviteten med utleien særlig omfattende, hvor besetning, maskiner og øvrige driftsmidler inngår i bortforpaktningen, kan utleien i seg selv etter omstendighetene anses som ny virksomhet.

## 2.5 Flytting av virksomhet

Flytting av virksomhet fra et lokale til et annet anses som hovedregel ikke som opphør av virksomhet. Se for øvrig LRD 18. november 1972 (Frostating) i Utv. 1972/657 og URD 12. januar 1978 (Halden byrett) i Utv. 1978/48.

## 2.6 Nedtrapping/avvikling av virksomhet

Avvikling av en virksomhet anses i utgangspunktet som et ledd i den virksomheten som skal avvikles. Det må aksepteres en rimelig avviklingsperiode. Det må vurderes konkret om den aktivitet som fortsetter etter at virksomheten er besluttet avviklet, er et ledd i avviklingsprosessen eller om den tidligere virksomheten skal anses avviklet og en annen virksomhet/aktivitet er satt i gang.

Se HRD i Utv. 2007/29 (Rt. 2006/1649) (Grenseveien 10 AS). (Retten kom til at det fortsatt forelå virksomhet etter at et engrosfirma overdro engrosvirksomheten og beholdt en spesialtilpasset driftsbygning og en tomt. Driftsbygningen ble leid ut til kjøper av virksomheten inntil den ble solgt to og et halvt år senere. Retten anså salget av den opprinnelige virksomheten å ha skjedd i to etapper.)

Se HRD i Utv. 2003/497 (Rt. 2003/293) (Skålevik Eiendomsselskap AS). (Retten kom til at selskap som drev utleie av eiendommer ikke hadde opphørt med næringen i forhold til den tidligere regelen om at fremførbart underskudd falt bort ved opphør av virksomhet. Dette gjaldt selv om selskapet en periode ikke hadde disponert eiendommer for utleie.)

Se LRD 27. januar 2003 (Agder) i Utv. 2003/299 (Trampolin). (Retten la til grunn at det måtte stilles beskjedne krav til aktivitet for å anse en virksomhet opprettholdt og at det måtte legges til grunn en romslig avviklingsperiode. Retten kom likevel til at virksomheten var opphørt.)

Se LRD 14. april 2009 (Borgarting) i Utv. 2009/772 (Infocus AS). (Retten bemerket at når det er aktiviteter etter at avviklingsbeslutning er fattet, må det foretas en konkret vurdering av når virksomheten reelt er opphørt. I denne saken gjenstod en rekke avviklingsoppgaver, bl.a. avvikling av ansettelsesforhold, avvikling av løpende kontrakter og salg av fysiske driftsmidler. Virksomheten ble derfor ikke ansett som opphørt i det år beslutning om avvikling ble fattet.)

Se LRD 13. mai 2011 (Borgarting) i Utv. 2011/1128 (West Wacker Holding Norway AS). (Retten bemerket at relevant næringsaktivitet i selskapene var opphørt i de nærmeste årene før fusjonen, og at aktiviteten i avviklingsperioden bare var knyttet til juridisk opprydding, finansdisposisjoner og/eller eierdisposisjoner med henblikk på den fremtidige fusjonen. Virksomheten ble av den grunn ansett opphørt før fusjonen fant sted.)

Se LRD 17. juni 2011 (Borgarting) i Utv. 2011/1161 (Comuniq AS). (Retten uttaler at virksomhetsbegrepet også omfatter aktiviteter som kan sees på som forutsetninger for hovedvirksomheten uten at de er en direkte del av denne, slik som å skaffe virksomheten nødvendige rammevilkår. Dette var tilfelle for Comuniq, som hadde arbeidet for at virksomheten fortsatt kunne drives videre i flere år. Siden det ikke var tale om illojale skattemessige disposisjoner stilles små krav aktivitetmessig for at virksomheten er i behold. Virksomheten ble derfor ikke ansett opphørt.)

Se BFU 24/2010. Skattedirektoratet kom til at skattyters virksomhet var under avvikling da en av fem utleieleiligheter ble solgt. Gevinst for leiligheten som ble solgt, skulle inngå i skattyters virksomhetsinntekt.

## 2.7 **Opphør av skatteplikt til Norge**

Opphør av skatteplikt til Norge vil ikke isolert sett føre til at virksomheten anses opphørt, se HRD i Utv. 1998/1 (Rt. 1997/1646) (Trigon). Imidlertid vil opphør av skatteplikt til Norge anses som opphør av virksomhet i forhold til sktl. § 14-7 (1), slik at underskudd kan tilbakeføres, se LRD 22. september 2004 (Gulating) i Utv. 2004/960 (Diffenbacher GmbH) og emnet «Underskudd», pkt. 6.3.

## 2.8 **Sammenhengende virksomhet**

Når to eller flere virksomheter blir drevet slik at de kan sies å utgjøre en felles driftsenhet, anses det å foreligge en sammenhengende virksomhet. Drives to virksomheter fullstendig uavhengig av hverandre, foreligger det ikke sammenhengende virksomhet, selv om begge virksomheter tilhører samme bransje. Se HRD i Utv. 2000/1530 (Rt. 2000/1729) (AS Dolsøy).

Når flere virksomheter drives som en sammenhengende virksomhet, vil virksomheten ikke anses som opphørt selv om en del av den sammenhengende virksomheten er opphørt. Se LRD 27. juli 1997 (Gulating) i Utv. 1997/992. (Den forretningsmessige og administrative samordning av driften gjorde det etter lagmannsrettens oppfatning mer nærliggende å anse utleie av to eiendommer som deler av samme virksomhet, enn som to atskilte virksomheter.)

## 2.9 **Midlertidig opphør**

Dersom det midlertidig ikke er drift i virksomheten ved årets utgang, må det vurderes konkret om dette skal behandles etter reglene om opphør av virksomhet. Dersom en virksomhet f.eks. er sesongbetont, eller ligger nede på grunn av sykdom, anses dette ikke som opphør av virksomhet, såfremt en kan regne med at virksomheten kommer i gang igjen innen rimelig tid. Har det midlertidige opphør medført at driftsinntektene for de 4-5 siste årene har vært kr 0, og det ikke har vært drift (aktivitet) i virksomheten tilsvarende antall år, vil en som utgangspunkt kunne gå ut fra at virksomheten er opphørt.

Om et tilfelle der det hadde vært aktivitet, men ikke inntekter, se HRD i Utv. 2003/497 (Rt. 2003/293) (Skålevik Eiendomsselskap AS). (Retten kom til at selskap som drev utleie av eiendommer ikke hadde opphørt med virksomheten i forhold til den tidligere regelen om at fremførbart underskudd falt bort ved opphør av virksomhet. Dette gjaldt selv om selskapet en periode ikke hadde disponert eiendommer for utleie.)

## 2.10 **Felles bedrift**

Bedrift drevet av bare en av ektefellene anses ikke som opphørt for vedkommende ektefelle selv om den annen ektefelle overtar driften alene. Det samme gjelder om en ektefelle trer ut av bedrift som tidligere har vært drevet i fellesskap. Dette kan stille seg annerledes hvor den ene ektefellen trer ut på grunn av separasjon eller skilsmisse.

## 2.11 **Overføring fra personlig foretak/deltakerlignet selskap til aksjeselskap**

Overføring av hele virksomheten fra personlig foretak eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap er opphør av virksomhet. Om behandling av slik overføring, se emnet «Virksomhet – omdanning/skifte av eierform».

## 2.12 **Oppløsning av aksjeselskap**

Senest ved oppløsning av aksjeselskap, jf. asl./asal. § 16-10, anses virksomheten som opphørt.

## 2.13 **Fusjon**

Ved skattefri fusjon av to eller flere selskaper anses ikke virksomheten som opphørt når denne drives videre i det fusjonerte selskapet.

## 2.14 **Fisjon**

Ved skattefri fisjon anses ikke virksomheten opphørt når minst et av selskapene overtar virksomheten eller deler av den.

## 2.15 Konkurs

Ved konkurs opphører virksomheten for konkursdebitor dersom virksomheten i sin helhet trekkes inn i konkursboet.

## 2.16 Akkord

Åpning av gjeldsforhandlinger/akkord anses ikke i seg selv for å være opphør av virksomheten.

## 2.17 Realisasjon av andel i deltakerlignet selskap

Realiserer en deltaker hele sin eierandel i et deltakerlignet selskap, se emnet «[Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel](#)», anses dette som opphør for vedkommende deltaker av den virksomheten som selskapet driver.

# 3 Betydning av opphør av virksomhet

## 3.1 Driftsmidler

### 3.1.1 Driftskostnader, vedlikehold mv.

Ved opphør av virksomhet faller adgangen til fradrag for driftskostnader, vedlikehold mv. på driftsmidler i den tidligere virksomheten bort, med mindre driftsmidlene brukes i inntektsgivende aktivitet utenom den opphørte virksomheten eller det påløper kostnader i påvente av salg for å sikre eller øke skattepliktig gevinst/reducere fradragsberettiget tap.

### 3.1.2 Avskrivninger

Ved opphør av virksomhet faller adgangen til å avskrive på driftsmidler i den tidligere virksomheten bort, med mindre driftsmidlene brukes i skattyterens inntektsgivende aktivitet utenom den opphørte virksomheten. Dette gjelder for alle typer driftsmidler. Det er likevel adgang til å avskrive tom positiv saldo etter opphør, se for øvrig emnet «[Driftsmidler – avskrivning på/inntektsføring av saldo](#)», pkt. 9.

Hvis skattyteren ikke driver virksomheten ut året, kan han ikke foreta saldoavskrivninger vedkommende inntektsår. Driver skattyter derimot virksomheten ut året, kan han kreve saldoavskrivning for dette året. For driftsmidler som avskrives lineært kan det foretas avskrivninger frem til opphørstidspunktet.

Det vil ikke være adgang til avskrivninger på driftsmidlene i en avviklingsperiode når driftsmidlene er tatt ut av bruk og driften definitivt er opphørt.

### 3.1.3 Oppgjør for saldoverdi

Opphøret fører i seg selv ikke til at det skal foretas noe oppgjør for driftsmidlenes reelle verdi i forhold til saldoverdien, verken ved tapsfradrag om saldoverdien er høyere enn reell verdi, eller ved gevinstbeskatning om saldoverdien er lavere enn den reelle verdi. Slikt oppgjør foretas først ved eventuell realisasjon eller uttak av driftsmidlet såfremt betingelsene for dette er til stede på det aktuelle tidspunkt.

Samlesaldoer i saldogruppe a-d og j, kan inneholde restbeløp som gjelder realiserte driftsmidler og som således representerer tap ved realisasjon som ikke er kommet til fradrag. Slikt ikke-fradragsført tap på realiserte driftsmidler utgjøres av differansen mellom saldoverdien og antatt gjenstående saldoverdi (avskrivningsgrunnlag) for de driftsmidler som finnes på saldoen ved opphøret. For den del av saldoverdien som gjelder ikke-fradragsført tap på realiserte driftsmidler kan avskrivningene fortsette etter opphøret. Skattyter må sannsynliggjøre at saldoen består av et slikt ikke-fradragsført tap, for eksempel ved hjelp av et fullstendig skatteregnskap for driftsmidlene eller ved en beregning som settes opp i ettetid som viser tap på det aktuelle driftsmidlet og etterfølgende nedskrivninger.

## 3.2 *Inntekts- /fradragsføring av negativ saldo, tom positiv saldo og gevinst- og tapskonto*

Opphør av virksomheten påvirker ikke plikten til å inntektsføre eller adgangen til å kostnadsføre

- negativ saldo

- tom positiv saldo, og/eller
  - gevinst og tapskonto
- etter de ordinære regler og satser.

En samlesaldo er ikke tom dersom det står igjen et driftsmiddel på saldoen ved opphørstidspunktet selv om driftsmidlets omsetningsverdi er lav i forhold til rest saldoverdi. Om adgangen til å splitte samlesaldoen og avskrive på den «tomme del» av den, se pkt. 3.1.3.

### **3.3 Realisasjon/uttak av driftsmidler etter opphør av virksomhet**

#### **3.3.1 Generelt**

Ved realisasjon/uttak av driftsmidler (i den tidligere virksomhet) i år etter opphør av virksomheten, skal det foretas et ordinært gevinst- og tapsoppgjør. Dette gjelder også for driftsmidler som inngikk på saldogruppe a-d og j.

Om skatteplikt ved uttak av driftsmidler, se emnet «**Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester**».

Ved slik realisasjon/uttak etter opphør av virksomhet gjelder ikke reglene om direkte inntektsføring av vederlag, nedskrivning av vederlag på saldo eller overføring av gevinst/tap til gevinst- og tapskonto. Gevinst eller tap inntekts- eller fradragsføres i det året 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 virksomheten, er det inngangsverdien på opphørstidspunktet som skal legges til grunn. Tas avskrivbart driftsmiddel i bruk i annen virksomhet eller inntektsgivende aktivitet, vil inngangsverdien for eventuelle avskrivninger være den tidligere saldoverdien uavhengig av mellomliggende reelle verdiforringelser. Stod driftsmidlet på samlesaldo med andre driftsmidler, må saldoverdien fordeles forholdsmessig på grunnlag av antatt omsetningsverdi for driftsmidlene ved opphøret.

### **3.4 Underskudd til fremføring/tilbakeføring**

Underskudd fra virksomhet som er opphørt kan fremføres på vanlig måte, jf. sktl. § 14-6 (1).

Ved opphør av virksomhet er det adgang til å tilbakeføre underskudd i inntil to år, jf. sktl. § 14-7 (1).

Se nærmere i emnet «**Underskudd**».

### **3.5 Bokføringsplikt og årsregnskapsplikt**

Om bokføringsplikt og årsregnskapsplikt, se emnet «**Regnskap – foretak med bokføringsplikt**» og emnet «**Regnskap – foretak med årsregnskapsplikt**».

### **3.6 Deltakerlignet selskap**

Om konsekvenser av opphør av virksomhet i deltakerlignet selskap, se emnet «**Deltakerlignet selskap – oppløsning**».

---

# Satser mv.



# Barnetrygdsatser og satser for kontantstøtte for 2012 og 2013

## Barnetrygd

Barnetrygdsatsene er uendret fra 2012 til 2013.

### Satser

Barnetrygden utgjør kr 970 per barn.

### Småbarnstillegg til enslig forsørger

Enslige forsørgere som fyller vilkårene for rett til utvidet stønad etter barnetrygdloven og full overgangsstønad etter folketrygdloven, og som har barn i alderen 0-3 år, har rett til småbarnstillegg på kr 660 per måned. Dette tillegget gis per enslig forsørger, uten hensyn til hvor mange barn i alderen 0 til 3 år vedkommende faktisk forsørger.

### Utvidet barnetrygd

Enslige forsørgere som oppfyller vilkårene for utvidet barnetrygd får barnetrygd for ett barn mer enn det faktiske antall barn man bor sammen med. Utvidet barnetrygd til enslig forsørger er på kr 970.

### Finnmarkstillegg

For de som bor i Finnmark eller i en av kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy eller Storfjord i Nord-Troms, er det et tillegg på kr 320 per barn per måned.

### Svalbardtillegg

For de som bor på Svalbard er det et tillegg på kr 320 per barn per måned.

## Kontantstøtte

Satsene for kontantstøtte ble endret med virkning fra 1. august 2012

### Kontantstøtte til og med juli 2012

Avtalt oppholdstid i barnehage per uke	Kontantstøtte i prosent av full ytelse	Per mnd
Ikke bruk av barnehageplass	100	kr 3 303
Til og med 8 timer	80	kr 2 642
9 til 16 timer	60	kr 1 982
17 til 24 timer	40	kr 1 321
25 til 32 timer	20	kr 661
33 timer eller mer	0	kr 0

### Kontantstøtte fra og med 1. august 2012

Avtalt oppholdstid i barnehage per uke	Kontantstøtte i prosent av full ytelse	Barn i alderen 13 – 18 måneder	Barn i alderen 19 – 23 måneder
Ikke bruk av barnehageplass	100	kr 5 000	kr 3 303
Til og med 19 timer	50	kr 2 500	kr 1 652
20 timer eller mer	0	kr 0	kr 0

# Folketrygd – Særfradrag

		2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Grunnbeløp i folketrygden	Per 31.12	56 861	58 778	60 699	62 892	66 812	70 256	72 881	75 641	79 216	82 122
	Gj.snitt:	55 964	58 139	60 059	62 161	65 505	69 108	72 006	74 721	78 024	81 153
Særtillegg per 31 121)	Enslig:	46 108	46 632	48 156	49 896	53 004	66 036	70 692	75 636	79 212	82 128
	Særtillegg når forsørget ektefelle er over 60 år:	90 216	93 252	96 300	99 780	106 008	132 084	141 384	151 284	158 436	164 244
	Særtillegg når forsørget ektefelle er under 60 år:	45 108	46 632	48 156	49 896	53 004	66 036	70 692	75 636	79 212	82 128
	Ektepar, begge har minstepensjon:	45 108	46 632	48 156	49 896	53 004	66 036	70 692	75 636	79 212	82 128
Minstepensjon/ enslig	Per 31 121)	101 964	105 408	108 852	112 788	119 820	136 296	143 568	151 272	158 424	164 256
	Gj.snitt:	100 356	104 260	107 704	111 476	117 476	130 804	141 144	148 704	156 040	162 312
Minstepensjon når pensjonister forsørger ektefelle over 60 år	Per 31 121)	175 500	181 416	187 344	194 124	206 232	237 468	250 704	264 744	277 260	287 436
	Gj.snitt:	172 732	179 444	185 368	191 864	202 196	227 056	246 292	260 064	273 088	284 044
Minstepensjon når pensjonister forsørger ektefelle under 60 år	Per 31 121)	130 392	134 796	139 200	144 240	153 228	171 420	180 012	189 096	198 036	205 320
	Gj.snitt:	128 336	133 328	137 732	142 560	150 232	165 356	177 148	186 068	195 056	202 892
Minstepensjon for hver ektefelle hvor begge har særtillegg	Per 31 121)	90 600	95 124	99 756	103 356	109 800	125 748	132 636	139 932	146 544	151 932
	Gj.snitt:	88 268	94 088	98 212	102 156	107 652	120 432	130 340	137 500	144 340	150 136
Særfradrag	§ 6-81:2)	18 360	18 360	18 360	19 368	19 368	19 368	19 368	19 368	32 004	32 004
	§ 6-80:	5 000	5 000	Opphevet	Opphevet	Opphevet	Opphevet	Opphevet	Opphevet	Opphevet	Opphevet
Barnpensjon jf. Folketrygdloven § 18-5 første ledd	For første barn per 31.12:	22 740	23 508	24 276	25 152	26 724	28 102	29 148	30 252	31 692	32 844
	For første barn gj.snitt:	22 384	23 252	24 020	24 860	26 200	27 644	28 799	29 844	31 212	32 460
	For hvert øvrige barn per 31.12:	14 220	14 700	15 180	15 720	16 704	17 564	18 216	18 912	19 800	20 532
	For hvert øvrige barn gj.snitt:	13 996	14 540	15 020	15 540	16 376	17 277	17 999	18 680	19 504	20 288

1) Månedsbeløp x 12

2) Gjelder fra og med inntektsåret 2011 ikke for mottakere av alderspensjon.

# Skatte- og avgiftssatser

## Forskuddspliktige skattytere

### Skatte- og avgiftssatser

			2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
Personfradrag	Kl.	1	37 000	38 850	40 800	42 210	43 600	45 350	47 150	
		2 <sup>3)</sup>	74 000	77 700	81 600	84 420	87 200	90 700	94 300	
Finnmarksfradrag	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	
Inntektskatter / Avgifter / Prosentatser	Kommunal- og fylkeskommunal skatt <sup>1)</sup>		14,95	14,7	15,45	15,45	13,95	14,25	14,25	
	Felleskatt til staten <sup>2)</sup>		13,05	13,3	12,55	12,55	14,05	13,75	13,75	
	Toppskatt Klasse 0, 1 og 2	9 %, av inntekt som overstiger: <sup>4)</sup>		400 000	420 000	441 000	456 400	471 200	490 000	509 600
		12 %, av inntekt som overstiger:		650 000	682 500	716 600	741 700	765 800	796 400	828 300
	Trygdeavgift	Prosentats	Lav sats	3,0	3,0	3,0	3,0	4,7	4,7	4,7
			Mellomsats	7,8	7,8	7,8	7,8	7,8	7,8	7,8
			Høy sats	10,7	11	11	11	11	11	11
	Arbeidsgiveravgift	Sone:	I	14,1	14,1	14,1	14,1	14,1	14,1	14,1
			Ia <sup>5)</sup>	10,6/14,1	10,6/14,1	10,6/14,1	10,6/14,1	10,6/14,1	10,6/14,1	10,6/14,1
			II	10,6	10,6	10,6	10,6	10,6	10,6	10,6
III			6,4	6,4	6,4	6,4	6,4	6,4	6,4	
IV			5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	
IVa			7,9	7,9	7,9	7,9	7,9	7,9	7,9	
V	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		

1) De enkelte kommunestyre kan vedta lavere sats for både skatt av inntekt og formue. Fylkestingene kan vedta en lavere sats for inntektsskatten. Alle landets kommuner og fylker anvender for tiden høyeste sats.

2) For personlige skattytere i en kommune i Finnmark eller i kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, er satsen for fellesskatt til staten for 2007 9,55 %. For 2008 er satsen 9,8 %. For 2009 og 2010 er satsen 9,05 %. For 2011 er satsen 10,55 %. For 2012 og 2013 er satsen 10,25 %.

3) Ektefeller som ligned under ett for begge samlede formue og inntekt, skal ha klassefradrag og ev. finnmaksfradrag i klasse 2. Andre personlige skattytere skal ha et klassefradrag og ev. finnmaksfradrag i klasse 1. Enslig skattyter med omsorg for barn som ikke hadde fylt 18 år ved utgangen av inntektsåret, eller hadde eldre barn som han virkelig forsørget, skulle fram til og med inntektsåret 2012 også ha klassefradrag og ev. finnmaksfradrag i klasse 2. Fra og med inntektsåret 2013 er klassefradrag i klasse 2 for enslige forsørgere falt bort, og erstattet med et særfradrag for enslige forsørgere, se emnet «Særfradrag - enslig forsørgere».

4) Personlig skattepliktige i en kommune i Finnmark eller i en kommune i Nord-Troms fylke, skal svare toppskatt med 7 % i trinn 1 for inntektsårene 2007 – 2013.

5) Sone Ia skal det betales arbeidsgiveravgift med en sats på 10,6 % inntil differansen mellom det foretaket faktisk betaler i arbeidsgiveravgift og det foretaket ville ha betalt i arbeidsgiveravgift med en sats på 14,1 %, er lik fribeløpet. I 2007 var fribeløpet kr 530 000 med unntak for transportforetak. Fra og med 2008 er fribeløpet kr 530 000 per foretak, med unntak for veitransportforetak hvor fribeløpet er kr 265 000.

## Skatte- og avgiftssatser (forts.)

				2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
Formueskatt	Kommune <sup>1)</sup>	Kl. 1	Fribeløp	220 000	350 000	470 000	700 000	700 000	750 000	870 000	
			0,7 % over	220 000	350 000	470 000	700 000	700 000	750 000	870 000	
		Stat	Kl. 26)	Fribeløp	440 000	700 000	940 000	1 400 000	1 400 000	1 500 000	1 740 000
				0,7 % over	440 000	700 000	940 000	1 400 000	1 400 000	1 500 000	1 740 000
	kl. 0 og 1		Fribeløp	220 000	350 000	470 000	700 000	700 000	750 000	870 000	
			0,2 % opptil	540 000	540 000						
			0,4 % over	540 000	540 000	470 000	700 000	700 000	750 000	870 000	
	kl. 27)		Fribeløp	440 000	700 000	940 000	1 400 000	1 400 000	1 500 000	1 740 000	
		0,2 % opptil	1 080 000	1 080 000							
		0,4 % over	1 080 000	1 080 000	940 000	1 400 000	1 400 000	1 500 000	1 740 000		
	Boligspareordning for ungdom (BSU) <sup>8)</sup>	Prosentats			20	20	20	20	20	20	20
		Maks.sparebeløp			15 000	15 000	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000
		Maks. skattefradrag			3 000	3 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000

6) Tallene i rubrikken for klasse 2 gjelder bare for ektefeller som lignes under ett for begge formue.

7) Tallene i rubrikken for klasse 2 gjelder bare for ektefeller som lignes under ett for begge formue.

8) Hver person som fyller 33 år i inntektsåret eller som er yngre, kan opprette egen sparekontrakt med sparegrense som fra og med inntektsåret 2009 er kr 20 000. Skattefradraget er 20 % av innbetalt sparebeløp. Sparebeløp fra barn som lignes under ett med foreldre, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignes særskilt for barnet. For ektefeller som lignes under ett gjelder beløpsgrensen for hver av dem.

# Nyttige lenker

## **Takseringsreglene**

Forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved ligningen for inntektsåret 2012, fastsatt av Skattedirektoratet 22. november 2012 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7-1 og Finansdepartementets delegeringsvedtak 22. januar 1982, finnes bl.a. på [skatteetaten.no/takseringsreglene](http://skatteetaten.no/takseringsreglene) og på [lovdata.no](http://lovdata.no)

## **Avstandstabeller**

Internettadresse til bl.a. ruteplanlegger, utviklet av Statens kartverk og Statens vegvesen, er [visveg.no](http://visveg.no)

## **Bilpriser**

Finnes på skatteetatens internettside, [skatteetaten.no/listepris](http://skatteetaten.no/listepris)

## **Skattedirektoratets skjemaer**

Finnes på skatteetatens internettside, [skatteetaten.no/skjemaer](http://skatteetaten.no/skjemaer)

# Lov- og forskriftsregister

Lov- og forskriftsregisteret er bygget opp slik at det henvises til de bestemmelsene som er tatt med under overskriften til det enkelte emnet. Sidetallet som det vises til er den første siden i det enkelte emnet. Forskrifter og øvrige bestemmelser er sortert kronologisk under den aktuelle hjemmelsloven.

## Lover

### Lov 21. februar 1930 om skifte (skifteloven)

- § 35 128
- § 88 128

### Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m.v. 1290

### Lov 12. mai 1961 nr. 2 om opphavsrett til åndsverk m.v. (åndsverkloven) 934

### Lov 22. juni 1962 nr. 8 om Stortingets ombudsmann for forvaltningen (sivilombudsmannsloven) 890

### Lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven)

- § 9 128
- § 10 128
- § 11 A 53, 128

### Lov 25. juni 1965 nr. 1 om forpakning (forpakningslova) 712

### Lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering

- § 13 1168

### Lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv (arveloven)

- § 8 128
- § 9 128
- § 18 128
- § 28 b 128
- § 28 c 128
- § 28 g 128
- § 36 128

### Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane

- § 8 764

### Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petrskatteloven) 1373

- § 1 1114
- § 2 1114

### Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

- § 1-1 945
- § 3-3 603
- § 3-4 672, 1168
- § 3-5 1441
- § 3-5 872
- § 3-6 872
- § 3-7 397
- § 3-7 nr. 4 1034
- § 3-8 1251
- §§ 3-9 til 3-11 382, 397
- § 3-12 1441
- § 3-13 1168
- § 3-13 nr. 2 671
- § 3-13 nr. 5 671
- § 3-13 nr. 6 671
- kap. 3A 184
- kap. 4 880, 1034
- § 4-4 nr. 1 243
- § 4-4 nr. 3 271
- § 4-4 nr. 5 68
- § 4-7 nr. 7 540
- § 4-7 nr. 8 540
- § 4-9 271, 283
- § 4-12 1223
- § 4-13 947
- § 6-1 872
- § 6-2 806
- § 6-2 nr. 1 1054
- § 6-2 nr. 1 b 565, 622, 1254
- § 6-2 nr. 1 f og k 149
- § 6-2 nr. 1 i 510
- § 6-3 nr. 5 897
- § 6-3 872
- § 6-4 nr. 2 bokstav b 897
- § 6-4 872
- § 6-5 872
- § 6-6 560
- § 6-6 b 249

§ 6-6 872  
 § 6-6 f 903  
 § 6-7 560, 565  
 § 6-7 (2) 903  
 § 6-7 872  
 § 6-8 872  
 § 6-9 872  
 § 6-10 872  
 § 6-10A 872  
 § 6-11 806, 872  
 § 6-13 872  
 § 6-14 nr. 2 510  
 § 6-14 872  
 § 6-16 806  
 § 6-16 (1) c 903  
 § 6-17 nr. 3 806  
 § 8-1 1223  
 § 8-2 1223  
 § 8-2 nr. 1 1039  
 § 8-2 nr. 3 1039  
 § 8-3 1441  
 § 8-6 805  
 § 8-8 671, 1168  
 § 8-10 540  
 § 8-11 764  
 § 9-1 382  
 §§ 9-2 til 9-4 397  
 §§ 9-5 til 9-11 382  
 § 9-5 nr. 6 1441  
 § 9-5 nr. 8 413  
 § 9-6 nr. 6 926  
 § 9-6 890  
 § 9-7 1441  
 § 9-8 nr. 1 397  
 § 9-9 nr. 4 1441  
 § 9-10 1200  
 § 9-11 408  
 § 9-12 1112  
 § 9-12 449  
 kap. 10 1200  
 § 10-1 573  
 § 10-2 nr. 2 1441  
 § 10-5 nr. 2 1441  
 § 10-6 872, 947  
 § 10-8 806, 872  
 § 11-1 890

**Lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven)**

§ 25 644  
 § 52 644

**Lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven) 267**

**Lov 21. juni 1985 nr. 83 ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) 267**

§ 1-2 (1) bokstav g 283  
 kap. 3 283

**Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven)**

§ 31 128  
 § 42 128  
 § 58 128  
 § 59 128

**Lov 17. juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner (gjeldsordningsloven)**

§ 4-12 644  
 § 5-4 644

**Lov 27. desember 1992 nr. 109 om gjennomføring av norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) mv. (EØS-loven) 453**

**Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svbsktl.) 689, 1123**

**Lov 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen 689**

**Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)**

§ 1-5 367  
 § 1-10 1471  
 kap. 2 926  
 kap. 3 926  
 § 3-15 (4) 526  
 § 3-15 (5) 526  
 kap. 23 88, 109, 123, 926  
 § 23-2 (10) 413  
 § 23-3 (2) nr. 2 c 510  
 § 23-3 (2) nr. 2 e 149  
 § 23-5 510  
 kap. 24 109, 123  
 § 24-3 (5) 184  
 § 24-4 1200  
 § 25-4 367

**Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) og lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)**

kap. 2 615

kap. 7 952  
 kap. 10 615  
 kap. 13 604, 615  
 kap. 14 493, 504

**Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap  
 m.v. (regnskapsloven) 950**

§ 6-2 A I 343

**Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og  
 revisorer (revisorloven) 952**

**Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av  
 formue og inntekt (skatteloven)**

§ 2-1 1280  
 § 2-1 (7) 543, 1359  
 § 2-1 (8) 1368  
 § 2-1 (10) 1368  
 § 2-2 59, 1280  
 § 2-2 (1) d 1024  
 § 2-2 (1) e 1460  
 § 2-2 (1) g 764  
 § 2-2 (1) h nr. 2 646  
 § 2-2 (1) h nr. 3 128, 748  
 § 2-2 (2) 267, 271  
 § 2-2 (3) 267, 271  
 § 2-2 (6) 543  
 § 2-3 (1) 59  
 § 2-3 (1) a 543  
 § 2-3 (1) b 543  
 § 2-3 (1) g 1368  
 § 2-3 (1) h 1045, 1114  
 § 2-3 (3) 11  
 § 2-3 (3) 1373  
 § 2-5 764  
 § 2-5 (1) b 11  
 § 2-5 (1) d 543  
 § 2-5 (2) b 543  
 §§ 2-10 til 2-13 367  
 § 2-10 1019  
 § 2-11 1019  
 § 2-12 740  
 § 2-12 b 896  
 § 2-13 (2) 382, 397  
 § 2-14 145, 1019  
 § 2-15 128, 441, 740, 1019  
 § 2-15 (2) 543  
 § 2-16 367  
 § 2-20 437, 444  
 § 2-30 (1) 1076  
 § 2-31 543  
 § 2-32 543, 1076  
 § 2-33 543  
 § 2-33 (1) 646, 748  
 § 2-35 543  
 § 2-35 (2) 1123  
 § 2-35 (2) b 1362

§ 2-36 (1) 6, 59, 543  
 § 2-36 (1) c 1460  
 § 2-36 (2) 59, 543, 646, 748, 1024  
 § 2-36 (3) 1368  
 § 2-36 (4) 1045  
 § 2-37 (1) 1290  
 § 2-37 (4) 1380  
 § 2-38 11, 30, 59, 271, 467, 764, 1024,  
 1158, 1423, 1460  
 §§ 3-1 til 3-4 1088  
 § 3-1 256, 825  
 § 3-1 (2) 896  
 § 3-1 (3) 367  
 § 3-1 (7) 491, 1118  
 § 3-1 (8) 1045  
 § 3-1 (9) 896  
 § 3-2 59, 748  
 § 3-3 (2) f 691, 1094  
 kap. 4 543  
 § 4-1 163, 198  
 § 4-1 (1) 640  
 § 4-2 530  
 § 4-2 (1) 1013  
 § 4-2 (1) a 474, 565, 571  
 § 4-2 (1) c 565, 571, 622, 903, 906, 909,  
 914, 1254  
 § 4-2 (1) e – g 576, 794, 871  
 § 4-2 (1) h 691  
 § 4-2 (2) 565  
 § 4-3 640, 1013  
 § 4-3 (1) a 474  
 § 4-3 (1) c 622, 1254  
 § 4-3 d 998  
 § 4-3 (1) c 914  
 § 4-4 1463  
 § 4-10 198, 247  
 § 4-10 (2) 188  
 § 4-11 198  
 § 4-11 (1) 691, 897  
 § 4-11 (2) 1094  
 § 4-11 (3) 956  
 § 4-12 6  
 § 4-12 (6) 1460  
 § 4-13 6  
 § 4-14 1456  
 § 4-15 530, 1456  
 § 4-16 560  
 § 4-17 691, 794, 1438, 1484  
 § 4-19 691  
 § 4-20 (1) b 265, 602, 654  
 § 4-22 145  
 § 4-30 640  
 § 4-31 640  
 § 4-40 267, 271  
 § 4-41 267, 283  
 § 4-50 1013



- § 4-51 6, 30  
 kap. 5 87  
 § 5-1 195, 204, 644, 860, 906, 909, 1120, 1243  
 § 5-1 (1) 622, 914  
 § 5-1 (2) 11, 356, 465, 474, 485, 486, 654  
 § 5-1 (3) 991  
 § 5-2 184, 1423  
 § 5-3 1272  
 §§ 5-10 til 5-14 919  
 § 5-10 204, 449, 476, 590  
 § 5-10 a 937, 1116  
 § 5-10 c 1250  
 § 5-10 c nr. 4 571  
 § 5-10 d 1112, 1194  
 § 5-10 e 1054  
 § 5-11 168, 522, 590, 799, 860, 967, 1114, 1267, 1277  
 § 5-11 (2) 835  
 § 5-11 (2) 849  
 § 5-12 204, 860, 1114  
 § 5-12 (4) 815  
 § 5-12 (5) 377  
 § 5-12 (6) 565  
 § 5-12 (6) 906, 909  
 § 5-13 173  
 § 5-13 (1) 860  
 § 5-14 (1) 4  
 § 5-14 (3) 476  
 § 5-15 (1) 1250  
 § 5-15 (1) a 1054, 1112  
 § 5-15 (1) a nr. 1 1070  
 § 5-15 (1) b 1240  
 § 5-15 (1) d 586, 1368  
 § 5-15 (1) e 1045, 1114  
 § 5-15 (1) e nr. 1 510, 860  
 § 5-15 (1) f 586  
 § 5-15 (1) g 644  
 § 5-15 (1) h 1054  
 § 5-15 (1) i 1087  
 § 5-15 (1) i 1196  
 § 5-15 (1) j 937, 1116  
 § 5-15 (1) j nr. 1 794  
 § 5-15 (1) j nr. 4 571  
 § 5-15 (1) j nr. 6 195  
 § 5-15 (1) k 1054  
 § 5-15 (1) l 204, 586  
 § 5-15 (1) m 1054  
 § 5-15 (1) n 204  
 § 5-15 (2) 127, 1267  
 § 5-20 (1) b 991, 1456  
 § 5-20 (1) c 871  
 § 5-20 (1) d 871, 1013  
 § 5-20 (2) 560  
 § 5-20 (3) 173, 204, 628, 1013  
 § 5-21 (1) 654  
 § 5-21 (2) 560  
 § 5-22 991  
 § 5-30 1471  
 § 5-30 (1) 11, 356  
 § 5-30 (2) 11, 356, 465, 474, 485, 486  
 § 5-30 (4) 906, 909  
 § 5-31 a 1240  
 § 5-31 c 577  
 § 5-40 909, 914, 919  
 § 5-40 (1) 128  
 § 5-40 (2) 622  
 § 5-40 (3) 565, 903  
 § 5-40 (4) 903  
 § 5-41 565  
 § 5-42 449, 1250, 1254  
 § 5-42 a 628, 1054, 1116  
 § 5-42 c 628, 1116  
 § 5-42 d 748  
 § 5-42 e 1240  
 § 5-43 (1) 1240  
 § 5-43 (1) d 1250  
 § 5-43 (1) e 1250  
 § 5-43 (1) g 1054, 1250  
 § 5-43 (1) h 1254  
 § 5-43 (1) i 1070  
 § 5-43 (1) j 1070  
 § 5-43 (2) 1250  
 § 5-50 1196  
 § 5-50 (3) 128, 437, 628  
 § 5-60 991  
 kap. 6 87, 757  
 § 6-1 164, 243, 455, 524, 737, 752, 825, 967, 1118, 1120, 1247, 1267  
 § 6-1 (1) 914  
 § 6-1 341  
 § 6-2 1158  
 § 6-2 (1) 11, 356, 465, 474, 485, 486  
 § 6-2 (2) 530  
 § 6-3 1258  
 § 6-3 (2) 528  
 § 6-3 (3) 528  
 § 6-3 (4) 535, 1155  
 § 6-10 312, 319  
 § 6-10 (3) 343  
 § 6-11 243, 1445  
 § 6-12 164, 173  
 § 6-13 522, 799, 825, 828, 835, 967, 1118  
 § 6-13 (1) 833  
 § 6-14 377  
 § 6-15 243, 1380  
 § 6-16 128, 437  
 § 6-17 1013  
 §§ 6-18 til 6-20 752  
 § 6-19 (2) 956

- § 6-21 990, 1009  
§ 6-22 1253  
§ 6-24 1247  
§ 6-25 576, 1185  
§§ 6-30 til 6-32 853  
§ 6-30 455, 524, 735  
§ 6-30 (1) 522, 835  
§ 6-30 (2) 571  
§ 6-30 (1) 849  
§ 6-31 (1) d 149  
§ 6-31 (2) 794  
§ 6-32 (2) 1070  
§ 6-32 (4) 1359  
§ 6-40 998, 1463  
§ 6-40 (8) 1185  
§ 6-41 243, 622, 628, 712, 914, 1013, 1254  
§ 6-42 628  
§ 6-43 1267  
§ 6-44 828, 967, 979  
§ 6-46 906, 909  
§ 6-47 906, 909  
§ 6-47 (1) bokstav c 903  
§ 6-47 (1) d 571  
§ 6-47 (1) e 571  
§ 6-47 (2) 560, 565  
§ 6-48 535  
§ 6-49 145  
§ 6-50 628  
§ 6-51 535  
§ 6-60 510  
§ 6-61 1045  
§ 6-70 828, 835, 1045, 1373  
§ 6-70 849  
§ 6-71 1373  
§ 6-81 1155  
§ 6-82 1155  
§ 6-85 1155, 1359  
§ 6-90 528  
§ 6-90 (1) b 1258  
§ 6-90 (2) 956  
§ 6-90 (3) 367  
§ 6-90 (4) 367, 1258  
§ 6-92 1359  
kap. 7 209, 220, 243, 247  
§ 7-1 691  
§ 7-1 (1) b 188  
§ 7-3 59, 188  
§ 7-10 691  
§ 8-1 (1) a 83, 897, 956  
§ 8-1 (1) b 510  
§ 8-1 (1) c 691  
§ 8-1 (1) d 691  
§ 8-1 (2) 897  
§ 8-1 (3) 691  
§ 8-1 (4) 83, 691  
§ 8-1 (5) 691, 715  
§ 8-1 (6) 956  
§ 8-1 (7) 491  
§ 8-1 (8) 491, 956  
§ 8-1 (9) 622, 691  
§ 8-1 (10) 691  
§ 8-2 1094  
§ 8-3 956  
§ 8-6 444, 510  
§§ 8-10 til 8-20 945  
§ 8-18 (3) 68  
kap. 9 356  
§ 9-2 938, 1158  
§ 9-2 (1) a 444  
§ 9-2 (1) c 152  
§ 9-2 (1) e 1013  
§ 9-2 (1) h 11  
§ 9-2 (2) 1013  
§ 9-2 (3) b 128  
§ 9-2 (3) c 128  
§ 9-2 (3) h 748  
§ 9-3 (1) a 184, 602, 654  
§ 9-3 (1) b 1433  
§ 9-3 (1) c 530, 1456  
§ 9-3 (2) 223  
§ 9-3 (3) 223  
§ 9-3 (4) 223  
§ 9-3 (6) 720  
§ 9-3 (7) 764, 1013  
§ 9-3 (8) 223, 720, 1243  
§ 9-3 (8) b 1013  
§ 9-3 (8) c 1013  
§ 9-3 (8) d 1013  
§ 9-4 11, 223, 465, 474, 485, 486, 530, 1158, 1433  
§ 9-4 (1) 602, 654, 720, 1456  
§ 9-5 223  
§ 9-6 657, 1013  
§ 9-7 53, 128, 223, 441, 657  
§ 9-8 223, 657  
§ 9-9 1433  
§ 9-10 467, 476  
§ 9-11 1463  
§ 9-12 1463  
§ 9-13 720  
§ 9-14 504, 615  
§ 9-14 1408  
§ 10-1 59  
§ 10-1 (1) 1024  
§ 10-1 (2) 188  
§ 10-1 (3) 1460  
§§ 10-2 til 10-4 68  
§ 10-5 78  
§ 10-6 1460  
§§ 10-10 til 10-13 30  
§ 10-10 1463

- § 10-10 (3) 1460  
 § 10-11 204, 1463  
 § 10-11 (1) 1460  
 § 10-11 (2) 815  
 § 10-11 (6) 1024  
 § 10-11 (8) 1024  
 § 10-13 1463  
 §§ 10-30 til 10-37 11  
 § 10-30 (1) 1460  
 § 10-32 (2) 657  
 § 10-33 53  
 § 10-37 (3) 1405  
 §§ 10-40 til 10-48 267  
 § 10-40 271  
 § 10-40 (2) 764  
 § 10-41 271  
 § 10-42 302, 815  
 § 10-43 283  
 § 10-44 288, 291, 296  
 § 10-45 271, 288, 291  
 § 10-46 53  
 § 10-48 302  
 § 10-50 1024  
 § 10-70 1362  
 § 10-71 59, 1405  
 §§ 11-1 til 11-3 604, 615  
 § 11-1 493, 504  
 §§ 11-4 til 11-10 493  
 § 11-4 504  
 § 11-5 504  
 § 11-6 604, 615  
 § 11-7 504, 604, 615  
 §§ 11-9 til 11-10 604, 615  
 § 11-11 504  
 § 11-20 1487  
 § 11-21 72  
 kap. 12 417  
 §§ 12-1 til 12-3 916  
 § 12-1 924  
 § 12-2 a – e 919  
 § 12-2 b 906, 909, 1070  
 § 12-2 bokstav d 903  
 § 12-2 e 909  
 § 12-2 f 918  
 § 12-2 h – i 919  
 § 12-3 919  
 § 12-10 1471  
 § 13-1 1223  
 kap. 14 1180  
 § 14-1 1185  
 § 14-1 (2) 1359  
 § 14-2 356, 1185  
 § 14-2 (2) 624  
 § 14-2 (3) 1423  
 § 14-3 449, 1180  
 § 14-3 (1) 1254  
 § 14-3 (2) 794  
 § 14-3 (4) 1359  
 § 14-4 1185  
 § 14-5 1185  
 § 14-5 (2) 1438, 1484  
 § 14-5 (3) 1484  
 § 14-5 (4) 530  
 § 14-5 (5) 1433  
 § 14-6 1258  
 § 14-6 (3) 748  
 § 14-6 (4) 1094  
 § 14-7 1258, 1496  
 § 14-7 (3) 1094  
 §§ 14-20 til 14-23 1185  
 § 14-20 991, 998  
 § 14-20 (3) 1180  
 § 14-21 560  
 § 14-22 897  
 § 14-23 991, 998, 1456  
 § 14-24 1463  
 § 14-25 1362  
 § 14-26 1405  
 § 14-27 504  
 § 14-27 1408  
 §§ 14-30 til 14-48 319  
 § 14-40 312  
 § 14-40 (2) 341  
 § 14-40 (3) 341  
 § 14-41 (1) c 164  
 § 14-41 (1) d 164  
 § 14-41 (1) g 764  
 § 14-41 (1) j 1445  
 § 14-41 j 319  
 § 14-42 (2) 657  
 § 14-42 (2) a 1240  
 § 14-43 312  
 § 14-43 (1) c 164  
 § 14-43 (1) d 164  
 §§ 14-44 til 14-48 636  
 § 14-44 356, 444  
 § 14-44 (1) 184, 1240  
 § 14-44 (2) 184  
 § 14-44 (4) 152  
 § 14-44 (5) 184, 1423  
 § 14-44 (6) 720  
 § 14-48 271  
 § 14-48 (1) 128  
 § 14-48 (2) 291  
 § 14-48 (3) 1359  
 § 14-50 312, 343, 1013  
 § 14-52 312, 636, 1243  
 §§ 14-60 til 14-66 350  
 § 14-70 152, 636  
 § 14-70 (6) 956  
 § 14-71 152  
 § 14-72 152, 636

§ 14-80 934  
 § 14-81 1094  
 § 14-82 956  
 § 14-90 1223  
 § 15-4 740, 896  
 § 15-4 (4) 1254  
 § 15-4 (5) 128, 1019  
 § 15-4 (8) 1359  
 § 15-4 (9) 1368  
 § 15-5 491  
 § 16-1 1070, 1155  
 § 16-1 (2) c 1359  
 § 16-10 249  
 §§ 16-20 til 16-28 1380  
 §§ 16-30 til 16-33 1380  
 § 16-40 577  
 § 16-41 577  
 §§ 17-1 til 17-4 1062  
 kap. 18 764  
 § 18-6 (5) 636  
 § 19-2 (1) a 11  
 § 19-2 (1) b 1185  
 § 19-2 (2) a 11  
 § 19-2 (2) c 291  
 § 19-2 (2) d 291  
 § 19-2 (3) 1185  
 § 19-2 (3) c 319  
 § 19-2 (3) e 11  
 § 19-2 (5) 476

**Lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven) 1200**

**Lov 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon (foretakspensjonsloven) 906**  
 Overgangsregel til sktl. § 6-46 906

**Lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven) 909**

**Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring – (bokføringsloven) 947**  
 § 5 1423  
 § 10 1423  
 § 11 1423

**Lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.**

Kap. XIX Overgangsregler  
 Overgangsregel E til sktl. § 2-38 11  
 Overgangsregel til sktl. § 9-3 (6) 657, 720  
 Overgangsregel til sktl. § 10-34 67

**Lov 1. april 2005 nr. 14 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven)**

§ 2 59  
 § 5 59  
 § 6 59

**Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) 88, 123**

§ 1-1 (2) bokstav a og d 413  
 § 5-4 (2) 1463  
 § 5-6 (1) bokstav e 1463  
 § 5-6 (1) 860  
 § 5-6 (3) 168, 651  
 § 5-8 (2) 204  
 § 5-10 (1) 1463  
 § 5-10 860  
 § 5-11 (1) 1463  
 § 6-1 640  
 § 6-2 640  
 § 10-51 bokstav e 413  
 § 11-2 382, 1200  
 § 11-4 382  
 § 11-6 382

**Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven) 890**

**Lov 19. mai 2006 nr. 16 om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd (offentleglova) 671**

**Lov 30. juni 2006 nr. 50 om europeiske samvirkeforetak ved gjennomføring av EØS-avtalen 615**

**Lov 15. desember 2006 nr. 81 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt**

Kap. VII  
 Overgangsregel til sktl. § 4-2 (2) 565, 640

**Lov 15. juni 2007 nr. 40 om reindrift (reindriftsloven) 956**

**Lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven)**

§ 2-2 456, 467  
 § 2-2 (1) nr. 4 486  
 § 2-2 (5) 486

**Lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak (samvirke-lova) 1024**  
kap. 8 604, 615  
kap. 9 493

**Lov 27. juni 2008 om individuell pensjonsordning 903**

**Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)**  
kap. 17 184

## Traktater

**Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen**  
**4. november 1950**  
art. 6 1200  
tilleggsprotokoll 7 art. 4 nr. 1 1200  
art. 13 1200

**Den nordiske skatteavtalen, protokollens VI 648**

**Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen) 453, 926**

**EØS-avtalen art 29. Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 648, 926**

**Rådsforordning (EF) nr. 2157/2001**  
**8. oktober 2001 om vedtektene for det europeiske selskap (SE) 59**

## Stortingets skattevedtak

**Stortingets skattevedtak 24. november 2011 nr. 1151 for inntektsåret 2012 (SSV)**  
kap. 2 543  
§ 2-1 740  
§ 2-3 740  
§ 3-1 491, 740, 924  
§ 3-1 (3) 1359  
§ 3-2 87, 491  
§ 3-3 87  
§ 3-5 (2) 1368  
§ 3-7 903, 909  
§ 3-8 87  
kap. 5 945  
§ 6-1 853  
§ 6-2 535  
§ 6-3 740  
§ 6-4 1062

**Stortingets vedtak 24. november 2011 nr. 1153 om fastsetting av avgifter mv. til**

**folketrygden for 2012 (avgiftsvedtaket) 109, 926**

**Stortingsvedtak 24. november 2011 nr. 1155 om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2012 88, 510**

**Stortingsvedtak 13. desember 2011 nr. 1241 om formues- og inntektsskatt til Svalbard for inntektsåret 2012 689, 1123**

## Forskrifter mv.

**Lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven 1911)**  
Finansdepartementets forskrift 29. august 1984 nr. 1582 om overgangsregler ved innføring av nye avskrivningsregler mv. 319, 356, 657

**Lov 22. juni 1962 nr. 8 om Stortingets ombudsmann for forvaltningen**  
Instruks for Stortingets ombudsmann for forvaltningen av Stortinget 19. februar 1980 nr. 9862 890

**Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)**  
Forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker 184

**Lov av 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering (folkeregisterloven)**  
Forskrift 9. november 2007 nr. 1268 om folkeregistrering (folkeregisterforskriften)  
§ 4-4 1123  
§ 5-9 1123

**Lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)**  
Forskrift 23. desember 1983 nr. 1839 om bokettersyn m.v. 872, 880  
Forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten 88, 806, 1087  
§ 7 149  
Forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen 880, 1034, 1141, 1196  
Forskrift 4. desember 1984 nr. 2280 om fritak for plikt til å sende årsoppgjør ved utleie av fast eiendom 880

- Forskrift 3. desember 1985 nr. 2072 om begrensning av plikten til å gi oppgave over leieforhold mv etter ligningsloven [872](#)
- Forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønns- og trekkoppgave m.v. skal leveres [123](#), [413](#), [806](#)
- Forskrift 5. februar 1988 nr. 121 om ligningsbehandling ved særfradrag etter skatteloven § 6-82 og § 6-83 [1141](#)
- Forskrift 24. oktober 1988 nr. 844 om adgang til å innsende datautskrift som erstatning for ligningsskjema [880](#)
- Forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave [806](#)
- Forskrift 19. november 1990 nr. 932 om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet [88](#), [806](#)
- Forskrift 22. januar 1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte oppgaver [806](#)
- Forskrift 30. oktober 1992 nr. 773 om levering av ligningsoppgaver fra boligselskap [188](#), [872](#)
- Forskrift 4. desember 1992 nr. 1009 om oppgave over konti i utenlandsk bank [880](#)
- Forskrift 8. desember 1992 nr. 1038 om levering av ligningsoppgaver over konti for boligsparing for ungdom (BSU) [872](#)
- Forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland [271](#), [880](#)
- Forskrift 5. august 1993 nr. 799 om levering av ligningsoppgave over forsikring i livsforsikringselskaper [560](#), [872](#)
- Forskrift 5. august 1993 nr. 800 om forsikringselskapers plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på livsforsikringer [872](#)
- Forskrift 29. august 1994 nr. 858 om plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på skadeforsikringer [872](#), [1054](#)
- Forskrift 18. november 1994 nr. 1016 om levering av ligningsoppgaver over tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring [628](#), [872](#)
- Forskrift 18. november 1994 nr. 1017 om levering av ligningsoppgaver over betaling for pass og stell av barn [872](#)
- Forskrift 21. februar 1995 nr. 180 om regnskapsføring for billedkunstnere [794](#)
- Forskrift 13. juli 1995 nr. 685 om levering av ligningsoppgaver fra boligsameier [198](#), [209](#), [872](#), [1020](#)
- Forskrift 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv. [872](#), [1254](#)
- Forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden [413](#)
- Forskrift 28. oktober 1998 nr. 1036 om levering av ligningsoppgave over innbetalinger til og utbetalinger fra individuell pensjonsavtale etter skatteloven [872](#)
- Forskrift 8. september 2000 nr. 901 om levering av ligningsoppgaver over gaver til visse frivillige organisasjoner [628](#), [872](#)
- Forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse [880](#), [1034](#)
- Forskrift 2. februar 2001 nr. 103 om prøvedrift med elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende [603](#), [880](#), [1034](#)
- Forskrift 16. februar 2001 nr. 155 om selvangivelsesfritak for visse grupper skattytere [1034](#)
- Forskrift 18. oktober 2002 nr. 1184 om levering av likningsoppgave over engangsutbetaling fra innskuddspensjonsordning [872](#)
- Forskrift 22. desember 2003 nr. 1778 om aksjeselskapers og allmennaksjeselskapers plikt til å levere oppgave over forhold som har betydning for skattlegging av aksjonærene mv. [872](#)
- Forskrift 22. desember 2003 nr. 1779 om levering av ligningsoppgaver fra forvaltningsselskaper og verdipapirregistre til ligningsmyndighetene [872](#)
- Forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir [1034](#)
- SKD retningslinjer 28. september 2004 for utlevering av skatteopplysninger fra skattekontorene [671](#)
- SKD retningslinjer 4. oktober 2004 for offentliggjøring av skattemister på internett (lignl.) [671](#)

Forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker 184

Forskrift 19. desember 2006 nr. 1514 for verdsetting av skog 1094

Forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes frem for overprøving i Riksskattenemnda 382

Forskrift 7. desember 2007 nr. 1368 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender 880

Forskrift 22. november 2012 nr. 1101 om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposten til bruk ved likningen for inntektsåret 2012 (takseringsreglene) 691, 860

§ 1-1 543

§ 1-1-1 198, 1243

§ 1-1-2 163

§ 1-1-3 265

§ 1-1-4 602

§ 1-1-5 654

§ 1-1-6 654, 1013, 1243

§§ 1-2-1 til 1-2-4 522

§ 1-2-1 586, 806

§ 1-2-2 586, 835

§ 1-2-3 835

§ 1-2-4 849

§ 1-2-5 799, 835

§ 1-2-6 168

§ 1-2-7 1277

§ 1-2-8 127

§ 1-2-9 651

§ 1-2-10 1094

§ 1-2-15 173

§ 1-2-17 956

§ 1-2-18 204

§ 1-2-20 204

§ 1-2-21 625

§ 1-2-30 991

§ 1-3-1 265

§ 1-3-2 1118

§ 1-3-5 849

§ 1-3-6 522, 849, 1118

§ 1-3-7 1045, 1114

§ 1-3-8 799

§ 1-3-10 535, 828, 979

§ 1-3-20 164

§ 1-3-22 127

§ 1-3-23 455

§ 1-3-24 735

§ 1-3-26 222

§ 1-3-30 1267

§ 1-3-40 149

§§ 1-3-1 til 1-3-4 835

§ 1-3-7 835

§ 1-3-8 835

§ 2-1 543

§ 2-1-1 198

§ 2-1-2 163, 1094

§ 2-1-5 83, 510

§ 2-3-3 145

§ 2-3-4 265

§ 2-3-6 990, 1009

§ 2-3-7 127, 510

§ 3-1 543

§ 3-1-1 1094

§ 3-1-2 198

§ 3-1-3 897, 1013

§ 3-1-4 a 7) 956

§ 3-1-4 g 83

§ 3-2-2 k 956

§ 3-2-3 510

§ 3-2-4 622

§ 3-2-5 1094

§ 3-2-6 1094

§ 3-2-8 417

§ 3-3-1 557

§ 3-3-2 510

§ 3-3-3 1094

§ 3-3-5 956

Forskrift 15. august 2008 nr. 929 om oppdragsgivers og oppdragstakers opplysningsplikt 872

Skattedirektoratets veiledende retningslinjer 20. mai 2009 nr. 555 for når et endringsspørsmål bør tas opp til realitetsbehandling etter ligningsloven § 9 5 nr. 1, 3 6 jf. nr. 7 382

Skattedirektoratets veiledende retningslinjer 20. mai 2009 nr. 556 om adgangen til å få dekket sakskostnader etter ligningsloven § 911 408

Instruks for utøvelsen av Statens partsstilling på skatte- og avgifts-området, fastsatt av Skattedirektoratet 9. juni 2010 890

Forskrift 12. desember 2011 nr. 1269 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønns-trekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2012 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard. 689

### **Lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret**

Forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret 109

**Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svbsktl.)**

Forskrift 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard 1123

Forskrift 4. desember 2007 nr. 1354 om ligningsmyndigheter for Svalbard 1123

**Lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)**

Forskrift 15. april 1997 nr. 314 om unntak fra medlemskap i folketrygden for person som er omfattet av eller mottar ytelser etter utenlandsk trygdelovgivning mv. og vedkommendes familiemedlemmer 926

Forskrift 19. november 1997 nr. 1173 om avgrensning av arbeidsgiveravgifts-fritaket etter folketrygdloven § 23-2 sjuende ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv. 88

Forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden 413

Forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden 88, 123

Forskrift 19. desember 1997 nr. 1421 om gjennomføring av nedsettelse av pensjonsgivende inntekt, pensjonspoeng og avgift når utlignet skatt og avgift helt eller delvis ikke er betalt 526

Forskrift 22. desember 1997 nr. 1432 om fastsetting og innkreving av avgifter til folketrygden for personer som har lønn som er skattepliktig etter lov om skattlegging av personer på Jan Mayen 689

Forskrift 27. november 2003 nr. 1398 om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet 123

Forskrift 27. januar 2012 nr. 73 om fastsetting av avgiftsgrunnlag og avgifts-satser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2012 88, 109, 926

Forskrift 27. januar 2012 nr. 98 om avgifter til folketrygden for året 2012 for misjonærer mv. som er opptatt i folketrygden i medhold av folketrygdloven § 2-8 926

Forskrift 28. januar 2012 nr. 98 om avgifter til folketrygden for året 2012 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada 109, 926

**Lov 17. juli 1998 nr. 56 om regnskap m.v. (regnskapsloven)**

Foreløpig Norsk RegnskapsStandard (november 2003) om immaterielle rettigheter 343

**Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)**

Helsedirektoratets forskrift av 14. april 1988 nr. 295 om vilkår for særfradrag på grunn av store sykdomsutgifter ved behandling mv. i institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell utenfor offentlig norsk helsetjeneste 1141

Forskrift 30. oktober 1992 nr. 773 om levering av ligningsoppgaver fra boligselskap 188

Forskrift 13. juli 1995 nr. 685 om levering av ligningsoppgaver fra boligsameier 209

Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN)

§ 2-1 1368

§ 2-5 764

§ 3-1 256, 825

§ 3-1-7 491, 1118

§ 3-1-10 896

kap. 4 543

§ 4-10 198

§ 4-12 6

§ 4-16 560

§ 5-11 1277

§ 5-11-1 828, 835, 979, 1114

§ 5-11-10 377

§ 5-12 860

§ 5-12 A 815

§ 5-12 C 377

§ 5-12 D 204

§ 5-12-10 828, 835, 1114

§ 5-13 173

§ 5-14 A 4

§ 5-14 B 476

§ 5-15 860

§ 5-15 B 1267

§§ 5-15-1 til 5-15-3 625

§ 5-15-1 (4) 937

§ 5-15-6 (1) 1451



§ 5-15-6 (3) 127, 586  
 § 5-15-6 (5) 979  
 § 5-15-6 (7) 586  
 § 5-15-6 (9) 967, 979, 1277  
 § 5-15-6 (10) 967, 979, 1277  
 § 5-15-7 1196  
 § 5-15-7 (1) 937  
 § 5-15-8 168  
 § 5-20 560  
 § 5-22 991  
 § 5-41 565  
 § 5-43 903, 906  
 § 6-2 530, 1158  
 § 6-12 173  
 § 6-13 828  
 § 6-13 B 833  
 § 6-31 651, 853  
 § 6-40 998  
 § 6-44 967, 979  
 § 6-44-5 828  
 § 6-47 903  
 § 6-47-11 543  
 § 6-50 628  
 § 6-51-1 535, 757  
 § 6-60 510  
 § 6-61 1045  
 § 6-83 1141  
 § 7-3 188  
 § 8-1 B 691  
 § 8-1-1 897  
 §§ 8-1-10 til 8-1-13 715  
 § 8-2 1094  
 § 9-3 657  
 § 9-8 128, 223, 437, 657, 720, 1243  
 § 9-10 467  
 § 9-14 1408  
 § 10-11 30, 1024  
 § 10-12-1 302  
 § 10-32 11  
 § 10-42-1 302  
 §§ 10-42-2 til 10-42-4 302  
 § 10-43-1 283  
 § 10-44-1 271, 291, 296  
 § 10-48 302  
 § 10-48-1 296  
 § 10-63 11  
 § 10-70 1362  
 § 11-20 1487  
 § 11-21 72  
 kap. 12 417  
 kap. 14 1180  
 § 14-3 1180  
 § 14-3 B 586  
 § 14-3-1 449  
 § 14-5 1185  
 § 14-5 A 1438

§ 14-5 B 530  
 § 14-5 C 1433  
 § 14-5 E 530  
 § 14-5-2 794  
 § 14-41 319  
 § 14-62 350  
 § 16-10 249  
 § 16-28 1380  
 § 16-40 577  
 § 19-2-1 (8) 291

Forskrift av 22. november 1999 nr. 1160  
 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling  
 og gjennomføring av skatteloven av  
 26. mars 1999 nr. 14 (FSSKD)

§ 5-12 377, 860  
 § 5-13 173  
 § 6-13 522, 799, 833, 835  
 § 6-21 1009  
 § 6-21-2 (3) 735  
 § 6-21-3 1451  
 § 6-21-5 990  
 kap. 7 209  
 § 7-3 188  
 § 7-11 188  
 § 7-11-2 1020  
 § 7-11-3 1020  
 § 9-5-1 223  
 § 10-50 1024  
 § 12-2 88, 919  
 § 12-2-1 1471  
 § 12-2-2 1471  
 § 12-2-2 (2) 417  
 § 12-2-7 (3) 417  
 § 16-30 1380

**Lov 24. mars 2000 nr. 16 om  
foretakspensjon (foretakspensjonsloven)**

Forskrift 1. desember 2000 nr. 1212 til lov  
 24. mars 2000 nr. 16 om  
 foretakspensjon 906  
 Forskrift 22. desember 2000 nr. 1412 om  
 overgangsregler for private  
 tjenestepensjonsordninger 906

**Lov av 24. november 2000 nr. 81 om  
innskuddspensjon i arbeidsforhold  
(innskuddspensjonsloven)**

Forskrift 21. november 1989 nr. 1170 om  
 forvaltning og bruk av midler i  
 premiefond, pensjonsreguleringsfond  
 og innskuddsfond 909  
 Forskrift 22. desember 2000 nr. 1413 til  
 lov 24. november 2000 nr. 81 om  
 innskuddspensjon i  
 arbeidsforhold 909

**Lov av 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)**

Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring [947](#), [1423](#), [1438](#)

Skd. nr. 10/08 13. juni 2008

(Retningslinjer om bokføringspålegg og ileggelse av betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen) [947](#)

**Lov av 17. juni 2005 nr. 62 om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv. (arbeidsmiljøloven)**

Forskrift 30. mars 2007 nr. 366 om identitetskort på bygge- og anleggsplasser [872](#)

**Lov av 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)**

Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven

(skattebetalingsforskriften) [123](#), [860](#)

kap. 5 [88](#)

§ 5-6-12 (6) [168](#)

§ 5-6-17 [651](#)

§ 5-8-20 [204](#)

§ 5-8-21 [204](#)

§ 11-2 [382](#), [1200](#)

§ 19-2-4 [1200](#)

# Stikkordregister

A		Aksjer	
Abandonering fra konkursbo.....	750	Aksjer – ansattes erverv til underpris	4
Abonnement på aviser		Aksjer – formue.....	6
Avis mv. ....	144	Aksjer – realisasjon .....	11
Ad hoc-opsjon		Aksjer – utbytte .....	30
Finansielle instrumenter – begreper .	456	Aksjeselskap mv. – endring av RISK	67
Administrasjonsbygg, avskrivning.....	336	Aksjer, aksjeverdi i selskap stiftet i	
Administrativ forpleining .....	844	inntektsåret .....	9
Adopsjon, engangsstønad fra		Aksjer, fritaksmetoden	
folketrygden, skattefritak.....	1250	Fritaksmetoden .....	591
Adoptivbarn		Aksjer, inngangsverdi.....	17
Foreldrefradrag .....	535	Aksjer, overgangsregler for	
Klassefastsetting.....	740	inngangsverdi per 1992.....	27
ADSL		Aksjer, tilknytning til virksomhet .....	1163
Elektronisk kommunikasjon (telefon		Aksjer i boligaksjeselskap	
mv.) .....	377	Bolig – realisasjon .....	223
Advokat		aksjer i selskap hjemmehørende i EØS..	596
Fullmektig .....	603	Aksjer i utenlandske selskaper, formue	
Juridisk bistand/prosesskostnader.....	737	og inntekt .....	1329
Transaksjonskostnader mv. ....	1247	Aksjer og andeler, kontinuitet	
Agio		Aksjer og andeler – kontinuitet ved	
Valutagevinst/-tap .....	1433	arv og gave.....	53
Akklimatiseringstillegg, flypersonell.....	524	Aksjeselskap	
Akkord		Aksjeselskap mv. – allment .....	59
Gjeldsettergivelse, foreldelse mv. ....	644	Aksjeselskap mv. – endring av RISK	67
Gjeldsforhandling .....	646	Aksjeselskap mv. – konsernbidrag ....	68
Akkord, underskuddsfremføring.....	1261	Aksjeselskap mv. – konserninterne	
Aksje, skattemessig diskontinuitet .....	20	overføringer .....	72
Aksje, skattemessig kontinuitet.....	20	Virksomhet – omdanning/skifte av	
Aksjebytte, grenseoverskridende		eierform .....	1487
Aksjer – aksjebytte.....	1	Virksomhet – opphør av virksomhet .	1496
Aksjefond		Aksjeselskap, hjemmehørende i Norge	
Aksjer – realisasjon.....	11	eller utland.....	1288
Verdipapirfond.....	1460	Aksjeselskap, innsynsrett.....	675
Aksjefond, fritaksmetoden .....	591	Aksjeselskap, opphør av skatteplikt til	
Aksjefond, Obligasjonsfond		Norge .....	62
Verdipapirfond.....	1460	Aksjeselskap, reversering av ilignet	
Aksjegevinst, fritaksmetoden		korreksjonsinntekt	
Fritaksmetoden .....	591	Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt	
Aksjegevinster ved utflytting		– reversering av tidligere utlignet	
Utland – gevinst og tap på aksjer og		korreksjonsinntekt .....	78
andeler mv. ved utflytting .....	1362	Aksjeselskap i utlandet som eier fast	
Aksjeindeksobligasjon .....	459	eiendom/anlegg, norskeid .....	1330
Aksjeindeksobligasjoner, fritaksmetoden	601	Aksjetap, fritaksmetoden	
Aksjeleilighet		Fritaksmetoden .....	591
Bolig – formue .....	198	Aksjeutbytte	
Bolig – fritaksligning.....	209	Aksjer – utbytte .....	30
Bolig – realisasjon .....	223	Aksjeutbytte, fritaksmetoden	
Bolig – tidsparter (time-share) .....	247	Fritaksmetoden .....	591

Aksjonær		Andelshaver	
Aksjer – formue.....	6	Bolig – boligselskap mv. og	
Lån fra arbeidsgiver/eget selskap .....	815	andelshaverne .....	188
Aksjonær, tillegg for bruk av fri bil .....	175	Samvirkeforetak .....	1024
Aksjonærmodellen		Andelslag	
Aksjer – realisasjon.....	11	Samvirkeforetak .....	1024
Aksjer – utbytte.....	30	Andelslag, skattefri omdanning .....	1488
aksjonærregisteret .....	10	Andelseilighet	
Aktivering		Bolig – boligselskap mv. og	
Driftsmiddel – allment om fradrag for		andelshaverne .....	188
inngangsverdi.....	312	Bolig – formue .....	198
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-		Bolig – fritaksligning.....	209
fysisk) driftsmiddel.....	343	Bolig – realisasjon .....	223
Transaksjonskostnader mv. ....	1247	Andelseilighet, beregning av gevinst ved	
Vedlikehold .....	1445	realisasjon .....	240
Aktivitetskrav, grensen passiv		Andelseilighet, stedbunden skattlegging	1091
kapitalavkastning og virksomhet.....	1477	Anlegg, stedbunden skattlegging .....	1091
Akupunktur, særfradrag for		Anlegg for produksjon og omsetning av	
sykdomsutgifter .....	1151	varer, stedbunden skattlegging .....	1092
Akvakultur		Anmeldelse, rettigheter som siktet .....	1218
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) .....	83	Annonse	
Alarm, bil .....	182	Reklameinntekter/-kostnader .....	990
Aldershjem		Ansvarlig selskap	
Pasienter/beboere i alders- og		Deltakerlignet selskap – allment om	
sykehjem (pleiehjem) mv. ....	896	deltakerligning .....	267
Aldershjem, særfradrag for		Ansvarlig selskap i utlandet .....	1311
sykdomskostnader .....	1150	Antarktis	
Alderspensjon		Jan Mayen og de norske bilandene i	
Pensjon – allment.....	901	Antarktis.....	689
Pensjon i arbeidsforhold –		Apportinnskudd .....	290
foretakspensjon .....	906	Arbeiderbolig, avskrivningsrett .....	336
Pensjon i arbeidsforhold –		Arbeiderboliger	
innskuddspensjon.....	909	Bolig – fri bolig .....	204
Pensjon i arbeidsforhold – pensjon		Arbeidere på kontinentalsokkelen	
utbetalt av arbeidsgiver over driften		Sokkelarbeidere.....	1114
mv.....	914	Arbeider under utførelse	
Pensjon – individuell		Virksomhet - arbeider under utførelse	1484
pensjonsordning (IPA og IPS) .....	903	Arbeider under utførelse, formue .....	555
Allmennaksjeselskap		Arbeid på bolig	
Aksjeselskap mv. – allment .....	59	Bolig – eget arbeid.....	195
Allmenningsrett.....	697	Arbeid på bolig, arbeidsgiveravgift.....	99
Alminnelig inntekt		Arbeidsavklaringspenger, personinntekt	923
Alminnelig inntekt .....	87	Arbeidsgiveravgift	
Skattefrie kontantytelser i		Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og	
arbeidsforhold.....	1087	grunnlag .....	88
Alternativ fordelingsmetode, unngåelse		Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser .....	109
av dobbeltbeskatning .....	1382	Arbeidsgiveravgift – oppgaveplikt og	
Amatøridrett		innbetaling.....	123
Idrett.....	651	Arbeidsgiveravgift, arbeid på britisk	
Amerikansk opsjon		sokkel .....	1116
Finansielle instrumenter – begreper .	456	Arbeidsgiveravgift, etterberegning .....	562
Andel i deltakerlignet selskap,		Arbeidsgiveravgift, fradrag i formue og	
fritaksmetoden .....	596	inntekt .....	106
Andel i kommandittselskap, overpris/		Arbeidsgiveravgift, søknad om	
underpris .....	285	billighetsnedsettelse .....	126
		Arbeidsgiveravgift, tidfesting .....	103

Arbeidsgiveravgift, tilbakebetaling av lønn, pensjon mv. ....	106	Arbeidsutleie, skatteplikt til Norge .....	1339
Arbeidsgiveravgift av naturalytelse .....	97	Arbeidsvederlag inkludert i salgssum for foretak .....	1276
Arbeidsgiverdekket sykdomskostnader..	863	Armlengdeprinsippet	
Arbeidsgiverforening		Internprising – (transfer pricing) .....	676
Kontingenter .....	752	Arrangement, velferdstiltak .....	1454
Arbeidsgivers bil		Artikkelforfatter	
Bil – privat bruk .....	173	Kunstnere .....	794
Arbeidsgivers tilskudd til barnehage, arbeidsgiveravgift .....	106	Artist	
Arbeidsgivers tilskudd til barnehage, skatteplikt .....	863	Kunstnere .....	794
Arbeidsgodtgjørelse		Artister (norske), opptreden i utlandet..	1308
Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap .....	918	Artister (utenlandske), skatteplikt til Norge .....	1344
Arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap, alminnelig inntekt .....	275	Arv	
Arbeidsinntekt		Arvelater/etterlatte/dødsbo .....	128
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser .....	919	Arv, opphavsrett .....	871
Arbeidsklær		Arv/gave, skattemessig diskontinuitet ...	20
Arbeidstøy .....	127	Arv/gave, skattemessig kontinuitet .....	20
Arbeidsoppdrag i hjemmet, arbeidsgiveravgift .....	99	Arveavgift, fradragrett .....	133
Arbeidsopphold i Norge		Arvelater	
Merkostnader – EØS-pendlere .....	833	Arvelater/etterlatte/dødsbo .....	128
Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet .....	1332	Arveovergang, skatteplikt for avdøde og de etterlatte .....	131
Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt .....	1373	Arvet aksje, inngangsverdi .....	20
Arbeidsopphold i utlandet, skatteplikt for lønn .....	1318	Arvet eiendom, oppregulering av inngangsverdi per 1.1.1992 .....	667
Arbeidsopphold utenfor hjemmet		Arving, rett til andel av salgsvederlag ....	138
Bosted – skattemessig bosted .....	256	Asfaltering, avskrivning .....	334
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge .....	825	Atskilt ligning	
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet .....	828	Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere .....	367
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet .....	835	Attføringspenger, personinntekt .....	923
Arbeidsreise		Attføringsstønad fra folketrygden, skattefritak .....	1250
Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser .....	967	Au pair, skatteplikt til Norge .....	1339
Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser) .....	979	Autorisasjonsgebyr for regnskapsførere dekket av arbeidsgiver .....	869
Utgiftsgodtgjørelse .....	1277	Avbetalingskjøp, begrensning i rentefradrag .....	1006
Arbeidsrom		Avbruddsgebyr	
Bolig – hjemmekontor mv .....	222	Gebyrer til banker, verdipapirregister mv. ....	635
Arbeidstakerorganisasjon, kontingent ...	752	Avbruddsligning i skogbruk .....	1103
Arbeidstøy		Avfinnelsessum	
Arbeidstøy .....	127	Skadeserstatning .....	1054
Arbeidstøy, kunstnere .....	797	Avgifter til folketrygden	
Arbeidsutleie, arbeidsgiveravgift .....	88	Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag .....	88
		Arbeidsgiveravgift – avgiftssatser .....	109
		Arbeidsgiveravgift – oppgaveplikt og innbetaling .....	123
		Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng .....	926
		Avhendelse	
		Realisasjonsbegrepet .....	938

Avis mv.		Barn	
Avis mv. ....	144	Barn og ungdom .....	145
Avkastning, renteinntekter		Foreldrefradrag .....	535
Renteinntekter .....	991	Underholdsbidrag .....	1254
Avling solgt under ett med		Barn, klagerett.....	402
jordbrukseiendom .....	723	Barn, tilordning av gjeldsrenter .....	1000
Avling uhøstet, realisasjon.....	724	Barn, tilordning av personinntekt	
Avløsere i jordbruk, reise hjem-		generelt.....	917
arbeidssted .....	976	Barnebidrag, ikke fradragsrett .....	1257
Avløserlag i jordbruk, ligningsmåten....	697	Barnebidrag, ikke skatteplikt .....	1255
Avløsning av livrente, inntekt .....	570	Barnehage, arbeidsgivers tilskudd og	
Avløsning av pensjon, arbeidsgiveravgift	90	arbeidsgiveravgift.....	106
Avløsning av pensjon, livrente mv.,		Barnehage, skatteplikt for arbeidsgivers	
personinntekt .....	922	tilskudd.....	863
Avløsning av pensjon over driften,		Barnehage/barnepark, skatteplikt for eier	
fradrag .....	916	Barnepass .....	149
Avløsning av pensjon over driften,		Barnepass	
inntekt .....	915	Barnepass .....	149
Avsatt gevinst		Foreldrefradrag .....	535
Betinget skattefritak .....	152	Barnepass, arbeidsgiveravgift .....	99
Avsetning.....	473	Barnepass, lønnsoppgaveplikt .....	811
Avskrivbart driftsmiddel		Barnepensjon, særskilt inntektsfradrag	
Driftsmiddel – allment om fradrag for		for ungdom .....	147
inngangsverdi.....	312	Barnetilsyn, skattefritak for stønad .....	1250
Driftsmiddel – avskrivning på/		Barnetrygd, satser	
inntektsføring av saldo.....	319	Barnetrygdsatser og satser for	
Driftsmiddel – realisasjon av		kontantstøtte for 2012 og 2013 .....	1502
driftsmiddel .....	356	Barnetrygd, skattefritak.....	1241
Avskrivning, forretningsverdi .....	347	Barnløshet, særfradrag for	
Avskrivning, goodwill .....	347	sykdomskostnader .....	1151
Avskrivning, ikke levert selvangivelse ....	326	Beboere	
Avskrivning, immaterielle driftsmidler ..	345	Pasienter/beboere i alders- og	
Avskrivningsgrunnlag, klage .....	401	sykehjem (pleiehjem) mv. ....	896
Avskrivningsgrunnlag, saldoavskrivning	326	Bedriftshelsetjeneste, arbeidsgiveravgift	107
Avskrivningssats .....	331	Bedriftshelsetjeneste dekket av	
Avskrivningsskjema .....	334	arbeidsgiver.....	866
Avstandsfradrag		Bedriftshytte, avskrivning.....	336
Reise mellom hjem og fast arbeidssted		Bedriftshytte, fri bruk .....	1453
(arbeidsreiser) .....	979	Bedriftsidrett, velferdstiltak .....	1454
Avstandstabeller		Bedriftskantine, skattefritak for mindre	
Nyttige lenker .....	1506	ytelser .....	1454
Avvikende regnskapsår, regnskapsår,		Befal	
avvikende.....	1193	Forsvarspersonell .....	586
Avviklingsfond for reineiere .....	963	Begravelse, fradragsrett for kostnader ...	140
		Begravelsesbil, saldogruppe.....	321
		Begrensning av skatt	
		Skattebegrensning – lav alminnelig	
		inntekt eller liten skatteevne.....	1062
		Behandling av sykdom, kostnadene	
		dekket av arbeidsgiver.....	863
		Behandlingsforsikring,	
		arbeidsgiveravgift.....	107
		Behandlingsgebyr ved låneopptak,	
		fradragsrett .....	1008
		Behandlingskostnader,	
		arbeidsgiveravgift.....	107

## B

Bandmusiker			
Kunstnere.....	794		
Bankboks			
Gebyrer til banker, verdipapirregister			
mv.....	635		
Bankgebyr			
Gebyrer til banker, verdipapirregister			
mv.....	635		
Bankinnskudd, tilordning av renter .....	997		

Beiterett		Bidrag fra arbeidsgiverorganisasjon,	
Rettigheter i fast eiendom .....	1013	skatteplikt .....	628
Belønning		Bidrag fra fagorganisasjon, skatteplikt...	628
Prisbelønninger .....	937	Bidrag til utdanning av tillitsvalgt .....	628
Bensinstasjon, avskrivning .....	334	Bidrag under fosterhjem-/	
Beregnet personinntekt		institusjonsopphold, ikke fradragsrett ...	1257
Enkeltpersonforetak – beregnet		Bierverv, reise hjem-arbeidssted .....	976
personinntekt (foretaksmodellen) .....	417	Bil	
Personinntekt – allment .....	916	Bil – formue .....	163
Beregnet personinntekt, klage .....	401	Bil – fradrag for bilkostnader .....	164
Beregning av personinntekt, oversikt ...	421	Bil – godtgjørelse.....	168
Beregningsenhet for beregnet		Bil – privat bruk .....	173
personinntekt .....	419	Bil – realisasjon/uttak .....	184
Beregningsgrunnlag, minstefradrag .....	855	Bil, deltakerlignet selskap .....	276
Beregningsgrunnlag, tilleggsskatt.....	1211	Bil, særfradrag for sykdomskostnader ...	1151
Bergingslønn i fiske .....	512	Bildende kunstner	
Beskatning ved utdeling		Kunstnere.....	794
Deltakerlignet selskap – utdeling.....	302	Personinntekt – åndsverk og patenter,	
Bestikkelse		fordeling over tre år .....	934
Ulovlige inntekter, fradrag for		Bilgodtgjørelse	
bestikkelser mv. ....	1253	Bil – godtgjørelse.....	168
Besøkshjem, godtgjørelse .....	590	Bilgodtgjørelse, trekkplikt og	
Besøksreise		arbeidsgiveravgift.....	94
Utland – standardfradrag,		Bilgodtgjørelse ved arbeid for veldedig	
merkostnader og fradrag ved		organisasjon/politiske verv, reise hjem-	
begrenset skatteplikt .....	1373	arbeidssted .....	990
Besøksreise, grensen mot yrkesreise		Bilkostnader ved arbeidsreise,	
Reise – avgrensning mellom		reiseavstand utover 50 000 km .....	981
arbeidsreiser, besøksreiser og		Billedhugger	
yrkesreiser.....	967	Kunstnere.....	794
Besøksreiser		Billetter, velferdstiltak.....	1454
Merkostnader – besøksreiser til		Bilpriser	
hjemmet .....	828	Nyttige lenker .....	1506
Merkostnader – EØS-pendlere .....	833	Bindende forhåndsuttalelser	
Betalingskort, fradrag for omkostninger	1007	Bindende forhåndsuttalelser .....	184
Betalingskort betalt av arbeidsgiver,		bioenergianlegg .....	702
skatteplikt .....	863	Biomasse til energiformål,	
Betingede rettigheter, formue.....	547	jordbruksfradrag .....	718
Betingede tilskudd .....	1242	Blind, særfradrag for sykdomskostnader	1154
Betinget avsatt gevinst, klage.....	400	Blåskjell	
Betinget skattefritak		Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) .....	83
Betinget skattefritak .....	152	Bobestyrer, plikt til å levere selvangivelse	
Betinget skattefritak, sameier .....	1022	mv. ....	1037
Betydelig driftsmiddel		Bobestyrer, taushetsplikt .....	1173
Driftsmiddel – allment om fradrag for		Bokettersyn	
inngangsverdi.....	312	Opplysningsplikt om egne forhold....	880
Bevertningskostnader		Bokføring	
Representasjon.....	1009	Regnskap – foretak med	
Bevertningskostnader for journalister,		bokføringsplikt .....	947
fradragsrett .....	736	Bokføringsplikt, kunstnere .....	795
Bevertningssted, saldogruppe .....	322	Bokføringsplikt, tidfesting	
Beviskrav, tilleggsskatt .....	1201	Tidfesting – realisasjonsprinsippet....	1185
Bidrag			
Partiskatt .....	895		
Tilskudd – offentlige tilskudd .....	1240		
Underholdsbidrag .....	1254		

<b>Bolig</b>			
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne .....	188		
Bolig – eget arbeid.....	195		
Bolig – formue .....	198		
Bolig – fri bolig .....	204		
Bolig – fritaksligning.....	209		
Bolig – garasje.....	220		
Bolig – hjemmekontor mv.....	222		
Bolig – realisasjon .....	223		
Bolig – regnskapsligning .....	243		
Bolig – tidsparter (time-share) .....	247		
Føderåd.....	622		
Bolig, deltakerlignet selskap .....	276		
<b>Bolig, direkteligning</b>			
Bolig – regnskapsligning .....	243		
<b>Bolig, selvstendig/uselvstendig bolig, definisjon .....</b>	<b>262</b>		
<b>Boligbyggelag</b>			
Samvirkeforetak .....	1024		
<b>Bolighus på gårdsbruk, inntekt og fradrag .....</b>	<b>698</b>		
<b>Bolighus på gårdsbruk, realisasjon.....</b>	<b>723</b>		
<b>Bolig regnskapsligning</b>			
Bolig – regnskapsligning .....	243		
<b>Boligsameie</b>			
Sameie – ligning etter bruttometoden	1020		
<b>Boligselskap</b>			
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne .....	188		
<b>Boligselskap, fritaksmetoden .....</b>	<b>596</b>		
<b>Boligselskap, ikke eget skattesubjekt .....</b>	<b>61</b>		
<b>Boligselskap/leid eiendom mot innskudd, beregnet personinntekt .....</b>	<b>426</b>		
<b>Boligsparing for ungdom</b>			
Boligsparing for ungdom (BSU) .....	249		
<b>Bompenger for bil, fradrag på yrkesreise</b>	<b>166</b>		
<b>Bompenger på arbeidsreise .....</b>	<b>986</b>		
<b>Bompenger på arbeidsreise/private turer, dekket av arbeidsgiveren .....</b>	<b>864</b>		
<b>Bonus ved åremålstilsetning i Forsvaret.</b>	<b>589</b>		
<b>Bonusytelser fra flyselskap, hotell mv. ..</b>	<b>861</b>		
<b>Boret</b>			
Føderåd.....	622		
<b>Borettslagsleiligheter</b>			
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne .....	188		
Bolig – realisasjon .....	223		
<b>Bortfeste</b>			
Rettigheter i fast eiendom.....	1013		
<b>Bortleie</b>			
Bolig – fritaksligning.....	209		
Bolig – regnskapsligning .....	243		
<b>Bosatt</b>			
Bosted – skattemessig bosted .....	256		
Utland – allment om bosatt/ hjemmehørende .....	1280		
Utland – bosettelse i Norge en del av året.....	1359		
<b>Boslutning</b>			
Forhåndsligning .....	540		
<b>Bosted</b>			
Bosted – skattemessig bosted .....	256		
Utland – allment om bosatt/ hjemmehørende .....	1280		
<b>Bostedsbekreftelse i forhold til utlandet</b>	<b>1289</b>		
<b>Bostedstvist.....</b>	<b>261</b>		
<b>Bostøtte fra det offentlige, skattefritak ..</b>	<b>1241</b>		
<b>Bot</b>			
Bot, gebyr mv. ....	265		
<b>Brakkelag, fradragrett for kost for arbeidstaker .....</b>	<b>841</b>		
<b>Brann</b>			
Skadeserstatning .....	1054		
<b>Brann, betinget skattefritak .....</b>	<b>152</b>		
<b>Brannvarslingsanlegg i jordbruket, fradragføring .....</b>	<b>700</b>		
<b>Bredbånd</b>			
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.) .....	377		
<b>Briller, dekket av arbeidsgiveren .....</b>	<b>864</b>		
<b>Briller, godtgjørelse .....</b>	<b>1279</b>		
<b>Britisk sokkel, skattlegging av sokkelarbeidere .....</b>	<b>1116</b>		
<b>Brukshindring, botid ved ikke-bruk .....</b>	<b>235</b>		
<b>Brukskunstner</b>			
Kunstnere.....	794		
<b>Bruksrett</b>			
Rettigheter i fast eiendom .....	1013		
<b>Bruktbilsalg, virksomhet .....</b>	<b>1478</b>		
<b>Bruttoformue</b>			
Formue .....	543		
<b>Bruttoligning</b>			
Bolig – regnskapsligning .....	243		
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning .....	267		
Sameie – ligning etter bruttometoden	1020		
<b>Bruttometoden, utgiftsgodtgjørelse .....</b>	<b>1278</b>		
<b>Bulimi, særfradrag for sykdomskostnader .....</b>	<b>1151</b>		
<b>Buskap, formuesverdi .....</b>	<b>695</b>		
<b>Buskap, realisasjon .....</b>	<b>723</b>		
<b>Buss</b>			
Bil – fradrag for bilkostnader .....	164		
<b>Bygdealmenning, fritaksmetoden .....</b>	<b>592</b>		
<b>Bygg og anlegg, saldogrupper .....</b>	<b>322</b>		
<b>Bygg under oppføring i virksomhet, formue og inntekt</b>			
Virksomhet - arbeider under utførelse	1484		



Bygning, skille bygning og grunn.....	338	Dagmamma, arbeidsgiveravgift .....	99
Bygning, skille mot kostnader		Dagpenger under arbeidsledighet, fisker	512
vedrørende tomten .....	338	Dagpenger under arbeidsløshet,	
Bygningskunst		arbeidsgiveravgift.....	107
Personinntekt – åndsverk og patenter,		Dagpenger ved arbeidsløshet,	
fordeling over tre år.....	934	personinntekt .....	923
Bygssel		Dagpenger ved syke- og	
Rettigheter i fast eiendom .....	1013	ulykkesforsikring	
Bytte, fastsetting av vederlag .....	1273	Forsikring – syke- og	
Bytte, inngangsverdi .....	662	ulykkesforsikring samt	
Bytte av bolig		yrkesskadeforsikring .....	571
Bolig – realisasjon .....	223	Dagsreise	
Bytte av fast eiendom med det offentlige		Merkostnader – kost ved reiser/fravær	
Betinget skattefritak .....	152	fra hjemmet uten overnatting .....	849
Bærplukking, skatteplikt for mindre		Data, levering av selvangivelse .....	1037
salgsinntekter .....	1199	Data, opplysninger i elektronisk form	
Bøker		Innsynsrett – egne forhold .....	672
Faglitteratur .....	455	Datafeil, tilleggsskatt .....	1207
Børsintroduksjon.....	65	Datautskrift til erstatning for skjema.....	886
Båt		Datautstyr, avskrivning .....	337
Fritidsbåter.....	602	Datautstyr, utplassert av arbeidsgiveren	864
Innbo og løsøre .....	654	Dekket shortsalg	
Båt, reindrift .....	958	Verdipapirlån og realisasjon av lånte	
Båt og velferdstiltak .....	1454	verdipapirer (dekket shortsalg).....	1463
		Dekning av gjeld i deltakerlignet selskap,	
		fradragsrett .....	277
		Dekning av kostnader	
		Utgiftsgodtgjørelse .....	1277
		Deltagers regress .....	277
		Deltaker, gevinstbeskatning av andeler	
		ved utflytting	
		Utland – gevinst og tap på aksjer og	
		andeler mv. ved utflytting .....	1362
		Deltakeradgang i fiske, formue .....	511
		Deltakeradgang i fiske, fradragsføring ...	512
		Deltaker i deltakerlignet selskap,	
		forhåndsligning .....	541
		Deltakerlignet selskap	
		Deltakerlignet selskap – allment om	
		deltakerligning .....	267
		Deltakerlignet selskap –	
		deltakerligning etter nettometoden ...	271
		Deltakerlignet selskap –	
		fradragsrammen for kommandittister	
		og stille deltakere .....	283
		Deltakerlignet selskap – nyetablering	288
		Deltakerlignet selskap – oppløsning..	291
		Deltakerlignet selskap – realisasjon av	
		andel .....	296
		Deltakerlignet selskap – utdeling .....	302
		Virksomhet – omdanning/skifte av	
		Eierform .....	1487
		Virksomhet – opphør av virksomhet .	1496
		Deltakerlignet selskap, fastsetting av	
		inntektstillegg ved utdeling .....	311
		Deltakerlignet selskap, gjeldsrenter.....	1000

## C

## D

Deltakerlignet selskap, godtgjørelse for arbeidsinnsats .....	307	Dissens	
Deltakerlignet selskap, innsynsrett.....	675	Endringssak – klage .....	397
Deltakerlignet selskap, skjermingsgrunnlag.....	303	Dobbeltbeskatning	
Deltakerlignet selskap, skjermingsrente.	306	Grensegjengere .....	648
Deltakerlignet selskap, tilordning av skjermingsfradraget .....	306	Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning .....	1380
Deltakerlignet selskap i utlandet.....	1311	Dobbelt straffeforfølgning .....	1218
Deltakerligning		Doktorgrad, fradragsføring .....	1267
Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap.....	918	Dokumentasjonsbegrepet.....	839
Deltakerligning etter nettometoden		Dokumentasjonskrav, billettløse reiser..	97
Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden...	271	Dokumentasjonskrav, reisekostnader ....	97
Deltakeroppgave, deltakerlignet selskap	281	Dokumentinnsyn	
Delt ansvar		Innsynsrett – allmennheten .....	671
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning .....	267	Innsynsrett – egne forhold .....	672
Delt omsorg, klassefastsetting .....	746	Taushetsplikt .....	1168
Demonstrasjonsvarer, avskrivning .....	314	Domene.....	1198
Den Europeiske		Domene på internett, formuesskatt .....	555
Menneskerettskonvensjonen .....	1218	Dommere, idrett .....	653
Den norske kirke, fradragsrett for gaver.	633	Driftsbygninger, realisasjon .....	723
Derivater .....	456	Driftsmiddel	
Derivater, fritaksmetoden .....	600	Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi.....	312
Designbeskyttet, fordeling over tre år ...	935	Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo .....	319
Det elektroniske aksjonærregisteret .....	10	Driftsmiddel – direkte fradragsføring	341
Diabetes, særfradrag for		Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde.....	350
sykdomskostnader .....	1152	Driftsmiddel – realisasjon av driftsmiddel .....	356
Diett		Gevinst- og tapskonto .....	636
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge .....	825	Vedlikehold .....	1445
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet.....	835	Driftsmiddel, beholdning .....	342
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting.....	849	Driftsmiddel, klage over avskrivningsgrunnlag .....	401
Differanseavregning		Driftsmiddel, større førstegangsanskaffelse .....	342
Finansielle instrumenter – begreper .	456	Driftsmiddel i lønnet erverv .....	313
Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards .....	485	Driftspensjon	
Finansielle instrumenter – terminkontrakter – valuta- og renteswapavtaler .....	486	Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv. ....	914
Differansekontrakt		Driftstilskudd, reindrift .....	958
Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference).....	465	Driftstilskudd fra det offentlige, skatteplikt .....	1241
Differanse-RISK .....	68	Drikkepenger	
Diplomater, arbeidsgiveravgift .....	105	Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. ....	625
Diplomater, bosted for norske i utlandet	1369	Drikkepenger, arbeidsgiveravgift .....	107
Diplomater, utenlandske, skatteplikt til Norge .....	1344	Drosjebil, saldogruppe .....	322
Direkte ligning		Drosje dekket av arbeidsgiver, reise hjem-arbeid.....	989
Bolig – regnskapsligning .....	243	Drosjesjåfører	
Diskontinuitet .....	20	Arbeidstøy .....	127
		Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. ....	625

Due diligence		Eiendeler i virksomhet	
Transaksjonskostnader mv. ....	1247	Aksjeselskap mv. – konserninterne	
Due diligence i aksjeselskap, fradragsrett	65	overføringer .....	72
Dugnad		Eiendom i utlandet, formue og inntekt .	1326
Bolig – eget arbeid.....	195	Eiendomsrett	
DVD .....	340	Eierbegrepet .....	361
Dykkere, statens kompensasjons- og		Eierbegrepet	
oppreisningsordning .....	1060	Eierbegrepet .....	361
Dyr, formuesverdi .....	695	Eierleilighet	
Dysleksi, særfradrag for		Bolig – formue .....	198
sykdomskostnader .....	1154	Bolig – fritaksligning.....	209
Dødsbo		Bolig – realisasjon .....	223
Arvelater/etterlatte/dødsbo.....	128	Eierlønn i deltakerlig net selskap,	
Klassefastsetting.....	740	alminnelig inntekt.....	275
Dødsbo, arbeidsgiveravgift.....	89	Eierlønn i deltakerlig net selskap,	
Dødsbo, innsynsrett .....	675	personinntekt .....	918
Dødsbo, klassefastsetting .....	747	Ekspropriasjon, betinget skattefritak .....	152
Dødsbo, skattested .....	1090	Ekspropriasjon av del av fast eiendom ..	1055
Dødsfall		Ekspropriasjon av skog, skatteplikt .....	1100
Enkeltpersonforetak – ligning i		Ektefeller	
dødsåret .....	441	Ektefeller, registrerte partnere og	
Dødsfall, personinntekt .....	917	meldepliktige samboere .....	367
Dødsfall, skattebegrensning		Klassefastsetting.....	740
Skattebegrensning – lav alminnelig		Ektefeller, felles bedrift .....	374
inntekt eller liten skatteevne.....	1062	Ektefeller, fordeling av gjeld ved flere	
Dødsfall, skatteplikt for avdøde og de		kommuner .....	643
etterlatte .....	131	Ektefeller, ligningsmåte felles bedrift ....	416
Døgnhvile, definisjon.....	261	Ektefeller, skattemessig bosted .....	256
Døve, særfradrag for store		Ektefeller, tilordning av personinntekt	
sykdomskostnader .....	1153	generelt .....	917
		Ektefeller, tilordning av rentefradrag ....	999
		Ektefeller med arbeidsgodtgjørelse i	
		deltakerlig net selskap, alminnelig	
		inntekt .....	276
		Ektefeller med arbeidsgodtgjørelse i	
		deltakerlig net selskap, personinntekt ....	918
		Ektefeller som er separert eller skilt	
		Underholdsbidrag .....	1254
		Elektrisitetsverk	
		Kraftforetak .....	764
		Elektronisk kommunikasjon	
		Elektronisk kommunikasjon (telefon	
		mv.) .....	377
		Elektronisk levering av selvangivelse mv.	887
		Emigrasjon	
		Utland – bosettelse i Norge en del av	
		året.....	1359
		Emigrasjon, opphør av	
		bostedstilknytning .....	1282
		Emisjon	
		Transaksjonskostnader mv. ....	1247
		Emisjon, inngangsverdi for fondsaksjer .	20
		EMK .....	1218
		Endelig konstatert tap	
		Tap .....	1158

Endring av eierform		Erstatning	
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform.....	1487	Betinget skattefritak .....	152
Endring av selvangivelse		Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadesforsikring .....	571
Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør .....	1031	Skadeserstatning .....	1054
Endringsfrist, Sivilombudsmannen.....	391	Utgangsverdi .....	1272
Endrings sak		Erstatning, skog .....	1105
Endrings sak – endring uten klage.....	382	Erstatning for personskade.....	146
Endrings sak – klage.....	397	Erstatning for tap av forsørger.....	146
Endrings sak – saks kostnader.....	408	Ervervsevne	
Endrings sak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver .....	413	Skadeserstatning .....	1054
Endrings sak, EØS-retten		Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne .....	1155
EØS-retten og forholdet til norsk skatterett .....	453	Etablererstipend fra Innovasjon Norge, skatteplikt .....	1241
Enearving .....	129	Etablererstipend i landbruket .....	701
Enebolig, definisjon .....	226	Etableringsgebyr ved låneopptak, fradragrett .....	1008
Energiverk		Etatsutdanning, lønn under .....	1272
Kraftforetak .....	764	Etterbetaling	
Engangsstønader fra folketrygden, skattefritak .....	1250	Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn .....	449
Enhetskvote .....	512	Etterbetaling fra næringssamvirke Skogbruk .....	1094
Enkeltpersonforetak		Etterbetalt lønn mv. etter utreise fra Norge .....	1340
Enkeltpersonforetak – allment .....	416	Ettergitt skatt, nedsettelse av pensjonsgivende inntekt	
Enkeltpersonforetak – generasjonsskifte o.l. ....	437	Folketrygd – nedsettelse .....	526
Enkeltpersonforetak – ligning i dødsåret .....	441	Ettergivelse, betydning for inngangsverdi .....	660
Enkeltpersonforetak – realisasjon ved salg.....	444	Ettergivelse av gjeld	
Virksomhet – allment .....	1471	Fordringer .....	530
Virksomhet – omdanning/skifte av eierform.....	1487	Gjeldsettergivelse, foreldelse mv. ....	644
Virksomhet – opphør av virksomhet ..	1496	Ettergivelse av lån, aksjonær/deltaker/ arbeidstaker .....	819
Enker/enkemenn		Ettergivelse av renter, aksjonær/deltaker/ arbeidstaker .....	820
Klassefastsetting.....	740	Ettergivelse av skatt etter søknad på sluttvederlag.....	1113
Enmannsforetak		Ettergivelse av utlignet skatt etter søknad, etterbetalt lønn .....	452
Enkeltpersonforetak – allment .....	416	Ettergivelse av utlignet skatt etter søknad, etterbetalt pensjon .....	449
Enslige, skattemessig bosted .....	256	Etterlatte	
Enslig forsørger		Arvelater/etterlatte/dødsbo.....	128
Foreldrefradrag.....	535	Etterlønn, arbeidsgiveravgift .....	107
Klassefastsetting.....	740	Etterlønn/etterpensjon, lønnsoppgaveplikt.....	812
Enslig forsørger, begrepet .....	744	Etterlønn/-pensjon, arbeidsgiveravgift... ..	102
Enslig forsørger, skattemessig bosted....	256	Etterlønn ved dødsfall, skatteplikt .....	141
Entertainer		Etterpensjon, arbeidsgiveravgift.....	107
Kunstnere.....	794	Etterpensjon ved dødsfall, skatteplikt ... ..	142
Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjon, skattefritak .....	627	Etterutdanning	
		Utdanning – tilskudd og kostnader... ..	1267

Ettervernshjem		Fedme, særfradrag for store	
Pasienter/beboere i alders- og		sykdomskostnader .....	1153
sykehjem (pleiehjem) mv. ....	896	Feilutbetaling av lønn	
Europeiske Menneskerettskonvensjonen	1218	Tilbakebetaling av lønn, pensjon og	
Europeisk opsjon		trygdeytelser .....	1194
Finansielle instrumenter – begreper .	456	Felles bedrift, samboere .....	1019
Europeisk selskap, fritaksmetoden.....	591	Felles bedrift for ektefeller .....	374
EØS-avtalen		Felles bedrift for ektefeller, andel i	
EØS-retten og forholdet til norsk		deltakerlignet selskap .....	268
skatterett .....	453	Felles bedrift for ektefeller, dødsfall.....	442
EØS-loven		Felles bedrift for ektefeller, opphør av	
EØS-retten og forholdet til norsk		virksomhet .....	1498
skatterett .....	453	Felles foreldreansvar	
EØS-området, land som inngår.....	833	Klassefastsetting.....	740
EØS-pendlere		Felles ligning	
Merkostnader – EØS-pendlere .....	833	Ektefeller, registrerte partnere og	
EØS-retten		meldepliktige samboere .....	367
EØS-retten og forholdet til norsk		Fellesskatt i Finnmark og Nord-Troms	491
skatterett .....	453	Ferdigvarer	
		Varebeholdning.....	1438
<b>F</b>		Fergekostnad, fradrag på yrkesreise .....	166
Fagforeninger		Fergekostnader	
Skattefrie institusjoner mv. ....	1076	Reise mellom hjem og fast arbeidssted	
Fagforeningskontingent		(arbeidsreiser) .....	979
Kontingenter .....	752	Fergekostnader for bil på arbeidsreise...	986
Faglig forsvarlig tilbud, særfradrag for		Fergekostnader på arbeidsreise/private	
sykdomskostnader .....	1150	turer, dekket av arbeidsgiveren .....	864
Faglitteratur		Feriepenger ved utflytting .....	1182
Faglitteratur.....	455	Feriereise dekket av arbeidsgiver, grense	
Familiebarnehage		mot velferdstiltak.....	1454
Barnepass .....	149	Feriereiser dekket av arbeidsgiver .....	869
Familiebarnehage, skatteplikt for eier		Feste	
Barnepass .....	149	Rettigheter i fast eiendom .....	1013
Familieeilighet, definisjon .....	216	Festeavgift på ubebygget tomt,	
Familier hyperkolesterolemi, særfradrag		fradragsrett .....	1017
for store sykdomskostnader.....	1152	Feste av tomt, inntekt .....	1017
Fartsbøter		Festet tomt – innløsning, betinget	
Bot, gebyr mv. ....	265	skattefritak .....	158
Fartøy, saldogruppe.....	322	Filial av utenlandsk forsikringsselskap,	
Fast anlegg for produksjon og omsetning		formue .....	556
av varer, stedbunden skattlegging.....	1092	Filmverk	
Fast anlegg generelt, stedbunden		Opphavsretter .....	871
skattlegging .....	1091	Personinntekt – åndsverk og patenter,	
Fast arbeidssted, arbeidsreiser.....	969	fordeling over tre år .....	934
Fast driftssted, utland.....	685	Filmverk, avskrivning .....	337
Fast eiendom, stedbunden skattlegging	1091		
Fast eiendom i utlandet, formue og			
inntekt .....	1326		
Fastrentelån, innfrielse før forfalltid ....	992		
Fastsetting av personinntekt			
Enkeltpersonforetak – beregnet			
personinntekt (foretaksmodellen).....	417		
Fast teknisk installasjon i bygning			
Driftsmiddel – avskrivning på/			
inntektsføring av saldo.....	319		

Finansielle instrumenter		Floors	
Finansielle instrumenter – begreper .	456	Finansielle instrumenter – begreper .	456
Finansielle instrumenter – finansielle		Fly, saldogrupper.....	322
opsjoner.....	467	Flypersonell	
Finansielle instrumenter – ikke-		Flypersonell (sivilt) .....	522
finansielle opsjoner.....	474	Flytebrygge, avskrivning .....	337
Finansielle instrumenter – opsjoner		Flytedokk, avskrivning .....	337
mv. i arbeidsforhold .....	476	Flyttekostnader	
Finansielle instrumenter –		Flyttekostnader .....	524
terminkontrakter – futures og		Flyttekostnader, reisekostnader .....	525
forwards .....	485	Flyttekostnader, stortingsrepresentanter	1119
Finansielle instrumenter –		Flytting av stedbunden personlig	
terminkontrakter – valuta- og		virksomhet .....	1091
renteswapavtaler .....	486	FN-personell	
Finansielle instrumenter, CFD		Utland – lønn fra den norske stat for	
Finansielle instrumenter – CFD		arbeid utført i utlandet .....	1368
(Contract for difference).....	465	FN-personell (utenlandske), skatteplikt	
Finansielle instrumenter,		til Norge .....	1343
fritaksmetoden .....	600	Folketrygd	
Finansiell opsjon		Folketrygd – nedsettelse .....	526
Finansielle instrumenter – begreper .	456	Personinntekt – lønn, pensjon,	
Finanstilsynet.....	1174	introduksjonsstønad og visse	
Finnerlønn, skatteplikt.....	1197	trygdeytelser .....	919
Finnmarksfradrag .....	491	Trygdeytelser mv. ....	1250
Finske grensekommuner		Folketrygd, etterbetaling .....	451
Grensegjengere .....	648	Folketrygd, satser	
Firmabil		Folketrygd – Særfradrag .....	1503
Bil – privat bruk .....	173	Fond for idrettsutøvere	
Firmahytte, avskrivning .....	336	Idrett .....	651
Firmahytte, fri bruk.....	1453	Fond for idrettsutøvere,	
Fisjon		arbeidsgiveravgift.....	108
Fisjon – innenlands .....	493	Fond for idrettsutøvere, lønns-	
Fisjon, utland		oppgaveplikt.....	814
Fisjon over landegrensene.....	504	Fondsaksje, inngangsverdi .....	20
Fisjon over landegrensene		Fondsaksjer	
Fisjon over landegrensene.....	504	Aksjer – ansattes erverv til underpris	4
Fiske		Verdipapirfond.....	1460
Fiske .....	510	Fondsbasert livrente	
Fiske, arbeidsgiveravgift.....	107	Forsikring – livsforsikring	
Fiskeoppdrett		(livrenteforsikring) .....	565
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) .....	83	Fondsemisjon, inngangsverdi for aksjene	20
Fiskerett i ferskvann, formue.....	1097	Forandring av selvangivelse	
Fiskerett i ferskvann, inntekt/kostnad ...	1105	Selvangivelse mv. – omgjøring av	
Fiskerirettighet, fradragføring .....	512	selvangivelsen før utsending av	
Fiskeritillatelse .....	512	skatteoppgjør .....	1031
Fiskeritillatelser, formue .....	511	Forbruksforeninger	
Fisketur, velferdstiltak .....	1455	Samvirkeforetak .....	1024
Fjernsyn, stortingsrepresentanter .....	1120	Fordekte verdioverføringer,	
Flere kommuner		deltakerlignet selskap .....	308
Fordelingsfradrag .....	528	Fordeling av fradrag mellom kommuner	
Skattestedet .....	1088	i sameie som lignes etter bruttometoden	1022
Flermannsbolig		Fordeling av visse fradrag mellom	
Bolig – fritaksligning.....	209	kommuner	
Bolig – realisasjon .....	223	Fordelingsfradrag .....	528
Flermannsbolig, definisjon .....	216	Fordelingsmetoden, deltakerlignet	
Flomskade, betinget skattefritak.....	152	selskap .....	308

Fordelingsmetoden, unngåelse av dobbeltbeskatning .....	1381	Formue	
Fordelingstvist mellom kommuner, skattestedet .....	1093	Aksjer – formue.....	6
Fordring		Bil – formue .....	163
Fordringer .....	530	Bolig – formue .....	198
Fordring, tilknytning til virksomhet .....	1163	Formue .....	543
Foredrag, skattefritak for enkeltstående arbeidsprestasjon .....	627	Formue i skog .....	1096
Foredragsholder, skattefritak for mindre beløp .....	1087	Fornyelsesprovisjon ved forlengelse av lån, fradragrett .....	1008
Forekomster av sand, grus mv., realisasjon .....	722	Forpaktning	
Foreldelse		Jordbruk – forpaktning .....	712
Gjeldsettergivelse, foreldelse mv. ....	644	Forpleiningsgodtgjørelse	
Foreldre		Forpleining .....	557
Barn og ungdom .....	145	Forretningsbygg, saldogruppe .....	323
Foreldrefradrag .....	535	Forretningsverdi	
Foreldrehjem, definisjon .....	262	Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel .....	343
Foreldrepenge, arbeidsgiveravgift .....	107	Forretningsverdi, avskrivning .....	347
Foreldrepenge, personinntekt .....	923	Forretningsverdi, direkte fradragføring	347
Forelegg		Forretningsverdi, fastsetting, Goodwill, fastsetting .....	346
Bot, gebyr mv. ....	265	Forretningsverdi, formue .....	347
Forening, fritaksmetoden .....	591	Forretningsverdi, verdsetting .....	348
Foreninger		For sent levert selvangivelse	
Kontingenter .....	752	Forsinkelsesavgift .....	573
Skattefrie institusjoner mv. ....	1076	Forsikring	
Forenklet lønnsinnberetning/ trekkoppgjør.....	808	Forsikring – allment .....	558
Foretaksmodellen		Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring).....	560
Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen).....	417	Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring) .....	565
Foretakspensjon		Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring .....	571
Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon .....	906	Skadeserstatning .....	1054
Forfatter		Forsikring, tariffestet pakkeforsikring i fiske .....	514
Kunstnere.....	794	Forsikringsselskaper, oppgaveplikt for livrenter .....	571
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år .....	934	Forsinkelsesavgift	
Forfatterhonorar, arbeidsgiveravgift .....	107	Forsinkelsesavgift .....	573
Forfatterrettigheter		Forsinkelsesrente	
Opphavsretter .....	871	Renter av gjeld .....	998
Forfatterrettigheter ervervet ved arv .....	140	Forskere	
Forhåndsligning		Stipend .....	1116
Forhåndsligning .....	540	Forskning	
Forhåndsuttalelser		Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag.....	576
Bindende forhåndsuttalelser .....	184	Forsknings- og utviklingskostnader – skattefunn .....	577
Fôringsanlegg		Forskning, formuesbeskatning av forskningsinstitusjon organisert som stiftelse .....	544
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) .....	83	Forskudd på lønn mv. før innreise til Norge .....	1340
Forkjøpsrett, begreper .....	1013		
Forlenget klagefrist .....	404		
Forlis, betinget skattefritak.....	152		
Formidlingsprovisjon ved låneopptak, fradragrett .....	1008		

Forskuddsskatt		Fredsstyrker, skattefritak for visse ytelser	1369
Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn	449	Freelancer	
Forsvaret		Kunstnere	794
Forsvarspersonell	586	Fremføring av underskudd	1260
Forsvaret, fri bolig	204	Fremleie	
Forsørgelse		Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne	188
Foreldrefradrag	535	Bolig – regnskapsligning	243
Klassefastsetting	740	Fribeløp for formue i kontanter mv.	549
Forsørgertillegg til menige i forsvaret, fradrag for geldsrenter dekket av botillegg	1004	Fribeløp formue/personinntekt	
Fortsettelsesforsikring, foretakspensjon.	907	Klassefastsetting	740
Fortsettelsesforsikring, innskuddspensjon	911	Fribeløp i deltakerlignet selskap, for formue i kontanter mv.	278
Forvaltningsgebyr		Fri bil	
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.	635	Bil – privat bruk	173
Forvaltningsselskap		Fri bil, lønnsoppgaveplikt	812
Verdipapirfond	1460	Fri bolig	
Forwardkontrakter		Bolig – fri bolig	204
Finansielle instrumenter – begreper	456	Føderåd	622
Forwards		Fri bolig, lønnsoppgaveplikt	812
Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards	485	Fri bolig, utland	206
Fosterbarn, klasse	745	Frikjøp fra pliktidd	
Fosterforeldre		Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser	1194
Foreldrefradrag	535	Fri kost, arbeidsgiveravgift	99
Fosterforeldre	590	Fri kost, fiskere	515
Fosterhjemsgodtgjørelse		Fri kost, i arbeidsforhold	867
Fosterforeldre	590	Fri kost, losji og besøksreise	
FoU		Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt	1373
Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag	576	Frilanser	
Forsknings- og utviklingskostnader – skattefunn	577	Kunstnere	794
Fradrag for arbeidsgiveravgift i formue og inntekt	106	Fripolise, foretakspensjon	907
Fradrag for losji for eieren	840	Frist, klage	403
Fradragsføring		Frister for endringssak	388
Driftsmiddel – direkte fradragsføring	341	Frist for forhåndsligning	542
Tidfesting – allment	1180	Fristforlengelse, klage	404
Vedlikehold	1445	Frist for å levere selvangivelse	1037
Fradragsramme		Fristutsettelse, selvangivelse	1038
Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere	283	Fritakslignet bolig	
Framleie, Regnskapsligning		Bolig – fritaksligning	209
Bolig – regnskapsligning	243	Fritaksmetoden	
Fravikelse av selvangivelse		Aksjer – realisasjon	11
Varsel	1441	Aksjer – utbytte	30
Fredning, inntekt	1017	Finansielle instrumenter – CFD (Contract for difference)	465
Fredsstyrker		Finansielle instrumenter – finansielle opsjoner	467
Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet	1368	Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards	485
		Fritaksmetoden	591
		Tap	1158
		Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester	1423



Fritaksmetoden, aksjer i selskap hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS .....	598	Fritidseiendom	
Fritaksmetoden, aksjer i selskap hjemmehørende utenfor EØS som ikke er lavskatteland .....	598	Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne .....	188
Fritaksmetoden, deltakerlignet selskap ..	297	Bolig – eget arbeid.....	195
Fritaksmetoden, finansielle instrumenter .....	600	Bolig – formue .....	198
Fritaksmetoden, fritak for kildeskatt .....	593	Bolig – fritaksligning.....	209
Fritaksmetoden, gevinst og tap på eierandel i boligselskap .....	596	Bolig – realisasjon .....	223
Fritaksmetoden, gevinst og tap som omfattes .....	595	Bolig – regnskapsligning .....	243
Fritaksmetoden, inntekter og tap fra deltakerlignet selskap .....	596	Bolig – tidsparter (time-share) .....	247
Fritaksmetoden, inntekter og tap som omfattes .....	595	Tomt.....	1243
Fritaksmetoden, kommuners og fylkeskommuners realisasjon av aksjer.....	596	Fritidseiendom, definisjon .....	229
Fritaksmetoden, konvertible obligasjoner.....	601	Fritidseiendom, deltakerlignet selskap ..	276
Fritaksmetoden, kostnader.....	64	Fritt arbeidstøy .....	127
Fritaksmetoden, objektsiden .....	595	Fritt losji, i arbeidsforhold .....	868
Fritaksmetoden, selskaper som omfattes	591	Frittstående tegningsretter .....	467
Fritaksmetoden, selskap som er innehaver av finansielt instrument .....	468	Fritt yrke i utlandet .....	1307
Fritaksmetoden, selskap som er utsteder av finansielt instrument .....	471	Frivillige organisasjoner	
Fritaksmetoden, subjekt .....	591	Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold .....	628
Fritaksmetoden, tap på aksjer i selskap mv. hjemmehørende i ikke-lavskatteland utenfor EØS.....	599	Skattefrie institusjoner mv. ....	1076
Fritaksmetoden, tre prosent regelen ....	601	Frivillige organisasjoner, arbeidsgiveravgift.....	101
Fritaksmetoden, utdelinger som omfattes .....	595	Frivillige organisasjoner, lønnsoppgaveplikt.....	810
Fritaksmetoden, utenlandske selskaper .	592	Frivillig retting, tilleggsskatt .....	1209
fritaksmetoden ved realisasjon av andel	596	Frukttrær, aktivering ved nyplanting.....	702
Fritaksmetoden vedrørende aksjer mv., aksjeselskaps andel i deltakerlignet selskap .....	274	Fullmektig	
Fritaksmetoden vedrørende aksjer mv. i utenlandske selskaper .....	1329	Fullmektig .....	603
Fritaksmetoden vedrørende finansielle instrumenter, aksjeselskaps andel i deltakerlignet selskap .....	277	Funksjonærbolig	
Fritidsarbeid		Bolig – fri bolig .....	204
Bolig – eget arbeid.....	195	Bolig – realisasjon .....	223
Fritidsbåt		Funksjonærbolig, avskrivningsrett .....	336
Fritidsbåter .....	602	Funksjonærer	
Innbo og løsøre .....	654	Idrett .....	651
Fritidsbåt og velferdstiltak.....	1454	Fusjon	
		Fusjon – innenlands .....	604
		Fusjon, utland	
		Fusjon over landegrensene.....	615
		Fusjon over landegrensene, Utenlandske selskaper, fusjon	
		Fusjon over landegrensene.....	615
		Futures	
		Finansielle instrumenter – begreper ..	456
		Finansielle instrumenter – terminkontrakter – futures og forwards .....	485
		Fylkeskommuner, fritaksmetoden .....	596
		Fyringsanlegg .....	702
		Føderåd	
		Føderåd .....	622
		Føderådsbolig i jordbruk, inntekt/ fradrag bruker .....	699
		Fødsel, engangsstønad fra folketrygden, skattefritak .....	1250

<b>G</b>	
Garanti	
Garanti- og reklamasjonskostnader ..	624
Garantiansvar for utført arbeid i virksomhet, tidfesting av vederlag for arbeidet .....	1487
Garantiinntekt til kunstnere fra staten ..	798
Garantilott i fiske, inntekt .....	516
Garantiprovisjon, fradragrett .....	1004
Garasje	
Bolig – garasje.....	220
Gartneri	
Jordbruk – allment .....	691
Gartneri, Skatteplikt ved realisasjon .....	721
Gassdistribusjonsnett, saldogruppe .....	322
Gave, andel i deltakerlignet selskap .....	298
Gave, inngangsverdi .....	662
Gaveoverføring	
Realisasjonsbegrepet .....	938
Tap .....	1158
Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester.....	1423
Gaver	
Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.....	625
Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold.....	628
Reklameinntekter/-kostnader .....	990
Gaver til deltaker i deltakerlignet selskap	307
Gaver til Den norske kirke .....	633
Gavesalg, andel i deltakerlignet selskap.	297
Gebyr	
Bot, gebyr mv. ....	265
Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.....	635
Gebyr ved låneopptak, fradragrett.....	1008
Generasjonsskifte	
Arvelater/etterlatte/dødsbo.....	128
Deltakerlignet selskap – nyetablering	288
Enkeltpersonforetak – generasjonsskifte o.l. ....	437
Gevinst, betinget skattefritak	
Betinget skattefritak .....	152
Gevinstberegning, andel i deltakerlignet selskap .....	298
Gevinst- og tapskonto	
Gevinst- og tapskonto .....	636
Gevinst ved gavesalg.....	629
Gevinst ved spill mv., skatteplikt	
Tilfeldige gevinster/inntekter .....	1196
Gift	
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere .....	367
Gjeld	
Gjeld .....	640
Gjeld, fradrag for utenlandsboende med formue i Norge.....	1356
Gjeld- og gjeldsrentefordeling for innenlandsboende med formue/inntekt i utlandet .....	1331
Gjeldsbrev	
Finansielle instrumenter – begreper .	456
Gjeldsettergivelse	
Fordringer .....	530
Gjeldsettergivelse, foreldelse mv. ....	644
Gjeldsettergivelse, underskuddsfrømføring.....	1261
Gjeldsforhandling	
Gjeldsforhandling .....	646
Gjeldsforhandlingsbo, skatteded .....	1090
Gjeldsforsikring	
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring).....	560
Gjeldsforsikring, fradragrett.....	1004
Gjeldsordning	
Gjeldsforhandling .....	646
Gjeldsrentebegrensning, kraftforetak i offentlig eie .....	775
Gjeldsrenter	
Renter av gjeld .....	998
Gjenbrukshonorar til kunstnere, arbeidsgiveravgift.....	102
Gjenkjøp av livrente, inntekt .....	570
Gjenkjøp av livrente, personinntekt .....	922
Gjenlevende ektefelle	
Arvelater/etterlatte/dødsbo.....	128
Enkeltpersonforetak – ligning i dødsåret .....	441
Gjenlevende ektefelle, eiertid .....	138
Gjenlevende samboer	
Arvelater/etterlatte/dødsbo.....	128
Gjennomskjæring	
Tilsidesettelse .....	1223
Gjennomsnittsligning, fastsetting av beregnet personinntekt .....	422
Gjennomsnittsligning, opphør.....	1103
Gjennomsnittsligning av skog.....	1101
Gjensidig forsikringsselskap, fritaksmetoden .....	591
Gjensidig forsikringsselskap, ligningsmåte.....	61
Gjesteforeleser, skattefritak for mindre beløp .....	1087
Gjesteforeleser, utenlandsk .....	1342
Gjeterhund i jordbruk, fradragføring ...	703
Gjeterhund i reindrift, fradragføring....	959
Gjeterhytte i reindrift, fradragføring ....	959

Godtgjørelse		Grunnavståelse	
Bil – godtgjørelse.....	168	Jordbruk – realisasjon .....	720
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet .....	828	Tomt .....	1243
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting .....	849	Grunnbyrde, begreper .....	1013
Utgiftsgodtgjørelse .....	1277	Grunnfondsbevis	
Godtgjørelse, besøksreiser til hjemmet..	832	Aksjer – realisasjon .....	11
Godtgjørelse for arbeidsinnsats		Aksjer – utbytte .....	30
Personinntekt – allment .....	916	Grunnfondsbevis, renter .....	992
Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap.....	918	Grunnfondsbevis, tilordning av renter ..	997
Godtgjørelse for arbeidsinnsats i deltakerlignet selskap .....	307	Grunnlag, oversikt for beregnet personinntekt .....	421
Godtgjørelse til kost, losji og besøksreiser, utlending i Norge .....	1375	Grunnrente, kraftforetak .....	777
Godtgjørelse ved arbeidsopphold utenfor hjemmet.....	844	Grunnstønad fra folketrygden, skattefritak .....	1250
Golfbane, avskrivning.....	337	Gruppelivsforsikring, lønnsoppgaveplikt	813
Golfbane, realisasjon .....	721	Gruppelivsforsikring i arbeidsforhold....	567
Goodwill		Grusforekomster, realisasjon .....	722
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel.....	343	Grustak, inntekt ved drift.....	1018
Goodwill, avskrivning .....	347	Gruver, stedbunden skattlegging .....	1091
Goodwill, direkte fradragføring.....	347	Grøfter i jordbruk, fradragføring .....	703
Goodwill, formue .....	347	Grøfter i skogbruk, fradragføring .....	1105
Goodwill, verdsetting .....	348	Grønn omsorg, inntekt/fradrag.....	703
Grafiker		Gårdsbruk	
Kunstnere.....	794	Jordbruk – allment .....	691
Grafikk		Jordbruk – forpaktning .....	712
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år.....	934	Jordbruk – realisasjon .....	720
Gratisarbeid		Tomt .....	1243
Bolig – eget arbeid.....	195	Gårdsturisme, inntekt/fradrag .....	703
Gratis bolig		Gårdsturisme, realisasjon .....	721
Bolig – fri bolig .....	204		
Gravferdsstønad fra folketrygden, skattefritak .....	1250	<b>H</b>	
Grensegangsforretning for skogeiendom, fradragrett for kostnader	1107	Habilitet	
Grensegjengere		Ugildhet (inhabilitet).....	1251
Grensegjengere .....	648	Hageprodukt, skatteplikt for mindre salgsinntekter .....	1199
Grensekommuner til Sverige og Finland		Handelsfullmakt	
Grensegjengere .....	648	Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.....	635
Grenseoverskridende aksjebytte		Havbruk	
Aksjer – aksjebytte.....	1	Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) .....	83
Grenseoverskridende fisjon		Hedersgave	
Fisjon over landegrensene.....	504	Prisbelønninger .....	937
Grenseoverskridende fusjon		Heimevernet, skattlegging av godtgjørelser .....	588
Fusjon over landegrensene.....	615	Helseforetak, satser for arbeidsgiveravgift.....	118
Grunn, skille bygning og grunn .....	338	Helsereiser, særfradrag for sykdomskostnader .....	1150
Grunn, skille mot kostnader vedrørende bygning.....	338	Helsestudio og velferdstiltak .....	1455
Grunnareal		Helsetjeneste, arbeidsgiveravgift .....	107
Tomt.....	1243	Helsetjeneste dekket av arbeidsgiveren .	866
		Hest i jordbruk, inntekt/kostnad.....	704
		Heving av kjøp/salg.....	1032
		Heving av kjøp/salg, realisasjonsbegrepet	943
		Hjelpestønad fra folketrygden, skattefritak .....	1250



Innbetalt kapital, tilbakebetaling fra deltakerlignet selskap .....	308	Inntektsperiode .....	1180
Innbo		Inntektstillegg, utdeling fra deltakerlignet selskap .....	311
Bil – formue.....	163	Innvandrere, skatteplikt.....	1281
Campingvogner .....	265	Innvandrere	
Fritidsbåter.....	602	Utland – bosettelse i Norge en del av året.....	1359
Innbo og løsøre.....	654	Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt .....	1373
Innbo, erstatning.....	1056	Innvandrere, skatteplikt for introduksjonsstønad .....	1242
Innbo, fribeløp i deltakerlignet selskap..	278	Instans for klage .....	397
Inndragning		Institusjoner	
Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv. ....	1253	Skattefrie institusjoner mv. ....	1076
Innflytting til Norge		Interessefellesskap	
Utland – bosettelse i Norge en del av året.....	1359	Tilsidesettelse .....	1223
Innflytting til Norge, skatteplikt .....	1281	Interessentskap	
Innfrielse av fastrentelån før forfalltid..	992	Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning .....	267
Innfrielsesgebyr, fradragrett.....	1008	Interkommunalt selskap, eget skattesubjekt .....	61
Inngangsverdi		Interkommunalt selskap, fritaksmetoden	591
Inngangsverdi .....	657	Internasjonal skips-/luftfart, formue og inntekt for utlendinger .....	1338
Inngangsverdi aksje, diskontinuitet.....	20	Interne dokumenter	
Inngangsverdi aksje, kontinuitet.....	20	Innsynsrett – allmennheten.....	671
Inngangsverdi etter reinvestering av betinget skattefrie gevinst .....	156	Innsynsrett – egne forhold .....	672
Inngangsverdi for aksjer.....	17	Taushetsplikt .....	1168
Inngangsverdi for andel i deltakerlignet selskap, gevinstberegningen .....	298	Internett	
Inngangsverdi for objekt ervervet ved bruk av finansiell opsjon .....	473	Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.) .....	377
Inngangsverdi for objekt ervervet ved bruk av ikke-finansiell opsjon .....	475	Internettadresse.....	1198
Innkjøpslag		Internettomene, formuesskatt .....	555
Samvirkeforetak.....	1024	Internprising, skattemessig tilsidesettelse .....	678
Innløsning av aksjer, skattlegging av aksjonærene .....	14	Internprising, tilsidesettelse	
Inn på tunet, inntekt/fradrag .....	703	Internprising – (transfer pricing) .....	676
Innretninger		Internprising, transaksjoner mellom nærstående.....	883
Skattefrie institusjoner mv. ....	1076	Introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere	
Innskuddspensjon		Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser .....	919
Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon.....	909	Tilskudd – offentlige tilskudd .....	1240
Innsynsrett		Introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere, arbeidsgiveravgift.....	108
Innsynsrett – allmennheten.....	671	Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere	
Innsynsrett – egne forhold .....	672	Personinntekt – allment.....	916
Taushetsplikt .....	1168	Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere, minstefradrag .....	856
Innsynsrett, aksjeselskap .....	675	Introduksjonsstønad til nyankomne innvandrere, skatteplikt .....	1242
Innsynsrett, deltakerlignet selskap .....	675		
Innsynsrett, dødsbo .....	675		
Innsynsrett, konkursbo .....	675		
Innsynsrett, samboer .....	675		
Innsynsrett, verge .....	675		
Inntektsforsikring			
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring).....	560		
Inntektsføring			
Tidfesting – allment .....	1180		

Inventar			
Innbo og løsøre .....	654		
Inventar, saldogruppe .....	322		
Investeringsstilskudd fra det offentlige, skatteplikt .....	1241		
IPA			
Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS) .....	903		
IPA, overgangsregler .....	904		
IP-telefoni			
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.) .....	377		
ISDN			
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.) .....	377		
		<b>J</b>	
Jaktrett			
Rettigheter i fast eiendom .....	1013		
Jaktrett, formue .....	1096		
Jaktrett, inntekt/kostnad .....	1106		
Jaktrett, reindrift .....	959		
Jakttur, velferdstiltak .....	1455		
Jan Mayen			
Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis .....	689		
Jordbruk			
Jordbruk – allment .....	691		
Jordbruk – forpaktning .....	712		
Jordbruk – realisasjon .....	720		
Tomt .....	1243		
Jordbruk, ikke økonomisk virksomhet ..	1480		
Jordbruksfradrag			
Jordbruk – jordbruksfradrag .....	715		
Jordbruksvikar, reise hjem-arbeidssted..	977		
Jordskade ved drift av sandtak, fradragrett .....	1018		
Jordskifte for skogeiendom, fradragrett for kostnader .....	1107		
Jordskifte i skogbruk, skattlegging av skogoppgjør .....	1101		
Journalist			
Journalister mv. ....	735		
Jubileumsfest, velferdstiltak .....	1455		
Jubileumsgave			
Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv. ....	625		
Julebord, velferdstiltak .....	1455		
Juletreproduksjon i skogbruk, ligningsmåten .....	1107		
Juridisk bistand			
Endringssak – sakskostnader .....	408		
Juridisk bistand/prosesskostnader .....	737		
Transaksjonskostnader mv. ....	1247		
			<b>K</b>
		Kantine, fradragrett for kost for arbeidstaker .....	841
		Kantine, skattefritak for mindre ytelser ..	1454
		Kapitalforsikring	
		Forsikring – allment .....	558
		Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring) .....	560
		Kapitalforsikringer med investeringsvalg, avkastning og tap .....	564
		Kapitalinntekt	
		Aksjer – utbytte .....	30
		Renteinntekter .....	991
		Kapitalinntekt, beregnet personinntekt ..	423
		Kapitalinntekt, grense mot virksomhetsinntekt .....	1477
		Kapitalkostnad, beregnet personinntekt ..	423
		Kapitalnedsettelse med utbetaling	
		Aksjer – utbytte .....	30
		Karensgodtgjørelse .....	920
		Karensgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift ..	108
		Kausjon, fradrag for dekning av gjeldsrenter .....	1005
		Kausjon, fradrag for gjelden .....	641
		Kausjon i ansvarlig selskap, deltakers dekning av selskapets gjeld/gjeldsrenter ..	294
		Kausjonsansvar, tilknytning til virksomhet .....	1163
		Kirken, fradragrett for gaver .....	633
		Kirker	
		Skattefrie institusjoner mv. ....	1076
		Kiropraktor, særfradrag for sykdomskostnader .....	1153
		Kjøpsopsjon	
		Finansielle instrumenter – begreper ..	456
		Kjøpsopsjon i arbeidsforhold	
		Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold .....	476
		Kjørebok, fradrag for bilutgifter .....	167
		Klage	
		Endringssak – klage .....	397
		Overprøving av ligningsvedtak utenfor ligningssystemet .....	890
		Klagefrist .....	403
		Klageinstans .....	397
		Klage på sakskostnader ved endringssak ..	412
		Klage på summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver .....	416
		Klassefastsetting	
		Klassefastsetting .....	740
		Klimaanlegg .....	705
		Klubber	
		Skattefrie institusjoner mv. ....	1076
		Klær	
		Arbeidstøy .....	127

Kollektiv livrenteforsikring		Konkurskarantene .....	1218
Forsikring – livsforsikring		Konsern, innfusjonering av	
(livrenteforsikring) .....	565	datterselskap .....	613
Kollektiv livsforsikring i arbeidsforhold.	567	Konsernbidrag	
Kombinasjonsfond		Aksjeselskap mv. – konsernbidrag ....	68
Verdipapirfond.....	1460	Konserninterne overføringer	
Kombinerede bygg, avskrivning.....	335	Aksjeselskap mv. – konserninterne	
Kommandittist		overføringer .....	72
Deltakerlignet selskap –		Konsern-RISK .....	67
fradragsrammen for kommandittister		Konsernselskaper, tre prosent regelen...	601
og stille deltakere .....	283	Konsesjon i fiske, formue.....	511
Kommandittist, definisjon .....	269	Konsesjon i fiske, fradragsføring.....	512
Kommandittist, realisasjon av andel ....	298	Konsulent, grense lønn og virksomhet ..	1475
Kommandittselskap		Kontanter, fribeløp i formue .....	549
Deltakerlignet selskap – allment om		Kontanter, fribeløp i formue i	
deltakerligning .....	267	deltakerlignet selskap .....	278
Deltakerlignet selskap –		Kontantprinsippet	
fradragsrammen for kommandittister		Tidfesting – kontantprinsippet .....	1180
og stille deltakere .....	283	Kontantstøtte, satser	
Kommunal bostøtte, skattefritak .....	1241	Barnetrygdsatser og satser for	
kommunal kontantstøtte, skattefritak ...	1250	kontantstøtte for 2012 og 2013 .....	1502
Kommune og fylkeskommune,		Kontantstøtte, skattefritak .....	1250
fritaksmetoden .....	591	Kontantstøtte til småbarnsforeldre,	
Kommuner, fritaksmetoden .....	596	skattefritak .....	1242
Kommunikasjonsutstyr i fiske .....	514	Kontantytelse, skattefrie kontantytelser	
Kompaniskap		Skattefrie kontantytelser i	
Deltakerlignet selskap – allment om		arbeidsforhold .....	1087
deltakerligning .....	267	Kontinentalsokkel, virksomhet .....	1338
Kompensasjonsordning for psykiske		Kontinentalsokkelen, lønnsinntekt	
belastningsskader hos militært personell	1059	Sokkelarbeidere.....	1114
Kompetanse, vedtaksmyndighet for		Kontingent	
skattekontor .....	383	Kontingenter .....	752
Komplementar		Kontinuitet .....	20
Deltakerlignet selskap – allment om		Kontinuitet, aksjer og andeler	
deltakerligning .....	267	Aksjer og andeler – kontinuitet ved	
Komplementar, definisjon .....	269	arv og gave .....	53
Komponist		Kontinuitetsgjennomskjæring ved fusjon	609
Kunstnere.....	794	Kontinuitetsunntak ved fusjon .....	609
Konfidensielle opplysninger		Kontoholdsgebyr	
Innsynsrett – allmennheten.....	671	Gebyrer til banker, verdipapirregister	
Innsynsrett – egne forhold .....	672	mv.....	635
Tushetsplikt .....	1168	Kontor, stedbunden skattlegging.....	1092
Kongresser		Kontorkommune	
Studiereise/kongressdeltagelse mv. ...	1120	Skattestedet .....	1088
Konkurranseregulering i media, gevinster		Kontormaskin, saldogruppe .....	321
Tilfeldige gevinster/inntekter .....	1196	Kontrollerte transaksjoner og	
Konkurs		mellomværende .....	883
Konkurs .....	748	Kontrollerte transaksjoner og	
Konkurs, deltakerlignet selskap .....	294	mellomværender, dokumentasjonsplikt	
Konkurs, underskuddsfremføring.....	1262	Internprising – (transfer pricing) .....	676
Konkursbo, abandonering .....	750	Kontrollerte transaksjoner og	
Konkursbo, arbeidsgiveravgift.....	89	mellomværender, oppgaveplikt	
Konkursbo, innsynsrett.....	675	Internprising – (transfer pricing) .....	676
Konkursbo, skattested .....	1090	kontrollopplysninger	
Konkurs i aksjeselskap, behandling av		Opplysningsplikt om egne forhold....	880
aksjonærene .....	15	Kontrollundersøkelse, varsel .....	1443

Konvertible obligasjoner, dekomponering .....	601	Kostpris for andel i deltakerlignet selskap, overpris/underpris .....	285
Konvertible obligasjoner, fritaksmetoden .....	601	Kostpris for objekt ervervet ved bruk av ikke-finansiell opsjon .....	475
Korreksjonsinntekt		Kostprisoppgave, jordbruk .....	692
Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinnekt .....	78	Kostprisoppgave ved erverv av skog.....	1095
Korreksjonsinntekt, overgangsregel		Kostutgifter	
Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinnekt .....	78	Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet.....	835
Korrigerings av lønns- og trekkoppgaver	814	Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting.....	849
Korrupsjon		Kostutgifter, lengre daglig arbeidsfravær fra hjemmet .....	851
Ulovlige inntekter, fradrag for bestikklser mv. ....	1253	Kostutgifter, mobilt arbeidssted uten overnatting utenfor hjemmet .....	850
Korttidforsikring		Kostutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, subsidiering av arbeidsgiver ..	841
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring).....	560	Kraft, saldogruppe.....	322
Kost		Kraftforetak, fritaksmetoden .....	767
Merkostnader – EØS-pendlere .....	833	Kraftforetak, grunnrente .....	777
Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt.....	1373	Kraftforetak i offentlig eie .....	775
Kost, mindre ytelser i bedriftskantine ...	1454	Kraftledningsgater, ekspropriasjon .....	1100
Kost, skatteplikt for fri kost.....	867	Kraftverk	
Kostbesparelse, inntektstillegg .....	843	Kraftforetak .....	764
Kostbesparelse i hjemmet, arbeidsgiveravgift.....	99	Kraftverk i jordbruk, behandlingsmåten	706
Kostbesparelse i hjemmet, skatteplikten	867	Kreditfradrag, unngåelse av dobbelbeskatning .....	1386
Kostgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift.....	92	Kreditmetoden, unngåelse av dobbelbeskatning .....	1386
Kostgodtgjørelse, lønnsoppgaveplikt.....	812	Kredittforeninger, fradragsrett for medlemsinnskudd .....	1006
Kostgodtgjørelse på reise med overnatting, arbeidsgiveravgift.....	93	Kredittforsikring.....	565
Kostgodtgjørelse ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting .....	844	Kredittkjøp av løsøre, begrensning i rentefradrag .....	1006
Kostgodtgjørelse ved besøkstreiser uten overnatting, arbeidsgiveravgift.....	92	Kredittkort, fradrag for omkostninger...	1007
Kostnader		Kredittkort betalt av arbeidsgiver, skatteplikt .....	863
Juridisk bistand/prosesskostnader ....	737	Krigsrisikotillegg for sjømenn, skatteplikt .....	1047
Kostnader – allment om fradrag.....	757	Krigsskoleelev	
Transaksjonskostnader mv. ....	1247	Forsvarspersonell .....	586
Kostnader, fritaksmetoden .....	64	Kundefordringer	
Kostnader, vederlagsfri bruk .....	209	Fordringer .....	530
Kostnader som inngår i minstefradraget	857	Kunstgjenstand, avskrivning .....	339
Kostnader ved aksjekjøp/salg.....	19	Kunstnere	
Kostnadsdekning		Kunstnere .....	794
Utgiftsgodtgjørelse .....	1277	Opphavsretter .....	871
Kostnadsrefusjon, arbeidsgiveravgift.....	96	Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år .....	934
Kostnadsrefusjon, behandlingsmåten ...	1277	Stipend .....	1116
Kostpris		Kunstnere (norske), opptreden i utlandet .....	1308
Inngangsverdi .....	657	Kunstnere (utenlandske), skatteplikt til Norge .....	1344
Kostpris etter reinvestering av betinget skattefri gevinst .....	156	Kunstnerlønn	
Kostpris for andel i deltakerlignet selskap, gevinstberegningen .....	298	Prisbelønninger.....	937



Kunstnerlønn til Stortinget, skattefritak	1117	Leierett	
Kurs		Rettigheter i fast eiendom .....	1013
Studiereise/kongressdeltagelse mv. ...	1120	Leietakers påkostning, formue .....	545
Utdanning – tilskudd og kostnader...	1267	Leietakers påkostning, inntektsføring og	
Kurskostnader, fradrag for bil .....	165	fradragføring .....	318
Kursnotert finansielt instrument		Leilighet	
Finansielle instrumenter – begreper .	456	Bolig – boligselskap mv. og	
Kvalifiseringsstønad		andelshaverne .....	188
Personinntekt – lønn, pensjon,		Bolig – tidsparter (time-share) .....	247
introduksjonsstønad og visse		Leilighetsgave for enkeltstående	
trygdeytelser .....	919	arbeidsprestasjon, skattefritak .....	627
Kyllinger, formuesverdi .....	696	Leksika	
Kår		Faglitteratur .....	455
Føderåd .....	622	Ligning i dødsåret	
Kårbolig i jordbruk, inntekt/fradrag		Arvelater/etterlatte/dødsbo .....	128
bruker .....	699	Enkeltpersonforetak – ligning i	
		dødsåret .....	441
		Ligningsoppgaver	
		Opplysningsplikt om andres forhold	
		(tredjemannsopplysninger) .....	872
		Ligningsstedet	
		Ligningsstedet .....	805
		Ligningsverdi	
		Bolig – formue .....	198
		Formue .....	543
		Likvidasjon av aksjeselskap, skattlegging	
		av aksjonærene .....	14
		Lineær avskrivning	
		Driftsmiddel – immaterielt (ikke-	
		fysisk) driftsmiddel .....	343
		Lisensiatgrad, fradragføring .....	1267
		Liten skatteevne	
		Skattebegrensning – lav alminnelig	
		inntekt eller liten skatteevne .....	1062
		Litteratur	
		Faglitteratur .....	455
		Livrente	
		Forsikring – allment .....	558
		Livrente, fritak for formueskatt i visse	
		tilfeller .....	548
		Livrente, inntekt ved avløsning .....	570
		Livrenteforsikring	
		Forsikring – livsforsikring	
		(livrenteforsikring) .....	565
		Livrente fra utlandet .....	1326
		Livrenter .....	922
		Livsforsikring	
		Forsikring – allment .....	558
		Forsikring – livsforsikring	
		(kapitalforsikring) .....	560
		Forsikring – livsforsikring	
		(livrenteforsikring) .....	565
		Livsforsikring, tariffestet pakkeforsikring	
		i fiske .....	514
		Lockoutbidrag .....	628



Medlemmer	
Kontingenter .....	752
Samvirkeforetak .....	1024
Meglerprovisjon	
Transaksjonskostnader mv. ....	1247
Meglerprovisjon, ved salg av bolig .....	239
Meglerprovisjon ved aksjekjøp/salg .....	19
Meldepliktige samboere	
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere .....	367
Melkekvote, formuesverdi .....	695
Melkekvote, fradragføring .....	706
Melkekvote, inngangsverdi .....	694
Melkekvote, realisasjon .....	722
Mellomsats, trygdeavgift .....	932
Ménerstatning	
Skadeserstatning .....	1054
Ménerstatning fra folketrygden, skattefritak .....	1250
Mengdegjeldsbrev	
Verdipapirer .....	1456
Menig	
Forsvarspersonell .....	586
Menigheter	
Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold .....	628
Skattefrie institusjoner mv. ....	1076
Menneskerettskonvensjon .....	1218
Merkostnader	
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge .....	825
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet .....	828
Merkostnader – EØS-pendlere .....	833
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet .....	835
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting .....	849
Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt .....	1373
Merkostnader, pendlerbolig som eies av skattyteren .....	840
Merverdiavgift, refusjon i fiske .....	517
Messer	
Studiereise/kongressdeltagelse mv. ...	1120
Midlertidig opphold	
Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet .....	1332
Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt .....	1373
Midlertidig opphold i Norge, skatteplikt	1281
Midlertidig opphør av næring .....	1498
Mikrokraftverk i jordbruk, inntektsfradrag .....	706
Milde stiftelser	
Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold .....	628
Skattefrie institusjoner mv. ....	1076
Militære	
Forsvarspersonell .....	586
Militære, kompensasjon for psykiske belastningsskader .....	1059
Militæret, fri bolig .....	204
Mindreårige barn, virksomhetsinntekt ..	268
Mineralforekomster, inntekt ved drift ...	1018
Mineralforekomster, realisasjon .....	722
Minikraftverk i jordbruk, inntektsfradrag	706
Minnesotamodellen, .....	1154
Minstefradrag	
Minstefradrag .....	853
Minstelott i fiske, inntekt .....	516
Misjonsmenighet, arbeidsgiveravgift til person utstasjonert i utlandet .....	104
Misligholdte renter, fradrag ved betaling av renter og hovedstol under ett .....	1002
Misligholdte renter, fradrag ved betaling etter ettergivelse .....	1002
Misligholdte renter, tidfesting av fradrag	1001
Misligholdte renter, tidfesting av inntektsføringen .....	995
Mobilt arbeidssted, kost på reise uten overnatting utenfor hjemmet .....	850
Mobilt arbeidssted, reise hjem/ arbeidssted .....	973
Mobiltelefon	
Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.) .....	377
Mobiltelefon i skogbruk .....	1108
Moped	
Innbo og løsøre .....	654
Morarente	
Renter av gjeld .....	998
Motorsag .....	1111
Motorsykkel	
Innbo og løsøre .....	654
Musiker	
Kunstnere .....	794
Opphavsretter .....	871
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år .....	934
Musiker, grense lønn og virksomhet ....	1476
Musiker, utenlandsk .....	1344
Musikere, arbeidstøy .....	797
Musikkverk	
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år .....	934
Mædi, betinget skattefritak for gevinst ved nedslaktning .....	153
Mærer i fiskeoppdrett, avskrivning .....	85
Møblert utleie .....	656





Opphør av virksomhet		Opsjoner	
Deltakerlignet selskap – oppløsning..	291	Finansielle instrumenter – begreper .	456
Forhåndsligning .....	540	Finansielle instrumenter – finansielle	
Konkurs .....	748	opsjoner.....	467
Virksomhet – opphør av virksomhet .	1496	Finansielle instrumenter – ikke-	
Opphør av virksomhet, underskudd ....	1261	finansielle opsjoner.....	474
Oppkjøpskostnader		Finansielle instrumenter – opsjoner	
Transaksjonskostnader mv. ....	1247	mv. i arbeidsforhold .....	476
Opplysninger		Opsjoner, fritaksmetoden.....	600
Innsynsrett – egne forhold .....	672	OPS-kontrakt .....	318
opplysninger etter særskilt oppfordring		OPS-kontrakt (Offentlig-Privat	
Opplysningsplikt om egne forhold ....	880	Samarbeid) .....	318
Opplysningsplikt		Ordblind, særfradrag for	
Opplysningsplikt om egne forhold ....	880	sykdomskostnader .....	1154
Selvangivelse mv. –		Organisasjon	
selvangivelsesplikt og frister .....	1034	Gaver og tilskudd utenfor	
Opplysningsskjema		arbeidsforhold .....	628
Opplysningsplikt om egne forhold ....	880	Skattefrie institusjoner mv. ....	1076
Oppløsning		Orkestermedlem, grense lønn og	
Deltakerlignet selskap – oppløsning..	291	virksomhet .....	1476
Oppløsning av aksjeselskap, skattlegging		Orkestermusiker	
av aksjonæren.....	14	Kunstnere.....	794
Oppløsning av selskap		Oslo Skinnauksjon, bonusfond.....	899
Forhåndsligning .....	540	OTC-opsjoner	
Oppmerksomhetsgave		Finansielle instrumenter – begreper .	456
Gaver og tilskudd i arbeidsforhold		Overdragelse av virksomhet,	
mv.....	625	arbeidsgiveravgift.....	89
Oppmøtested, reise hjem-arbeidssted ...	977	Overflatedyrking i jordbruk,	
Oppregulering av inngangsverdi, klage .	401	fradragføring .....	707
Oppregulering av inngangsverdi per		Overføring av eiendel til privat bruk	
1.1.1992, fast eiendom som er arvet.....	667	Uttak av formuesobjekter og/eller	
Oppregulering av inngangsverdi per		tjenester.....	1423
1992, aksjer .....	27	Overføring av enkeltpersonforetak	
Oppregulering av inngangsverdi per		Enkeltpersonforetak –	
1992, fast eiendom .....	666	generasjonsskifte o.l. ....	437
Oppreisning		Overføring til nærstående, deltakerlignet	
Skadeserstatning .....	1054	selskap .....	307
Oppsigelse		Overkurs ved innfrielse av fastrentelån..	992
Skadeserstatning .....	1054	Overlastingsgebyr	
Oppslagsverk		Bot, gebyr mv. ....	265
Faglitteratur.....	455	Overnatting utenfor hjemmet	
Opptak av kompanjong		Merkostnader – arbeidsopphold med	
Deltakerlignet selskap – realisasjon av		overnatting utenfor Norge .....	825
andel .....	296	Merkostnader – besøksreiser til	
Opptak av kompanjong i		hjemmet .....	828
enkeltpersonforetak		Merkostnader – kost og losji mv. ved	
Deltakerlignet selskap – nyetablering	288	overnatting utenfor hjemmet.....	835
Opptak av ny deltaker		Overnatting utenfor hjemmet,	
Deltakerlignet selskap – realisasjon av		pendleropphold eller yrkesopphold	
andel .....	296	Reise – avgrensning mellom	
Oppvarming av bolig, særfradrag for		arbeidsreiser, besøksreiser og	
sykdomskostnader .....	1153	yrkesreiser.....	967
		Overpris	
		Deltakerlignet selskap – oppløsning..	291
		Overpris/underpris, kostpris for andel i	
		deltakerlignet selskap .....	285

Overprøving			
Endrings sak – endring uten klage .....	382		
Oversettelser			
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år .....	934		
Oversetterhonorar, arbeidsgiveravgift ...	107		
Overskuddkrav, næringsbegrepet .....	1481		
Overtid, reise hjem-arbeidssted .....	977		
Overveiende døgnhvile, definisjon .....	261		
<b>P</b>			
Pakkeforsikring, tariffestet			
pakkeforsikring i fiske .....	514		
Pantegjeld			
Gjeld .....	640		
Paraplyfond			
Verdipapirfond .....	1460		
Parkeringsgebyr			
Bot, gebyr mv. ....	265		
Parkeringskostnader for bil, fradrag på yrkesreise .....	166		
Parkeringskostnader på arbeidsreise .....	980		
Parkeringskostnader på besøksreise .....	830		
Parkeringsplass, i arbeidsforhold .....	868		
Parkeringsplass ved pendlerbolig .....	840		
Partiskatt			
Partiskatt .....	895		
Partnerskap			
Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere .....	367		
Partrederi			
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning .....	267		
Pasienter på psykiatrisk sykehus, pensjon	896		
Pass av barn			
Barnepass .....	149		
Foreldre fradrag .....	535		
Pass av barn, arbeidsgiveravgift .....	99		
Pass av barn, skatteplikt for arbeidsgivers tilskudd .....	863		
Passivitet og adgang til å endre ligning .	391		
Passiv kapitalforvaltning .....	1477		
Pass og stell av foreldre, arv .....	142		
Patent, formue .....	548		
Patenter			
Opphavsretter .....	871		
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år .....	934		
Patenter, definisjon .....	935		
PC, utplassert av arbeidsgiveren .....	864		
Pelsdyr			
Pelsdyr .....	897		
Pelsdyrgård, realisasjon .....	721		
Pelsdyrnæringens			
Markedsutjevningsfond .....	899		
Pendler			
Bosted – skattemessig bosted .....	256		
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet .....	828		
Merkostnader – EØS-pendlere .....	833		
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet .....	835		
Sokkelarbeidere .....	1114		
Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt .....	1373		
Pendler, reise hjem-arbeidssted .....	977		
Pendlerbolig .....	840		
Pendlerbolig, realisasjon .....	228		
Pendlere, kostnadsrefusjon .....	96		
Pendler med standardfradrag, arbeidsgiveravgift .....	92		
Pendleropphold, grensen mot yrkesopphold			
Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser .....	967		
Pengemarkedsfond			
Verdipapirfond .....	1460		
Pensjon			
Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn .....	449		
Pensjon – allment .....	901		
Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon .....	906		
Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon .....	909		
Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften mv. ....	914		
Pensjon – individuell			
pensjonsordning (IPA og IPS) .....	903		
Personinntekt – allment .....	916		
Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser .....	919		
Tidfesting – kontantprinsippet .....	1180		
Pensjon, arbeidsgiveravgift .....	90		
Pensjon, avgrensning mot avdrag på salgssum .....	1274		
Pensjon, skatteplikt ved dødsfall .....	142		
Pensjon, stiftelse/legat .....	922		
Pensjonat, saldogruppe .....	322		
Pensjon fra Norge til utenlandsboende .	1346		
Pensjonist			
Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsvevne .....	1155		
Pensjonister, selvangivelsesplikt .....	1035		
Pensjonsforsikring			
Pensjon – individuell			
pensjonsordning (IPA og IPS) .....	903		

Pensjonsgivende inntekt		Personinntekt etter foretaksmodellen, årets underskudd og fremført/tilbakeført underskudd .....	422
Folketrygd – nedsettelse .....	526	Personlig næringsdrivende	
Personinntekt – allment .....	916	Enkeltpersonforetak – allment .....	416
Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng .....	926	Personinntekt – allment .....	916
Pensjonskasse, fritaksmetoden .....	591	Virksomhet – allment .....	1471
Pensjonspoeng		Personregistre	
Folketrygd – nedsettelse .....	526	Innsynsrett – allmennheten .....	671
Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng .....	926	Innsynsrett – egne forhold .....	672
Pensjon til innenlandsboende fra utlandet .....	1326	Personskade	
Pensjon til utenlandsboende fra norsk selskap .....	1345	Skadeserstatning .....	1054
Periodisering		Petroleumsomsetning, skattestedet .....	1093
Tidfesting – allment .....	1180	Piggdekkavgift, fradrag på yrkesreise ...	166
Tidfesting – kontantprinsippet .....	1180	Piggdekkavgift på arbeidsreise .....	986
Tidfesting – realisasjonsprinsippet .....	1185	Piggdekkgebyr dekket av arbeidsgiver ...	869
Periodiske ytelser		Pionerdykker, statens kompensasjons- og oppreisningsordning .....	1060
Skadeserstatning .....	1054	Pleie	
Periodiske ytelser, formue .....	547	Forpleining .....	557
Personalrabatt, skatteplikt .....	626	Pasienter/beboere i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv. ....	896
Personbil		Pleiegodtgjørelse til etterlatte .....	142
Bil – fradrag for bilkostnader .....	164	Pliktig medlem av folketrygden .....	926
Personbil, saldogruppe .....	322	Plikttid, frikjøp	
Personbiler, saldogruppe .....	322	Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser .....	1194
Personfradrag		Poker .....	1198
Klassefastsetting .....	740	Pokerturnering .....	1198
Personinntekt		Politikere	
Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen) .....	417	Partiskatt .....	895
Folketrygd – nedsettelse .....	526	Stortingsrepresentanter mv. ....	1118
Personinntekt – allment .....	916	Politikere i Storting, Regjering og departement, skattemessig bosted .....	1118
Personinntekt – arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap .....	918	Positive servitutter, begreper .....	1013
Personinntekt – toppskatt .....	924	Praktikant	
Personinntekt – trygdeavgift/ pensjonspoeng .....	926	Barnepass .....	149
Personinntekt, inntekt hos barn .....	917	Praktikant, arbeidsgiveravgift .....	99
Personinntekt etter foretaksmodellen, beregningseenhet .....	419	Preklusjon	
Personinntekt etter foretaksmodellen, gjennomsnittsligning .....	422	Gjeldsettergivelse, foreldelse mv. ....	644
Personinntekt etter foretaksmodellen, inntekt/underskudd fra deltakerlignet selskap som er inntekts-/utgiftsført hos enkeltpersonforetak .....	423	Premie	
Personinntekt etter foretaksmodellen, inntekt av opphavsrett, royalty mv. for opphavsmannen .....	426	Prisbelønninger .....	937
Personinntekt etter foretaksmodellen, leid eiendom mot innskudd .....	426	Tilfeldige gevinster/inntekter .....	1196
Personinntekt etter foretaksmodellen, oversikt over grunnlaget .....	421	Premie for forslag i arbeidsforhold .....	626
Personinntekt etter foretaksmodellen, skjermingsgrunnlaget .....	427	Premie til syke- og ulykkesforsikring, fradrag .....	572
		Pressekort .....	736
		Pressen	
		Journalister mv. ....	735
		Prest, reise hjem-arbeidssted .....	978
		Primærrom .....	264
		Primærrom, definisjon .....	263
		Prisbelønning	
		Tilfeldige gevinster/inntekter .....	1196
		Prisbelønninger	
		Prisbelønninger .....	937





Regnskapsplikt, tidfesting		Renteinntekter, ekstrabeskatning ved lån til aksjeselskap, Lån til aksjeselskap, skattlegging av renteinntekter .....	993
Tidfesting – realisasjonsprinsippet....	1185	Renteinntekter fra utlandet .....	1328
Regulering av inngangsverdi med skattlagt kapital		Renter	
Aksjer – realisasjon .....	11	Renteinntekter .....	991
Rehabiliteringspenger, personinntekt....	923	Renter av gjeld .....	998
Reinbeitedistrikt .....	960	Renter, etterbetaling	
Reindrift		Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn .....	449
Reindrift .....	956	Renter, fradrag for utenlandsboende med inntekt i Norge .....	1356
Reindrift, beregnet personinntekt ved gjennomsnittsligning.....	422	Renter, tidfesting av fradrag for renter ved mislighold .....	1001
Reineierfond .....	963	Renter, tidfesting av renteinntekt ved mislighold .....	995
Reinvestering		Renter av kapitalandel til deltaker i deltakerlignet selskap .....	307
Betinget skattefritak .....	152	Renter av premiefond, foretakspensjonsordning .....	909
Reise		Renter på skatt, fradragsrett .....	998
Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge .....	825	Renter på skatteøkning i endringssak ....	395
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet .....	828	Renter til Lånekassen	
Merkostnader – EØS-pendlere .....	833	Tidfesting – kontantprinsippet .....	1180
Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet.....	835	Rentestøtte, arbeidsforhold .....	820
Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting.....	849	Renteswap	
Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser.....	967	Finansielle instrumenter – terminkontrakter – valuta- og renteswapavtaler .....	486
Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser.....	967	Reparasjon	
Reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser).....	979	Bolig – eget arbeid.....	195
Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt.....	1373	Vedlikehold .....	1445
Reise dekket av arbeidsgiver, grense mot velferdstiltak.....	1454	Representantskapsgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift.....	108
Reise hjem-arbeidssted, bilgodtgjørelse ved arbeid for veldedig organisasjon eller politiske verv .....	990	Representasjon	
Reiser		Reklameinntekter/-kostnader .....	990
Merkostnader – besøksreiser til hjemmet .....	828	Representasjon.....	1009
Reiser, privat reise dekket av arbeidsgiver.....	869	Reprisehonorar for skuespillere, arbeidsgiveravgift.....	102
Reiser, velferdstiltak .....	1455	Reservedeler, driftsmiddel eller varelager .....	339
Reklamasjonskostnader		Reservefond	
Garanti- og reklamasjonskostnader ..	624	Aksjer – utbytte .....	30
Reklame		Resolutivt betingede rettigheter, formue	1014
Reklameinntekter/-kostnader .....	990	Restskatt/trygdeavgift, gjeld .....	641
Rentebærende fond		Rettferdsvederlag .....	1058
Verdipapirfond.....	1460	Rettigheter i fast eiendom	
Rentefordeling for innenlandsboende med formue/inntekt i utlandet.....	1331	Rettigheter i fast eiendom .....	1013
		Rettigheter i fiske, fradragsføring.....	512
		Rettigheter tilknyttet jord- og skogbruk, realisasjon .....	724
		Retting	
		Endringssak – endring uten klage ....	382
		Retting av lønns- og trekkoppgaver .....	814

Retting av selvangivelse			
Selvangivelse mv. – omgjøring av selvangivelsen før utsending av skatteoppgjør .....	1031		
Rettslig prøving			
Overprøving av ligningsvedtak utenfor ligningssystemet .....	890		
Returemballasje, driftsmiddel eller varelager .....	339		
reversering			
Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt – reversering av tidligere utlignet korreksjonsinntekt .....	78		
Revisjonsplikt			
Regnskap – revisjon .....	952		
Revisjonsprotokoll .....	955		
Revisor			
Fullmektig .....	603		
Regnskap – revisjon .....	952		
Rigg, saldogrupper .....	322		
Rimelig lån			
Lån fra arbeidsgiver/eget selskap .....	815		
Rimelig lån i arbeidsforhold, lønnsoppgaveplikt .....	813		
Rimelig velferdstiltak .....	1452		
Risikoen for driftsmiddelets verdireduksjon, rett til avskrivning .....	315		
Risikoforsikring			
Forsikring – livsforsikring (kapitalforsikring) .....	560		
RISK, differanse-RISK .....	68		
RISK, inngangsverdi aksjer ervervet før 2006 .....	18		
RISK, retting			
Aksjeselskap mv. – endring av RISK	67		
RISK-register .....	19		
RISK-skjermingsgrunnlag aksjer ervervet før 2006 .....	18		
Rotsalg av tømmer, tidfesting .....	1098		
Royalty, beregnet personinntekt for opphavsmannen .....	426		
Royalty fra utlandet .....	1329		
Royalty til forfatter mv. ....	794		
Rusmisbrukere, særfradrag for sykdomskostnader .....	1154		
Russebil .....	990		
Rydding av skog .....	1109		
Røkterbolig i fiskeoppdrett .....	86		
Røkterbolig i jordbruk .....	699		
Røykeavvenningskurs, dekket av arbeidsgiver .....	870		
Råderett			
Eierbegrepet .....	361		
Rettigheter i fast eiendom .....	1013		
Råvarer			
Varebeholdning .....	1438		
			<b>S</b>
		Sakskostnader	
		Endringssak – sakskostnader .....	408
		Juridisk bistand/prosesskostnader .....	737
		Sakskostnader, erstatningsrettslige regler .....	412
		Saldoavskrivning	
		Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi .....	312
		Driftsmiddel – avskrivning på/ inntektsføring av saldo .....	319
		Saldoskjema .....	334
		Saldoverdi	
		Inngangsverdi .....	657
		Salg	
		Realisasjonsbegrepet .....	938
		Salg av skog på rot, tidfesting .....	1098
		Salgsopsjon	
		Finansielle instrumenter – begreper .	456
		Salgsopsjon i arbeidsforhold	
		Finansielle instrumenter – opsjoner mv. i arbeidsforhold .....	476
		Salgssum	
		Utgangsverdi .....	1272
		Samboer, gjeldsrenter .....	1000
		Samboer, innsynsrett .....	675
		Samboer, skattemessig bosted .....	257
		Samboere	
		Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere .....	367
		Klassefastsetting .....	740
		Samboere .....	1019
		Samdrift	
		Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning .....	267
		Sameie	
		Bolig – fritaksligning .....	209
		Bolig – realisasjon .....	223
		Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning .....	267
		Sameie – ligning etter bruttometoden	1020
		Sameie, overgang fra nettoligning til bruttoligning	
		Sameie – ligning etter bruttometoden	1020
		Samlivsbrudd, klassefastsetting .....	743
		Samlivsbrudd, ligningsmåten for ektefeller .....	373
		Sammenligningsregelen, skattemessig bosted .....	260
		Sammensatt skifte .....	130
		Samvirkeforetak	
		Samvirkeforetak .....	1024
		Samvirkeforetak, fritaksmetoden .....	591
		Samvirkeforetak, skattefri omdanning...	1488
		Sandforekomster, realisasjon .....	722

Sandtak, formue .....	1096	Selveiende finansieringsforetak,	
Sandtak, inntekt ved drift .....	1018	fritaksmetoden .....	591
Sanger		Selveierleiligheter	
Kunstnere.....	794	Bolig – formue .....	198
Opphavsretter .....	871	Bolig – fritaksligning.....	209
Personinntekt – åndsverk og patenter,		Bolig – realisasjon .....	223
fordeling over tre år.....	934	Selvtendig/uselvtendig bolig,	
Sannsynliggjøring, begrepet .....	839	definisjon .....	262
Satser, trygdeavgift .....	932	Selvtendig hybelleilighet, definisjon ....	216
Satser for avskrivning		Seminar	
Driftsmiddel – avskrivning på/		Studiereise/kongressdeltagelse mv. ...	1120
inntektsføring av saldo.....	319	Sentralskattekontor	
Sceneverk		Ligningsstedet.....	805
Personinntekt – åndsverk og patenter,		Separasjon	
fordeling over tre år.....	934	Ektefeller, registrerte partnere og	
Scrapie, betinget skattefritak for gevinst		meldepliktige samboere .....	367
ved nedslaktning .....	153	Klassefastsetting.....	740
Seilbåt		Serviceorganisasjon	
Fritidsbåter.....	602	Kontingenter .....	752
Innbo og løsøre .....	654	Servitutter	
Seksjonert boligbygg, realisasjon .....	230	Rettigheter i fast eiendom .....	1013
Seksjonert bygg, begrepet .....	230	SE-selskap	
Seksjonert bygg, formue .....	201	Aksjeselskap mv. – allment .....	59
Seksjonert bygg brukt som driftsmiddel,		Settefisk	
avskrivning.....	336	Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) .....	83
Seksjonert bygg brukt som driftsmiddel,		Shortsalg	
realisasjon .....	358	Verdipapirlån og realisasjon av lånte	
Sekundærbolig/pendlerbolig, realisasjon		verdipapirer (dekket shortsalg).....	1463
Sekundærrom .....	264	Sign on fee .....	1226
Selgere, reise hjem-arbeidssted.....	978	Sikkerhetskjøring .....	989
Selskapsoppgave, deltakerlignet selskap		Sikkerhetsstillelse, fradrag for dekning av	
Selskapsoppløsning		gjeldsrenter .....	1005
Deltakerlignet selskap – oppløsning..	291	Sikkerhetsstillelse, fradrag for gjelden ...	641
Forhåndslikning .....	540	Sikkerhetsstillelse i ansvarlig selskap,	
Selskapsoppløsning, likvidasjon av		deltakers dekning av selskapets gjeld/	
aksjeselskap.....	14	gjeldsrenter .....	294
Selvangivelse		Sikringsradio i skogbruk .....	1108
Forsinkelsesavgift.....	573	Siktelse .....	1218
Selvangivelse mv. – omgjøring av		Sivilombudsmannen	
selvangivelsen før utsending av		Overprøving av ligningsvedtak	
skatteoppgjør .....	1031	utenfor ligningssystemet .....	890
Selvangivelse mv. –		Siviltjeneste	
selvangivelsesplikt og frister .....	1034	Forsvarspersonell .....	586
Selvangivelse mv. – skjønnslikning		sjablongmessig inntektsføring.....	601
ved manglende og mangelfull		Sjøfolk	
selvangivelse mv.....	1039	Sjøfolk .....	1045
Selvangivelse, deltakerlignet selskap .....	281	Sjøfolk, arbeid på utenlandske skip.....	1324
Selvangivelse, leveringsfritak		Sjøfolk, arbeidsgiveravgift .....	111
Selvangivelse mv. –		Sjøfolk, trygdeavgift.....	927
selvangivelsesplikt og frister .....	1034	Sjøfolk bosatt i utlandet, inntekt.....	1343
Selvangivelse, manglende levering		Sjøfolk uten fast oppholdssted,	
Tilleggsskatt .....	1200	skattestedet .....	1089
Selvangivelse ikke levert, avskrivning ....	326	Sjømannsfradrag .....	1048
Selvassuransfond i fiske, inntekt/		Sjåfører	
kostnad.....	517	Arbeidstøy .....	127
		Langtransportsjåfører .....	799

Sjåfør for drosje, reise hjem-arbeidssted	976	Skattemessig kontinuitet ved fusjon .....	610
Skadeserstatning		Skattemessig tilsidesettelse	
Skadeserstatning .....	1054	Tilsidesettelse .....	1223
Skadeserstatning, skog .....	1108	Skattemessig verdi	
Skalaforsikring, utbetaling .....	565	Inngangsverdi .....	657
Skalldyr		Skattenedsettelse, etterbetaling av	
Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) .....	83	pensjon .....	452
Skatteavtale		Skattenedsettelse ved etterbetaling av	
Utland – allment om skatteavtaler ...	1290	lønn .....	452
Utland – unngåelse av		Skatte- og avgiftssatser	
dobbelbeskatning .....	1380	Skatte- og avgiftssatser .....	1504
Skattebegrensning		Skatteplikt for reklame .....	990
Skattebegrensning – lav alminnelig		Skatteplikt for reklame, Russebuss .....	990
inntekt eller liten skatteevne .....	1062	Skatteplikt til Norge	
Skatteevne, liten		Utland – allment om bosatt/	
Skattebegrensning – lav alminnelig		hjemmehørende .....	1280
inntekt eller liten skatteevne .....	1062	Utland – bosatt/hjemmehørende i	
Skattefradrag		Norge (allment) .....	1305
Boligsparing for ungdom (BSU) .....	249	Utland – bosatt/hjemmehørende i	
Skattefradrag, pensjonister		utlandet .....	1332
Skattefradrag for pensjonsinntekt .....	1070	Skatteposisjoner, overføring ved skattefri	
Skattefrie institusjoner,		omdanning .....	1494
arbeidsgiveravgift .....	101	Skattested	
Skattefrie institusjoner, lønns-		Pasienter/beboere i alders- og	
oppgaveplikt .....	810	sykehjem (pleiehjem) mv. ....	896
Skattefrie institusjoner mv.		Skattestedet .....	1088
Skattefrie institusjoner mv. ....	1076	Skattested, sjøfolk uten fast bosted .....	1053
Skattefrie institusjoner mv., Kirker mv.	1076	Skattestedet, konkurs .....	751
Skattefrie institusjoner mv., Private		Skattetrekk, nordisk .....	1291
skoler .....	1076	Skattyters klagerett .....	397
Skattefrie kontantytelser		Skiferbrudd, inntekt ved drift .....	1018
Skattefrie kontantytelser i		Skiferproduksjon i Finnmark og Nord-	
arbeidsforhold .....	1087	Troms, særskilt inntektsfradrag .....	491
Skattefri fisjon .....	494	Skifte av dødsbo	
Skattefri fusjon .....	606	Arvelater/etterlatte/dødsbo .....	128
Skattefri omdanning		Skifte av eierform	
Virksomhet – omdanning/skifte av		Virksomhet – omdanning/skifte av	
eierform .....	1487	eierform .....	1487
SkatteFunn		Skilsmisse	
Forsknings- og utviklingskostnader –		Ektefeller, registrerte partnere og	
skattefunn .....	577	meldepliktige samboere .....	367
Skatteklagenemnd		Skip, saldogruppe .....	322
Ligningsstedet .....	805	Skipsaksjeselskap	
Skatteklagenemnda .....	398	Rederiselskaper .....	945
Skatteklasse		Skipsfart	
Klassefastsetting .....	740	Rederiselskaper .....	945
Skattekommune		Sjøfolk .....	1045
Skattestedet .....	1088	Skjell	
Skattekontor		Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) .....	83
Ligningsstedet .....	805	Skjema, skattedirektoratets skjemaer	
Skattekontoret, vedtaksmyndighet i		Nyttige lenker .....	1506
endringssak .....	398	Skjerming	
Skattemessig bosted		Aksjer – realisasjon .....	11
Bosted – skattemessig bosted .....	256	Aksjer – utbytte .....	30
		Skjermingsgrunnlag, beregnet	
		personinntekt .....	427

Skjermingsgrunnlag, deltakerlignet selskap .....	303	Skuespiller	
Skjermingsgrunnlag, deltakermodellen ..	303	Kunstnere .....	794
Skjermingsgrunnlag, diskontinuitet .....	20	Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år .....	934
Skjermingsgrunnlag, kontinuitet.....	20	Skuespiller, arbeidstøy .....	797
Skjermingsrente, deltakermodellen.....	306	Skuespiller, utenlandsk .....	1344
Skjerpet tilleggs katt .....	1215	Sluttvederlag	
Skjev egenkapital, formue i deltakerlignet selskap .....	272	Sluttvederlag .....	1112
Skjønns ligning		Smolt	
Selvangivelse mv. – skjønns ligning ved manglende og mangelfull selvangivelse mv. ....	1039	Akvakultur (fiskeoppdrett mv.) .....	83
Skjønns ligning, beskatning av utdeling i deltakerlignet selskap .....	308	Smugling	
Skjønns ligning ved ikke levert selvangivelse, avskrivning .....	326	Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv. ....	1253
Skjønnsmessig avskrivning på immaterielle driftsmidler.....	345	Smusstillegg .....	128
Skogavgift .....	1094	Smøring	
Skogbruk		Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv. ....	1253
Jordbruk – realisasjon .....	720	Små godtgjørelser, trekkplikt og arbeidsgiveravgift.....	95
Skogbruk .....	1094	Småutgifter	
Tomt.....	1243	Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet.....	835
Skogbruk, beregnet personinntekt ved gjennomsnittsligning.....	422	Småutgifter, arbeidsgiveravgift .....	97
Skogbruk, underskudd.....	1111	Småutgifter, trekkplikt .....	97
Skogbruk, underskuddsfremføring .....	1265	Snøscooter, reindrift .....	961
Skogfond .....	1094	Snøscooter, skogbruk .....	1110
Skogfond, avsetning .....	1108	Sokkelarbeidere	
Skogfond, formue .....	1097	Sokkelarbeidere.....	1114
Skogfond, inntekt .....	1108	Sokkelarbeidere, arbeidsgiveravgift av fri kost .....	98
Skogkultur, fradragsføring .....	1109	Solarium, særfradrag for sykdomskostnader .....	1153
Skogoppgjør ved jordskifte.....	1101	Sosialkontoret, skattefritak for utbetalinger .....	1241
Skogplanting, fradragsføring .....	1109	Sparebanker	
Skog på rot, realisasjon .....	724	Aksjeselskap mv. – allment .....	59
Skogreisning i skogfattige strøk, fradragsføring.....	1109	Spesialtilpasset bil, særfradrag for sykdomskostnader .....	1151
Skogsarbeider, reise hjem-arbeidssted ..	978	Spilleautomater, avskrivning .....	339
Skogsskoie, formue .....	1096	Spilleinntekt, skatteplikt	
Skogsskoie, inntekt/kostnad.....	1109	Tilfeldige gevinster/inntekter .....	1196
Skogsskoie, realisasjon .....	723	Spleiset aksje, inngangsverdi .....	24
Skogsveier, fradragsføring .....	1110	Splittet aksje, inngangsverdi .....	24
Skogverdi.....	1096	Sponsing	
Skolebøker		Idrett .....	651
Faglitteratur.....	455	Reklameinntekter/-kostnader .....	990
Utdanning – tilskudd og kostnader... ..	1267	Sponsorkostnader	
Skoleelever, skattemessig bosted .....	257	Reklameinntekter/-kostnader .....	990
Skolekostnader		Sportsbetting .....	1480
Utdanning – tilskudd og kostnader... ..	1267	Sportsutøver	
Skrapie, betinget skattefritak for gevinst ved nedslaktning .....	153	Idrett .....	651
Skribent		Sportsutøvere (norske), utøvelse i utlandet .....	1308
Kunstnere.....	794	Sportsutøvere (utenlandske), skatteplikt til Norge .....	1344
Skrivefeil			
Endringssak – endring uten klage.....	382		

Standardfradrag			
Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt .....	1373		
Statens forvaltningsvirksomhet, stedet for arbeidsgiveravgift .....	125		
Statens garantiinntekt for kunstnere .....	798		
Statens kompensasjons- og oppreisningsordning for pionerdykkere, utbetaling.....	1060		
Statens lånekasse for utdanning, gradsrenter .....	1001		
Statsforetak			
Aksjeselskap mv. – allment .....	59		
Statsforvaltningen, satser for arbeidsgiveravgift.....	118		
Statsråder, skattemessig bosted .....	1118		
Statssekretærer, skattemessig bosted.....	1118		
Statsselskap, fritaksmetoden .....	591		
Stedbunden beskatning			
Skattestedet .....	1088		
Steinbrudd, inntekt ved drift.....	1018		
Stetsevarig bruksrett, formue .....	1014		
Stiftelse, fritaksmetoden .....	591		
Stiftelse/legat, pensjon .....	922		
Stiftelser/legat			
Skattefrie institusjoner mv. ....	1076		
Stiftelser/legat, utdeling .....	629		
Stiftelseskostnader for aksjeselskap, fradrag .....	65		
Stifting av selskap			
Deltakerlignet selskap – nyetablering	288		
Stille aksept			
Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister .....	1034		
Stille deltaker			
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning .....	267		
Deltakerlignet selskap – fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere .....	283		
Stille deltaker, skattested .....	1090		
Stille selskap			
Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning .....	267		
Stipend			
Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år.....	934		
Stipend.....	1116		
Utdanning – tilskudd og kostnader... .....	1267		
Storbedrifter			
Ligningsstedet.....	805		
Stortingets rettsferdsvederlagsordning .. Storingsrepresentanter	1058		
Storingsrepresentanter mv. ....	1118		
Straff .....	1218		
Straffesiktelse .....	1218		
Strandrett			
Rettigheter i fast eiendom .....	1013		
Streikebidrag .....	628		
Strukturkvote i fiske, formue .....	511		
Strukturkvote i fiske, fradragsføring .....	512		
Student			
Stipend .....	1116		
Student, flyttekostnader .....	524		
Studentbolig, realisasjon .....	228		
Studenter			
Utdanning – tilskudd og kostnader... .....	1267		
Studenter, norske, skatteplikt til Norge ved opphold i utlandet .....	1325		
Studenter, skattemessig bosted.....	257		
Studenter, utenlandske, skatteplikt til Norge .....	1325		
Studenter – utenlandske, skatteplikt ved opphold i Norge .....	1342		
Studentsamskipnader			
Skattefrie institusjoner mv. ....	1076		
Studiereiser			
Stipend .....	1116		
Studiereise/kongressdeltagelse mv. ... .....	1120		
Utdanning – tilskudd og kostnader... .....	1267		
Styreansvarsforsikring, arbeidsgiveravgift.....	108		
Styreansvarsforsikring dekket av selskapet .....	1279		
Styrearbeid, reise hjem-arbeidssted .....	978		
Styrehonorar, arbeidsgiveravgift .....	108		
Styrehonorar, fra utenlandsk selskap .... .....	1326		
Styrehonorar fra norsk selskap til utenlandsboende .....	1345		
Styreleder			
Lån fra arbeidsgiver/eget selskap .....	815		
Stønad			
Tilskudd – offentlige tilskudd .....	1240		
Støtteannonser			
Reklameinntekter/-kostnader .....	990		
Subsidiering av kost under arbeidsopphold utenfor hjemmet, fradragsrett for arbeidstaker .....	841		
Sukkersyke, særfradrag for sykdomskostnader .....	1152		
Summarisk endring, tilleggsskatt .....	1212		
Summarisk endring, varsel .....	1442		
Summarisk endring hos vedkommende skattyter .....	392		
Summarisk fellesoppgjør			
Endringssak – summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver .....	413		
Suspensivt betingede rettigheter, formue Svalbard	1014		
Svalbard .....	1123		
Svalbard, aksjegevinst ved utflytting .....	1127		





Telt, reindrift .....	961	Tilleggsavgift	
Terminkontrakt		Bot, gebyr mv. ....	265
Finansielle instrumenter – begreper .	456	Tilleggsavgift på arbeidsgiveravgift .....	126
Finansielle instrumenter –		Tilleggsopplysninger	
terminkontrakter – futures og		Opplysningsplikt om egne forhold....	880
forwards .....	485	Tilleggspremie til folketrygden,	
Tidfesting		fradragrett .....	573
Tidfesting – allment .....	1180	Tilleggsskatt	
Tidfesting – kontantprinsippet .....	1180	Tilleggsskatt .....	1200
Tidfesting – realisasjonsprinsippet....	1185	Tilleggsskatt, beregningsgrunnlag.....	1211
Tidfesting, arbeidsgiveravgiftspliktige		Tilleggsskatt, beviskrav .....	1201
ytelser .....	103	Tilleggsskatt, frivillig retting.....	1209
Tidfesting, erstatning for løpende		Tilleggsskatt, underskudd .....	1212
inntekt .....	1061	Tilleggsskatt, varsel .....	1443
Tidfesting, erstatning for tap av formues-		Tilleggsskatt, vilkår.....	1200
objekt .....	1191	Tilleggsskjemaer, oversikt .....	882
Tidfesting, formue.....	549	Tilleggssluttvederlag .....	1113
Tidfesting av fradrag, misligholdte		Tilleggsvederlag ved fusjon .....	307
gjeldsrenter .....	1001	Tilleggsvederlag ved fusjon .....	307
Tidfesting av inntekt, misligholdte		Tillitsvalgte, bidrag til utdanning.....	628
renteinntekter.....	995	Tilordning av ikke oppgitt inntekt i	
Tidfesting av tomtegevinst .....	637	aksjeselskap .....	1225
Tidsbegrensede rettigheter		Tilordning av skjermingsfradraget,	
Driftsmiddel – immaterielt (ikke-		deltakerlignet selskap .....	306
fysisk) driftsmiddel.....	343	Tilordning av virksomhetsinntekt .....	1484
Tidsbegrensede rettigheter, stetsevarige		Tilretteleggingstilskudd fra NAV,	
rettigheter		arbeidsgiveravgift.....	108
Rettigheter i fast eiendom.....	1013	Tilsidesettelse	
Tidsbegrenset uførestønad		Tilsidesettelse .....	1223
Særfradrag – uførhet og lettere		Tilsidesettelse, internprising	
nedsatt ervervsevne .....	1155	Internprising – (transfer pricing) .....	676
Tidsparter		Tilskudd	
Bolig – tidsparter (time-share) .....	247	Gaver og tilskudd utenfor	
Tidspunktet for inntekts- og		arbeidsforhold .....	628
fradragføring		Tilskudd – offentlige tilskudd .....	1240
Tidfesting – allment .....	1180	Tilskudd, SkatteFunn	
Tidfesting – kontantprinsippet .....	1180	Forskning- og utviklingskostnader –	
Tidfesting – realisasjonsprinsippet....	1185	skattefunn.....	577
Tidsskrifter		Tilskudd til pensjonsordninger,	
Faglitteratur.....	455	arbeidsgiveravgift.....	90
Journalister mv.....	735	Tiltale .....	1218
Tilbakebetaling av lønn, pensjon,		Tilvirkning av varer, stedbunden	
trygdeytelser		skattlegging .....	1092
Tilbakebetaling av lønn, pensjon og		Tilvirkningskontrakt	
trygdeytelser .....	1194	Virksomhet - arbeider under utførelse	1484
Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv.,		Tilvirkningsverdi for varelager, begrepet	1440
arbeidsgiveravgift.....	106	Time-share	
Tilbakeføring av underskudd .....	1264	Bolig – tidsparter (time-share) .....	247
Tilbakeføring av underskudd, deltaker..	294	Tingsinnskudd i deltakerlignet selskap	
Tilbakeføring av underskudd, dødsfall..	143	ved etablering.....	290
Tilbakelevering fra konkursbo .....	750	Tips	
Tilfeldige gevinster/inntekter		Gaver og tilskudd i arbeidsforhold	
Tilfeldige gevinster/inntekter .....	1196	mv.....	625
Tilfluktsrom, avskrivning .....	340	Tips, arbeidsgiveravgift .....	107
Tillatelse til fiske .....	512	Tjenende bygning, fritaksligning .....	213



Ulempeerstatning på gjenværende eiendom ved påhefte av rettighet .....	1016	Ungt Entreprenørskap	
Ulempeerstatning vedrørende gjenværende del av eiendom, utgangsverdi ved realisasjon .....	1275	Skattefrie institusjoner mv. ....	1076
Ulovlige inntekter		Uniform	
Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv. ....	1253	Arbeidstøy .....	127
Ulykkesforsikring		Uniform, militære.....	588
Forsikring – syke- og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring .....	571	Uniformsgodtgjørelse .....	523
Ulykkesforsikring, minstefradrag .....	858	Uniformsgodtgjørelse, militære .....	588
Ulykkesforsikringspremie i fagforeningskontingent .....	573	Unit link	
Umyndig, selvangivelsesplikt.....	1036	Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring) .....	565
Umyndiggjorte, klagerett .....	402	Universitet	
Underbalanse, deltakerlignet selskap ....	272	Skattefrie institusjoner mv. ....	1076
Underholdsbidrag		Unnskyldelige forhold, tilleggsskatt .....	1207
Føderåd.....	622	Unnskyldningsgrunner, tilleggsskatt .....	1207
Klassefastsetting.....	740	Unntaksmetoden, deltakerlignet selskap	308
Tidfesting – kontantprinsippet .....	1180	Unntaksmetoden, unngåelse av dobbeltbeskatning .....	1381
Underholdsbidrag .....	1254	Uoppgitt inntekt, deltakerlignet selskap	308
Underholdsbidrag, særskilt inntektsfradrag for ungdom.....	147	Urealisert valutatap	
Underhåndsakkord.....	646	Valutagevinst/-tap .....	1433
Underhåndsakkord, underskuddsfremføring.....	1261	Uriktige opplysninger	
Underkurs ved innfrielse av fastrentelån	992	Tilleggsskatt .....	1200
Underliggende objekt		Uriktige opplysninger, frist for endring .	389
Finansielle instrumenter – begreper .	456	Uriktige opplysninger, tilleggsskatt .....	1202
Underpris		Uselgelige varer i varebeholdning .....	1439
Aksjer – ansattes erverv til underpris	4	Uselvtendig/selvtendig bolig, definisjon .....	262
Deltakerlignet selskap – oppløsning..	291	Usikre fordringer	
Underretning om vedtak i endringssak .	395	Fordringer .....	530
Underskrift		Uskiftebo	
Selvangivelse mv. – selvangivelsesplikt og frister .....	1034	Arvelater/etterlatte/dødsbo.....	128
Underskrift fra revisor mangler .....	955	Utbytte	
Underskudd		Aksjer – utbytte.....	30
Underskudd.....	1258	Utdannelse, bidrag til tillitsvalgte .....	628
Underskudd, i skogbruk .....	1111	Utdanning	
Underskudd, i utland .....	1258	Stipend.....	1116
Underskudd, klage .....	401	Utdanning – tilskudd og kostnader... ..	1267
Underskudd, Tilleggsskatt .....	1212	Utdanningsstønad fra folketrygden, skattefritak .....	1250
Underskudd på utgiftsgodtgjørelse, minstefradrag .....	858	Utdeling	
Underskuddsfremføring, begrensning i retten .....	1260	Deltakerlignet selskap – utdeling .....	302
Ungdom		Utdeling, deltakerlignet selskap .....	307
Barn og ungdom .....	145	Utdeling, forholdsmessig skjerming .....	1312
Klassefastsetting.....	740	Utdeling, norsk deltaker .....	1312
Ungdom, gjeldsrenter .....	1000	Utdeling, stiftelser/legat .....	629
Ungdom, klagerett .....	402	Utdeling, utenlandsk deltaker .....	1336
Ungskog, brannerstatning .....	1108	Utdeling fra deltakerlignet selskap, tre prosent regelen .....	602
Ungskog, ekspropriasjon.....	1100	Utenbygds/-bys skattytere	
		Skattestedet .....	1088
		Utenlandsk aksjeselskap, hvor selskapet er hjemmehørende.....	1288
		Utenlandsk aksjeselskap, selskapsrettslige regler.....	60
		Utenlandsk arbeidsgiver, rimelig lån .....	821

Utenlandsk arbeidsgiver, stedet for arbeidsgiveravgift.....	125	Utgiftsgodtgjørelse	
Utenlandsk deltaker i norsk deltakerlignet selskap .....	280	Bil – godtgjørelse.....	168
Utenlandsk deltakerlignet selskap, norsk deltaker.....	280	Merkostnader – arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge .....	825
Utenlandske diplomater, skatteplikt til Norge .....	1285	Merkostnader – besøksreiser til hjemmet .....	828
Utenlandske forsikringsselskap, formue	556	Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet.....	835
Utenlandske idrettsutøvere		Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting .....	849
Idrett.....	651	Utgiftsgodtgjørelse .....	1277
Utenlandske selskaper, fisjon		Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt .....	1373
Fisjon over landegrensene.....	504	Utgiftsgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift ..	91
Utenlandsk lotteri.....	1197	Utgiftsgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift hvor utbetaling skjer før kostnadene pådras .....	91
Utenlandsk skatt, inntektsfradrag .....	1402	Utgiftsgodtgjørelse, arbeidsopphold utenfor hjemmet.....	844
Utenlandsk valuta		Utgiftsgodtgjørelse, besøksreiser til hjemmet .....	832
Valutagevinst/-tap .....	1433	Utgiftsgodtgjørelse, oppsplitting, trekkplikt og arbeidsgiveravgift .....	96
Utenlandsstiftet selskap, hvor selskapet er hjemmehørende.....	1288	Utgiftsgodtgjørelse, personinntekt .....	921
Utenlandsstiftet selskap, selskapsrettslige regler.....	60	Utgiftsgodtgjørelse, trekkplikt .....	91
Utenriktjeneste		Utgiftsgodtgjørelser til kost, losji og besøksreiser, utlending i Norge .....	1375
Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet .....	1368	Utgiftsrefusjon, arbeidsgiveravgift .....	96
Utenriktjenestemenn, bostedsregler for norske i utlandet.....	1285	Utland	
Utenriktjenesten, bosted for norske i utlandet .....	1369	Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde.....	350
Utestående fordringer		Grensegjengere .....	648
Fordringer .....	530	Utland – allment om bosatt/hjemmehørende .....	1280
Utestående fordringer, tilknytning til virksomhet .....	1163	Utland – allment om skatteavtaler ....	1290
Utflytting, aksjer og andeler		Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment) .....	1305
Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting .....	1362	Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet .....	1332
Utflytting av selskap		Utland – bosettelse i Norge en del av året.....	1359
Utland – utflytting av selskap fra Norge.....	1405	Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet .....	1368
Utflytting fra Norge		Utland – standardfradrag, merkostnader og fradrag ved begrenset skatteplikt .....	1373
Utland – bosettelse i Norge en del av året.....	1359	Utland – unngåelse av dobbeltbeskatning .....	1380
Utflytting fra Norge, opphør av bostedstilknytning .....	1282	Utland, 1 års regelen for lønnsinntekter	1318
Utflytting fra Norge, skatteposisjoner ...	1361	Utland, arbeidsgiveravgift .....	103
Utflyttingsskatt		Utland, arbeidsinntekt ved innflytting ..	1182
Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting .....	1362	Utland, arbeidsinntekt ved utflytting ....	1182
Utflyttingsskatt, selskap		Utland, finansinntekter bosatte i EØS ..	1378
Utland – utflytting av selskap fra Norge.....	1405		
Utgangsverdi			
Utgangsverdi .....	1272		
Utgift			
Kostnader – allment om fradrag.....	757		
Utgifter som inngår i minstefradraget ...	857		

Utland, fordeling av gjeld/gjeldsrenter for innenlandsboende med formue/ inntekt i utlandet.....	1331	Uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde, gevinstbeskatning	
Utland, fradrag for gjeld/gjeldsrenter for utenlandsboende med formue/inntekt i Norge .....	1356	Utland – uttak fra norsk beskatningsområde.....	1408
Utland, fri bolig .....	206	Uttaksprovisjon	
Utland, gjeldsrenter bosatte i EØS .....	1378	Gebyrer til banker, verdipapirregister mv.....	635
Utland, opphør av skatteplikt		Uttreden	
Utland – uttak fra norsk beskatningsområde.....	1408	Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel .....	296
Utland, uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde		Uttømt klageadgang	
Utland – uttak fra norsk beskatningsområde.....	1408	Overprøving av ligningsvedtak utenfor ligningssystemet .....	890
Utleie		Utvalgsgodtgjørelse, arbeidsgiveravgift .	108
Bolig – boligselskap mv. og andelshaverne .....	188	Utvidelse av endringssak	
Bolig – fritaksligning.....	209	Endringssak – endring uten klage .....	382
Bolig – regnskapsligning .....	243	Endringssak – klage .....	397
Innbo og løsøre .....	654	Utvidet opphold under tjenestereise, dekket av arbeidsgiver.....	870
Vedlikehold .....	1445	Utviklingskostnader	
Utleie av bygninger, virksomhet eller kapitalavkastning.....	1479	Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag.....	576
Utleie av formuesobjekt, beregnet personinntekt .....	424	Forsknings- og utviklingskostnader – skattefunn .....	577
Utleie av hus, reise ved tilsyn .....	977		
Utleiehytte, avskrivning .....	336	<b>V</b>	
Utleiehytte i jord- og skogbruk, realisasjon .....	722	Vaktmester, reise hjem-arbeidssted.....	978
Utleie til arbeidsgiver/eget aksjeselskap i bolig eller fritidseiendom .....	217	Valuta	
Utleie til nærstående.....	217	Valutagevinst/-tap .....	1433
Utleie til samboer .....	217	Valutalån .....	1435
Utlendinger, minstefradrag .....	855	Valutaswap	
Utløsning av medarving på skifte.....	137	Finansielle instrumenter – terminkontrakter – valuta- og renteswapavtaler .....	486
Utlån av verdipapirer		Vannfall, realisasjon.....	722
Verdipapirlån og realisasjon av lånte verdipapirer (dekket shortsalg).....	1463	Vannfallsrettighet	
Utrangering av driftsmidler, saldoreglene .....	329	Jordbruk – realisasjon .....	720
Utreise		Rettigheter i fast eiendom .....	1013
Forhåndsligning.....	540	Vannforsyningsanlegg i jordbruket .....	711
Utland – bosettelse i Norge en del av året.....	1359	Varebegrepet .....	1438
Utsatt skatt .....	50	Varebeholdning .....	1438
Utsettelse av selvangivelsesfristen .....	1038	Varebeholdning, dokumentasjon .....	1440
Utskifting av gjenstand, skille mot vedlikehold .....	1448	Varelager	
Uttak		Varebeholdning.....	1438
Bil – realisasjon/uttak .....	184	Varelager, dokumentasjon.....	1440
Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester.....	1423	Vareproduksjon, stedbunden skattlegging .....	1092
		Varer	
		Varebeholdning.....	1438
		Varetellingsliste .....	1440
		Variabel referansestørrelse	
		Finansielle instrumenter – begreper .	456
		Varig driftsmiddel	
		Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi.....	312
		Varmeanlegg .....	702

Varsel		Verdipapirlån	
Varsel .....	1441	Verdipapirlån og realisasjon av lånte	
Varsel om forsinkelsesavgift .....	576	verdipapirer (dekket shortsalg) .....	1463
Varsel om utvidelse av endringssak		Verdipapirregister, fradragrett for	
Endringssak – klage .....	397	gebyrer	
Vassdrag, stedbunden skattlegging .....	1091	Gebyrer til banker, verdipapirregister	
Vassdragsrettighet		mv. ....	635
Rettigheter i fast eiendom .....	1013	Verdipapirsentralen .....	464
Vederlag		Verdsetting, formue .....	549
Utgangsverdi .....	1272	Verdsetting av skog .....	1096
Vederlag, andel tilfaller medarving .....	138	Verge, innsynsrett .....	675
Vederlagsfri bruk, deltakerlignet selskap	308	Verge, selvangivelsesplikt .....	1036
Vederlagsfri bruk, kostnader .....	209	Verktøy .....	1111
Vederlagsfri bruk, vedlikehold .....	209	Verktøygodtgjørelse .....	1111
Vederlagsfri bruk, verdsetting ved bruk		Verktøyhold .....	1111
av selskapets eiendeler .....	308	Vern av skog, skattefritak .....	727
Vederlagsfri bruk av bolig		Verne- og vareklær	
Bolig – fri bolig .....	204	Arbeidstøy .....	127
Vederlagsfri overføring, deltakerlignet		Vernepliktige	
selskap .....	307	Forsvarspersonell .....	586
Vederlagsfri overføring til nærstående,		Vernetting .....	893
deltakerlignet selskap .....	307	Vernet skog, formue .....	1098
Vederlag ved oppsigelse		Verpehøner, formuesverdi .....	696
Skadeserstatning .....	1054	Vervet personell	
Sluttvederlag .....	1112	Forsvarspersonell .....	586
Vedlikehold		Veterankjøretøy	
Vedlikehold .....	1445	Innbo og løsøre .....	654
Vedlikehold, vederlagsfri bruk .....	209	VHF .....	382
Vedsalg, jordbruksfradrag .....	718	VHF-radio i fiske .....	514
Vedtak, omgjøring .....	385	Videokassetter, avskrivning .....	340
Vedtak om endring av ligning		Vindmøller, avskrivning .....	340
Endringssak – endring uten klage .....	382	Virket i virksomheten, beregnet	
Endringssak – klage .....	397	personinntekt .....	429
Endringssak – summarisk		Virksomhet	
fellesoppgjør hos arbeidsgiver .....	413	Enkeltpersonforetak – allment .....	416
Vedtaksmyndighet, endringssak .....	398	Virksomhet – allment .....	1471
Vedtaksmyndighet, skattekontor .....	383	Virksomhet – arbeider under utførelse	1484
Vei, avskrivning .....	340	Virksomhet – omdanning/skifte av	
Vei, fradragføring .....	317	eierform .....	1487
Vei i skogbruk, fradragføring .....	1110	Virksomhet – opphør av virksomhet .	1496
Veirett		Virksomhet – opphør av virksomhet .	1496
Rettigheter i fast eiendom .....	1013	Virksomhet, tidfesting	
Velferdstiltak		Tidfesting – realisasjonsprinsippet ....	1185
Velferdstiltak .....	1451	Virksomhet i Norge for utenlandsk skatt-	
Vennearbeid		yter .....	1334
Bolig – eget arbeid .....	195	Virksomhet i utlandet .....	1307
Verdifall, rett til avskrivninger .....	315	Virksomhet på kontinentalsokkelen .....	1338
Verdioverføring, deltakerlignet selskap .	307	Virksomhetsinntekt/-fradrag .....	1482
Verdipapirer		Virksomhetsinntekt mindreårige barn ...	268
Verdipapirer .....	1456	Vitenskapelig forskning, fradrag for	
Verdipapirfond .....	1460	tilskudd .....	633
Verdipapirfond		Vogntog, saldogruppe .....	321
Verdipapirfond .....	1460	VPS .....	464
Verdipapirfond, fritaksmetoden .....	592	Våningshus på gårdsbruk	
Verdipapirfond i utlandet, formue og		Bolig – fritaksligning .....	209
inntekt av andeler .....	1330		

