

Benn Folkvord
Eivind Furueth
Sanaz Ormaz Ferdowsi
Ole Gjems-Onstad

NORSK BEDRIFTS- SKATTERETT

10. utgave



GYLDENDAL

*Benn Folkvord
Eivind Furuseth
Sanaz Ormaz Ferdowsi
Ole Gjems-Onstad*

Norsk bedriftsskatterett

10. utgave



GYLDENDAL

© Gyldendal Norsk Forlag AS 2018
10. utgave, 1. opplag 2018

ISBN 978-82-05-49525-8

Omslagsdesign: Gyldendal Juridisk
Sats: Bøk Oslo AS
Brødtekst: Times Lt Std 11/13

Alle henvendelser om boken kan rettes til
Gyldendal Juridisk
Postboks 6730 St. Olavs plass
0130 Oslo

www.gyldendal.no/juridisk
juridisk@gyldendal.no

Det må ikke kopieres fra denne boken i strid med åndsverkloven eller avtaler om kopiering inngått med KOPINOR, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk. Kopiering i strid med lov eller avtale kan medføre erstatningsansvar og inndragning, og kan straffes med bøter eller fengsel.

Forord til 10. utgave

Norsk bedriftsskatterett, som nå foreligger i tiende utgave, er en relativt fullstendig fremstilling av bedriftsbeskatningen til bruk for praktikere og videregående studenter.

Frem til og med åttende utgave var Ole Gjems-Onstad ansvarlig for boken. Vi har fått den ære å føre boken videre.

Skatteretten er et dynamisk rettsområde hvor det skjer hyppige endringer. Dette gjelder både innenfor norsk skatterett og i internasjonal skatterett. Vi har gjort vårt beste for å oppdatere og videreutvikle boken for at den skal være helt à jour med siste endringer i nasjonal og internasjonal skatterett.

Det er vanlig i skatteretten å skille mellom nasjonal og internasjonal skatterett. Som følge av at samfunnet vårt blir mer og mer internasjonalisert, er den internasjonale dimensjonen av skatteretten blitt stadig viktigere. Man kan ikke lenger først lære nasjonal skatterett for så å begynne på internasjonal skatterett. Grenseoverskridende problemstillinger er der hele tiden som et bakgrunnstepp. Selv om boken har en egen del som behandler internasjonal skatterett, er det internasjonale regelverket kommentert fortløpende i fremstillingen av «norsk» skatterett der det naturlig hører hjemme.

Siden forrige utgave er det kommet en ny skatteforvaltningslov som er innarbeidet i fremstillingen. I denne utgaven er det også tatt inn et delkapittel om de nye reglene om aksjesparekonto og ett om fradrag for aksjeinnskudd i oppstartsselskap. Reglene om aksjeutbytte og aksjegevinstbeskatning er også endret en god del siden forrige utgave. Det er kommet en rekke nye høyesterettsdommer, ikke minst gjelder dette for både ulovfestet omgåelse og den lovfestede gjennomskjæringsregelen i § 14-90. Det er foreslått lovfesting av den ulovfestede omgåelsenormen i NOU 2016:5, et forslag som også drøftes.

Ut fra omfang og detaljeringsgrad er *Norsk bedriftsskatterett* ingen innføringsbok. Den som allerede kan litt skatterett og ønsker å fordype seg i delområder, bør orientere seg om bokens hoveddeler ut fra den kortfattede innholdsoversikten.

Norsk bedriftsskatterett analyserer ikke bare gjeldende rett. I avsnitt markert med en hake fremheves hovedpoenger og praktiske tips. Et omvendt spørsmålstepp før et avsnitt varsler kritiske synspunkter og endringsforslag. Boken er tidvis mer kritisk enn vanlig for rettsdogmatiske fremstillinger. Men forfatterne har etterstrebet at gjeldende rett ikke farges av forfatternes personlige holdninger til reglene.

Detaljstoff, utpreget tekniske poenger, en del talleksempel og historiske fremstillinger av regelendringer er satt som *kompressavsnitt med strek i marginen*. Dette stoffet kan leseren hoppe over uten å miste hovedpoengene i fremstillingen. En

ramme rundt et avsnitt markerer også at det dreier seg om utfyllende eller supplerende momenter.

Vi har mottatt en rekke gode innspill fra kollegaer. Størst takk går likevel til Ole Gjems-Onstad, som gjennom mange år har gitt inspirasjon og gode råd.

Boken er forsøkt ført à jour med lovvedtak, forskrifter vedtatt og publisert praksis per 1. juli 2018.

Folkvord er hovedansvarlig for kapittel 1–3, 16–26, 28–30, 32–33 og 37–38.

Furuseth er hovedansvarlig for kapittel 9, 10, 14, 27, 34–36 og 39–42.

Ferdowsi er hovedansvarlig for kapittel 4–8, 11–13, 15 og 31.

Det kan forekomme feil, unøyaktigheter, uklarheter mv. Forfatterne er takknemlige for eventuelle kommentarer, som kan sendes til: sanaz.ormaz.ferdowsi@entra.no, benn.folkvord@uis.no eller eivind.furuseth@bi.no.

Stavanger og Oslo 1. juli 2018

Benn Folkvord

Eivind Furuseth

Sanaz Ormaz Ferdowsi

Innholdsoversikt

Del I Innledning	49
Kapittel 1 Et lite land i en stor verden – internasjonalt press	51
Kapittel 2 Rettskilder og metode	64
Del II Skattepliktig inntekt og formue	85
Kapittel 3 Skatte- og finansregnskapet	87
Kapittel 4 Varesalg	99
Kapittel 5 Fordringer	115
Kapittel 6 Utgiftsføring og aktivering – påkostning og vedlikehold	144
Kapittel 7 Avskrivninger og gevinst- og tapskonto	177
Kapittel 8 Uttak	258
Kapittel 9 Finansielle instrumenter	276
Kapittel 10 Valuta	307
Kapittel 11 Underskudd, gjeldsfølgning og konkurs	325
Kapittel 12 Representasjon	350
Kapittel 13 Formuesskatt	365
Kapittel 14 Skattefrie institusjoner	408
Kapittel 15 Arbeidsgiveravgift, utgiftsgodtgjørelser og naturalytelser ...	443
Kapittel 16 Arv	529
Kapittel 17 Skatteposisjoner ved arv og gave	541
Del III Selskaps- og foretaksbeskatning	553
Kapittel 18 Selskapsbeskatning – innledning	555
Kapittel 19 Aksjeutbytte	569
Kapittel 20 Aksjonærmodellen	639
Kapittel 21 Konsernbidrag	654
Kapittel 22 Konserninterne overføringer	682
Kapittel 23 Avskåret rentefradrag	698
Kapittel 24 Aksjegevinstbeskatning – generelt	732
Kapittel 25 Gevinstberegning – inngangsverdi og utgangsverdi	748
Kapittel 26 Fritaksmetoden	764
Kapittel 27 Samvirkeforetaksbeskatning	781
Kapittel 28 Deltagerfastsetting og deltagermodell	800
Kapittel 29 Deltagermodellen	835
Kapittel 30 Indre selskaper og stille deltagere	854

Kapittel 31 Foretaksmodellen	874
Del IV Omdannelse – transaksjoner	913
Kapittel 32 Transaksjoner – endring av eierform	915
Kapittel 33 Fusjon og fisjon	947
Del V Internasjonal skatterett	1015
Kapittel 34 Bosted og dobbeltbeskatning	1017
Kapittel 35 Inntektstyper	1093
Kapittel 36 Internprising, interessefellesskap og armlengdeprinsipp	1118
Del VI Omgåelse	1159
Kapittel 37 Omgåelse, gjennomskjæring og tilsidesettelse	1161
Kapittel 38 Aktuelle omgåelsesspørsmål	1199
Del VII Skatteforvaltningsrett	1215
Kapittel 39 Skatteforvaltningsrett	1217
Kapittel 40 Sanksjoner	1262
Kapittel 41 Skattebetaling	1324
Kapittel 42 Skattested og skattefastsettingssted	1339
Litteratur	1345
Dommer	1357
Stikkord	1367

Innholdsfortegnelse

Del I Innledning	49
Kapittel 1	
Et lite land i en stor verden – internasjonalt press	51
1.1 Tapping av norsk skattefundament.	51
1.2 Mer robust merverdiavgiftsrett	52
1.2.1 Dell-dommen – kamp om skattesmuler	52
1.2.2 Immaterielle verdier	53
1.3 Samspill mellom forskjellige regelsett.	54
1.3.1 Intensjon vs. virkelighet	54
1.3.2 Begrensninger av skattelovgiverens selvråderett.	54
1.4 Skattetilpasning = skattelettelse?	55
1.5 Høy endringstakt	55
1.6 Pedagogisk tilnærming: Håndbok og videregående lærebok.	56
1.7 Disposisjon.	57
1.8 Kritisk bedriftsskatterett.	59
1.9 Alminnelig inntekt og personinntekt	62
Kapittel 2	
Rettskilder og metode	64
2.1 Uavklart og i bevegelse	64
2.2 Høyesteretts rettskildelære.	64
2.3 Legalitetsprinsipp og lovgivning	67
2.4 Forarbeider.	69
2.5 Rettspraksis – tung, men ikke like bindende?	71
2.6 Skattemyndighetenes praksis og uttalelser	72
2.6.1 Fast og varig skattefastsettingspraksis.	72
2.6.2 Enkeltstående uttalelser.	74
2.6.3 Lite forutberegnelig	74
2.6.4 Praksis vs. unnlatt beskatning	75
2.7 Skatte-ABC	75
2.7.1 Nytte vs. relevans og vekt	75
2.7.2 Begrenset vekt i Høyesterett	76
2.7.3 Instruks til Skatteetaten, ikke nemnder	77
2.7.4 The winner is: Skatteetatens håndbøker?	79
2.8 Reelle hensyn.	79
2.9 Utenlandske dommer	80
2.10 Juridisk teori – faglitteratur	80

2.11 Privatrettslige begreper i skatteretten	81
2.12 Elektroniske databaser og søkeverktøy	82

Del II Skattepliktig inntekt og formue 85

Kapittel 3

Skatte- og finansregnskapet	87
3.1 Atskillelse finans- og skatteregnskapet	87
3.1.1 Markert skille i Norge	87
3.1.2 Skatterett: Innvinning vs. tidfesting	88
3.2 Opphevelse av regnskapsprinsippet	89
3.2.1 Tidfesting: Fra regnskapsprinsipp til realisasjonsprinsipp	89
3.2.2 Realisasjonsprinsippet	90
3.2.3 Kostnader	92
3.2.4 Hjemfallskrav	93
3.2.5 Erstatningskrav	93
3.3 Tidfestede kostnader	94
3.4 Betaling til tredjemann og kontraktsforpliktelse	94
3.5 Regnskap og bokføring – utgangspunkt for beskatning	94
3.6 Lovlighetskravet	95
3.7 Argumenter fra regnskapsretten	97

Kapittel 4

Varesalg	99
4.1 Varesalgsoppgjør	99
4.2 Brutto salgsinntekter	101
4.2.1 Regnskapsprinsippet	101
4.2.2 Omdisponering av omsetningsgjenstand	101
4.2.3 Konvertering av driftsmiddel til vare	103
4.2.4 Uttak	105
4.3 Tjenesteytelse og tilvirkningskontrakter	106
4.3.1 Ordinær tjenesteytelse	106
4.3.2 Utsatt inntektsføring ved resultatansvar	106
4.3.3 Tilvirkningskontrakter	107
4.4 Vareforbruk	109
4.4.1 Differansevurdering	109
4.4.2 Handelsbedrifter – historisk kost	109
4.4.3 Produksjonsbedrifter – tilvirkningsverdi	111
4.4.4 Unntagelser	113
4.4.5 FIFU-prinsippet	114

Kapittel 5

Fordringer	115
5.1 Gevinst på fordringer	115
5.2 Tap på fordringer	116
5.3 Realisert tap på fordring: Krav til nærings- og inntektstilknytning – forholdet til aksjetap	118

5.3.1	Tre kumulative vilkår	118
5.3.2	Passiv kapitalforvaltning vs. virksomhet	120
5.4	Forholdet til fritaksmetoden	128
5.5	Annet tap	130
5.6	Mer om tilknytningskravet	132
5.6.1	Vertikal og horisontal integrasjon	132
5.6.2	Fordring etter omdannelse	134
5.6.3	Fordring som skyldes skattepliktig inntekt	134
5.7	Endelig konstatert tap	134
5.7.1	Forskriftsbestemte vilkår	134
5.7.2	Konsernforhold – <i>Norse</i> og nyere rettspraksis	135
5.7.3	Særlig om ettergivelse i konsernforhold	138
5.8	Tapets størrelse	139
5.9	Urealisert tap	139
5.9.1	Begrenset nedskrivningsrett	139
5.9.2	Kundefordringer	140
5.9.3	Historiske erfaringer	140
5.9.4	2 %-regel for ny virksomhet	141
5.9.5	Tilbakeføring	141
5.9.6	Kundefordringer i interessefelleskap	142
5.9.7	Finansieringsvirksomhet	143

Kapittel 6

Utgiftsføring og aktivering – påkostning og vedlikehold	144
6.1 Aktiveringsplikt og aktiveringsrett	144
6.2 Forsknings- og utviklingskostnader – inntekts- og skattefradrag – sktl.	
§ 6-25 vs. § 6-10	145
6.2.1 Inntektsfradrag og skattefradrag	145
6.2.2 Prosjektkostnader	147
6.2.3 FoU-kostnader tilknyttet varer	147
6.2.4 Utv. 2005 s. 833: Smalt område for aktiveringsplikten	149
6.2.5 Andre FoU-kostnader – tredeling?	150
6.2.6 FoU-kostnader som inngår i fysiske driftsmidler	151
6.2.7 Skattefradrag for FoU-kostnader	152
6.3 Vedlikeholdsutgifter	155
6.3.1 Fradragrett for vedlikeholdet, ikke slitasjen	155
6.3.2 Reelt vedlikeholdsbehov	156
6.3.3 Fysiske objekter	157
6.3.4 Kjøperens vedlikeholdskostnader	158
6.3.5 Fysisk/teknisk relativ standardforbedring	158
6.3.6 Merutgiftssynspunktet – fradrag for tenkt vedlikehold	159
6.3.7 Endringsarbeider – tenkt vedlikehold	161
6.3.8 Vedlikehold vs. nyanskaffelse	163
6.3.9 Tekniske installasjoner	166
6.3.10 Ikke verdikriterium – endringsarbeider og leieboertilpasninger	167
6.3.11 Fradrag for tidligere eieres slitasje mv	167
6.3.12 Valgfri aktivering	168
6.3.13 Programvare	168

6.3.14 Reduksjon for avskrivninger?	171
6.4 Prosessutgifter	172
6.4.1 Alminnelig utgangspunkt: Fradragsberettiget	172
6.4.2 Innbyrdes uavhengige formål	173
6.4.3 Klage- og rettssaker om skatt	174
6.5 Finansieringsutgifter	176

Kapittel 7

Avskrivninger og gevinst- og tapskonto	177
7.1 Årets resultat	177
7.2 Avskrivningsmetoder	177
7.3 Aktiveringsplikt	178
7.3.1 Kumulative krav	178
7.3.2 Betydelighetskravet	178
7.3.3 Varighet	187
7.3.4 Varelager, returemballasje, demonstrasjonsmodeller og reservedeler	189
7.4 Aktiveringsrett	190
7.5 Finansobjekter	190
7.6 Immaterielle eiendeler	190
7.6.1 Restkategori – terskelvirkninger og avgrensingsproblemer	190
7.6.2 Avgrensning av goodwill	196
7.6.3 Tidsubegrensede immaterielle eiendeler: Åpenbart verdifall	201
7.6.4 Tidsbegrensede immaterielle eiendeler	202
7.7 Fysiske objekter og goodwill	203
7.7.1 Kravet til eiendomsrett	203
7.7.2 Økonomisk risiko	205
7.7.3 Verdiforringelse ved slit og elde	213
7.8 Ikke-avskrivbare objekter	214
7.8.1 Rettspraksis	214
7.8.2 Grunnstykker	214
7.8.3 Bolighus	222
7.8.4 Arbeider- og funksjonærboliger	226
7.8.5 Kombinerte bygg	229
7.8.6 Seksjonering	230
7.8.7 Kunst og antikviteter	231
7.8.8 Antikviteter og boksamlinger	232
7.9 Saldosystemet	232
7.9.1 Ti saldogrupper	232
7.9.2 Avskrivning gruppevis og individuelt	233
7.9.3 Avgrensning av avskrivningsgruppene	235
7.9.4 Særlig om forretningsbygg	238
7.9.5 Faste installasjoner og anlegg	240
7.10 Avskrivningssatser	243
7.10.1 «Realistiske» satser	243
7.10.2 2 % til 30 %	243
7.10.3 Forhøyede avskrivninger – distrikter og kort levetid	245
7.10.4 Vindkraftverk	246

7.11 Avskrivningsgrunnlag	247
7.11.1 Ettårskonvensjon	247
7.11.2 Levering	247
7.11.3 Vedlikehold og påkostninger	247
7.11.4 Særlige ervervs måter	248
7.11.5 Restsaldo	250
7.12 Gevinst- og tapsbeskatning	250
7.12.1 Valg mellom direkte eller utsatt inntektsføring	250
7.12.2 Tilbakeføring av tilskudd til bygdeutvikling og investering i distriktene	252
7.12.3 Ikke direkte tapsfradrag	252
7.12.4 Direkte reduksjon av saldo	253
7.12.5 Gevinst- og tapskonto	254
7.13 Avslutning ved død og likvidasjon	256

Kapittel 8

Uttak	258
8.1 Differanseoppgjør for eier	258
8.2 Avgrensning mot uttakslignende situasjoner	261
8.2.1 Den generelle virksomhetsregel – sktl. § 5-1	261
8.2.2 Flytting ut av Norge, tilvirkning mv	262
8.2.3 Fullt vederlag og gavesalg	263
8.3 Uttak fra enkeltpersonforetak og sameier – fratrukket kostpris	264
8.3.1 Mer generell uttaksskatteplikt for selskaper	264
8.3.2 «[T]il fradrag ved skattefastsettingen»	265
8.3.3 Privat bruk	267
8.4 Generelle vilkår for uttaksskatteplikt	267
8.4.1 Ikke begrenset av objekt	267
8.4.2 Gaveoverføring	268
8.4.3 Til egen bruk – særlig om AS/ASA	269
8.4.4 Kondemnering	270
8.4.5 Overføring til ektefelle og samboere	271
8.5 Skattefrihet for uttak	271
8.5.1 Omdannelser	271
8.5.2 Generasjonsskifte	272

Kapittel 9

Finansielle instrumenter	276
9.1 Oversikt	276
9.1.1 Avansert «teknikk» – store beløp	276
9.1.2 Risikoreduksjon	276
9.1.3 Disposisjon og litteratur	276
9.2 Ikke-finansielle opsjoner og andre derivater	277
9.2.1 Skiller etter selvstendig formuesobjekt	277
9.2.2 Separat beskatning	279
9.2.3 Integreert beskatning	279
9.3 Renteswap og valutaswap	280
9.3.1 Swapavtaler	280

9.3.2 Renteswaper	280
9.3.3 Valutaswaper	281
9.4 Mengdegjeldsbrev og indeksobligasjoner	282
9.4.1 Avgrensning av mengdegjeldsbrev	282
9.4.2 Mengdegjeldsbrev	283
9.4.3 Indeksobligasjoner – asymmetrisk beskatning	284
9.5 Finansielle opsjoner	285
9.5.1 I og utenfor næringsvirksomhet	285
9.5.2 Kjøps- og salgsopsjoner	285
9.5.3 Selvstendig formuesobjekt	286
9.5.4 Forholdet til fritaksmetoden	286
9.5.5 Kjøpsopsjon – innehaver	287
9.5.6 Kjøpsopsjon – utsteder	289
9.5.7 Salgsopsjon	290
9.6 Aksjer til ansatte	290
9.6.1 Skattepliktig naturalytelse – personinntekt	290
9.6.2 Betinget underkurs – tilbakebetalingsplikt	291
9.6.3 Garantert gevinst	292
9.6.4 Verdssettelsesnorm	293
9.6.5 Verdssettelsestidspunkt	294
9.6.6 20 % og kr 3000 skattefritt	295
9.7 Opsjoner til ansatte	295
9.7.1 Politiske svingninger	295
9.7.2 Innløsning avgjør	296
9.7.3 Børsnoterte opsjoner	297
9.7.4 Fordeling av gevinst over opptjeningstiden	297
9.7.5 I arbeidsforhold	297
9.7.6 Bonuslønnsavtaler knyttet til aksjekurs	298
9.7.7 Overføringer til nærstående	299
9.7.8 Skattlegging av opsjoner i små oppstartsselskap	299
9.7.9 Utsatt avlønning	304
Kapittel 10	
Valuta	307
10.1 Delvis lovregulert	307
10.2 Hovedprinsipper	308
10.2.1 Transaksjonsbasert omregningsplikt	308
10.2.2 Sammenslåings-/integrasjonsprinsippet	310
10.2.3 Omregning ved periodisering/tidfesting	313
10.2.4 Hver transaksjon for seg	314
10.3 Omregningsdifferanser	318
10.4 Varer, tjenester og driftsmidler	318
10.4.1 Import og eksport – leveringstidspunktet	318
10.4.2 Leasing	319
10.5 Fordringer og gjeld – kortsiktige poster	319
10.6 Fordringer og gjeld – langsiktige poster	320
10.6.1 Særlige skatteregler	320
10.6.2 Netto urealisert tap vs. netto urealisert gevinst	320

10.6.3 Særregler om aktivering av urealisert valutatap	324
Kapittel 11	
Underskudd, gjeldsforfølgning og konkurs	325
11.1 Underskudd: Mer nøytrale og symmetriske regler fra 2006	325
11.1.1 Samme problemfelt	325
11.1.2 Terminologi og skatteverdi – nominalistisk prinsipp	325
11.1.3 Del av andre regler	326
11.1.4 Opphevelse av ti års foreldelse og bortfall ved opphør av næring	326
11.2 Overføring av underskudd – generelt samordningsprinsipp	328
11.3 Fremføring av underskudd	329
11.3.1 Eldste underskudd først	329
11.3.2 Arv og gave	330
11.3.3 Ubrukt fremføringsadgang bortfaller	330
11.4 Tilbakeføring av underskudd	331
11.5 Gjeldsforfølgning og konkurs – omfattende og stabilt tema	332
11.6 Atskilte skattesubjekter	332
11.6.1 Konkursbo og konkursdebitor	332
11.6.2 Insolvente døds- og administrasjonsboer	332
11.7 Konkursdebitors skatteplikt	333
11.7.1 Inntekt som går inn i boet	333
11.7.2 Lønn og underholdsbidrag til konkursdebitor	334
11.7.3 Konkursdebitors underskudd	335
11.7.4 Tomme positive saldoer og negativ gevinst- og tapskonto	335
11.8 Konkursboets skatteplikt	337
11.8.1 Begrenset skatteplikt	337
11.8.2 Ikke konkursåpning ut fra latent skatt	338
11.8.3 Når inntreer konkursboets skatteplikt?	338
11.8.4 Boets oppskrivningsrett	339
11.8.5 Fastsettelse av boets overskudd	340
11.8.6 Underskudd	340
11.9 Foreldelse, preklusjon, gjeldsettergivelse og akkord	341
11.9.1 Foreldelse	341
11.9.2 Preklusjon	341
11.9.3 Ettergivelse	341
Kapittel 12	
Representasjon	350
12.1 Fradragsforbud selv om kostnaden er til inntekts ervervelse	350
12.2 Avgrensning representasjonsutgift – tilknytningskravet	351
12.3 Smitteeffekt	352
12.4 Representasjonsobjekter – forholdsmessig fordeling	353
12.5 Pressemøter og profilering	354
12.6 Enkel bespisning: kr 468-regelen	354
12.7 Demonstrasjoner, reklamegjenstander mv	356
12.8 Gaver og sponsorutgifter	357
12.9 Skatteplikt for mottager – «smøreturer» mv	362
12.9.1 Skatteplikt – ikke fradragsrett	362

12.9.2 Forretningsforbindelser	363
12.9.3 Ansatte	364
12.10 Bestiktelser og smøring	364

Kapittel 13

Formuesskatt	365
13.1 Omdiskutert	365
13.1.1 Overraskende små endringer i de tre siste skattereformene	365
13.1.2 Små bunnbeløp og tidlig topp marginalsatt	366
13.1.3 Ikke grunnlovstridig konfiskasjon	367
13.1.4 Småsparene	368
13.2 Skattyterne	369
13.2.1 1. januar avgjør	369
13.2.2 Selskaper og sammenslutninger	369
13.2.3 Begrenset formuesskatteplikt for utlendinger	370
13.3 Formuesobjektene	370
13.3.1 Mange unntagelser	370
13.3.2 Fast eiendom: boligeiendom	371
13.3.3 Næringseiendom	377
13.3.4 Tomt	380
13.3.5 Fast eiendom i utlandet	381
13.3.6 Skog	381
13.3.7 Skip, borefartøyer, boligrigger, fiskefartøyer og taubåter	382
13.3.8 Buskap og varelager i jordbruk og skogbruk	382
13.3.9 Driftsmidler	382
13.3.10 Varelager og kundefordringer	384
13.3.11 Pantobligasjoner, gjeldsbrev og muntlige fordringer	385
13.4 Børsnoterte verdipapirer	385
13.4.1 Kjøperkurs ved årsskiftet	385
13.4.2 Aksjer og grunnfondsbevis	385
13.4.3 Tegningsrettigheter, konvertible obligasjoner og warrants	387
13.5 Ikke-børsnoterte aksjer	388
13.5.1 Formuesverdi selskapets eiendeler	388
13.5.2 Tidsforskyvning	390
13.5.3 Forskriftsbestemmelsene om ikke-børsnoterte aksjer	392
13.5.4 Aksjer i andre selskaper – samtidig verdsettelse	392
13.5.5 Fordeling etter pålydende	393
13.5.6 Klage	393
13.5.7 Utenlandske selskaper	393
13.6 Virtuell valuta (kryptovaluta)	394
13.7 Selskap med deltagerfastsetting	395
13.8 Gjeld – reduksjon for rabatterte eiendeler	396
13.9 Betingede rettigheter og forpliktelser	397
13.10 Uoppfylte, gjensidig bebyrdende kontrakter	398
13.11 Begrensede rettigheter – bruksrettigheter til fast eiendom	399
13.12 Periodiske ytelser	400
13.12.1 Pensjonsunntagelsen	400
13.12.2 Livrenter	401

13.12.3 Livsforsikring/kapitalforsikring	401
13.12.4 Terminbetaling av kjøpesum	402
13.12.5 Forfalte periodiske ytelser	402
13.13 Lønn, renter og utbytte	402
13.14 Skatteforpliktelse og skatteposisjoner	403
13.15 Immaterielle verdier	404
13.15.1 Paradoksal unntagelse i moderne IKT-verden	404
13.15.2 Gi opp eller indirekte verdsettelse	405
13.16 Inntekts- eller bruksnyter	406

Kapittel 14

Skattefrie institusjoner	408
14.1 Tradisjonell fritagelse i norsk skatterett	408
14.1.1 Personlige standsprivilegier	408
14.1.2 Fysiske personers allmenntilgitt virksomhet	408
14.1.3 Juridiske personers allmenntilgitt virksomhet	408
14.1.4 Private institusjoner	409
14.1.5 Aksjeinntekter – Skattereformen 2004–2006 og fritaksmetoden	410
14.2 Vernebestemmelsen i § 2-32	411
14.2.1 Hovedregelen i sktl. § 2-32	411
14.2.2 Ikke samstemte fritagelsesregler	411
14.2.3 Ikke streng fortolkning	411
14.2.4 Alle juridiske personer med selvstendig skatteplikt	411
14.2.5 Ikke utdelingsforbud	413
14.2.6 Deltagerfastsatte selskaper	414
14.2.7 Utenlandske institusjoner	415
14.3 Ikke erverv til formål	416
14.3.1 Omfattende rettspraksis	416
14.3.2 Uavklart formålsbegrep	416
14.3.3 Vedtekter vs. faktisk virksomhet	416
14.3.4 Tjenlig middel til erverv	417
14.3.5 Ervervsbegrepet og overskudd	417
14.3.6 Andres erverv	418
14.3.7 Samtlige aktiviteter og datterselskaper – hovedformålet	421
14.3.8 Forretningsmessige/kommersielle vs. ervervsmessige aktiviteter	422
14.3.9 Omfang og profesjonalitet – konkurransevridning	423
14.3.10 Ikke krav til «godt» formål	423
14.3.11 Ikke krav til symmetri	424
14.3.12 Helhetsvurdering	424
14.4 Begrenset skatteplikt	425
14.4.1 Skattefrihetens grense	425
14.4.2 Økonomisk virksomhet	425
14.4.3 Bortsettelse av økonomisk virksomhet	432
14.4.4 Tilfeldighetsunntagelsen	432
14.4.5 Kr 70 000- og 140 000-grensene	433
14.4.6 Utleie av fast eiendom	435
14.4.7 Salg av driftsmidler	436
14.4.8 Inntektsfastsettelse og fordeling av utgifter	437

14.5	Formuesfastsetting	440
14.6	Undervisningsinstitusjoner	441
Kapittel 15		
Arbeidsgiveravgift, utgiftsgodtgjørelser og naturalytelser		
15.1	Geografisk differensiert arbeidsgiveravgift	443
15.1.1	Gjeninnført fra 2007 – tilpasning av statsstøtteregler til EØS-avtalen	443
15.1.2	Differensierte satser – der arbeidsgiver driver virksomhet	445
15.1.3	Utenfor EØS-avtalen: Visse primærnæringer	448
15.1.4	Særlig konkurranserettet næring – ingen differensiering ut over fribeløp	449
15.1.5	Fribeløpsordningen – bagatellmessig støtte	449
15.2	Arbeidsgiveravgift som lønnsbeskatning	450
15.3	Ekstra arbeidsgiveravgift 1993–2005	450
15.3.1	Inntil 26,6 %	450
15.3.2	«Samme arbeidsgiver» – egen konsern- og gruppedefinisjon	450
15.4	Skatterettens lønnstagerbegrep	451
15.4.1	Avgrensning mot virksomhet/næringsdrivende	451
15.4.2	Uavklart skille	452
15.4.3	Regning og risiko	454
15.4.4	Mindre sentrale momenter	455
15.4.5	Avgrensning frilanser	457
15.4.6	Konsulenter med egne holdingselskap – tvangslønn	458
15.4.7	Kokebok – Bindende forhåndsuttalelser	460
15.5	Presiseringer av det skattemessige lønnstagerbegrepet	464
15.5.1	Avklare tvilstilfeller	464
15.5.2	Styrehonorar mv	464
15.5.3	Royalty – artister	465
15.5.4	Avisartikler	465
15.5.5	Forfattere	466
15.5.6	Idrettsutøvere	466
15.5.7	Karens godtgjørelse og erstatninger i arbeidsforhold	466
15.6	Ektefelle og familiemedlemmer	467
15.7	Oppgjør, minstegrenser og registrering	468
15.7.1	Arbeidsgiver- og arbeidstagerregisteret	468
15.7.2	Innrapporteringsplikt hver måned – seks betalingsterminer	469
15.7.3	Rapporteringsplikt og skatteplikt for tredjepartsyttelser	470
15.7.4	Minstegrense kr 100	472
15.7.5	Kr 60 000-grense for årsoppgave	472
15.7.6	Tvangsmulkt, overtredelsesgebyr og tilleggsatt.	473
15.7.7	A-opplysningsloven – lov om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m.	474
15.8	Summarisk fellesoppgjør	475
15.8.1	Potensielt drastisk for arbeidsgiver	475
15.8.2	Vilkår	476
15.8.3	Rt. 2001 s. 1661 <i>Vest-Agder fylkeskommune</i>	476
15.9	Praktisk tilpasning – utbetalings-AS	479

15.10	Unntagelser og særlige frigrenser	480
15.10.1	Justering etter virkeligheten	480
15.10.2	Privat barnepass.	481
15.10.3	Private arbeidsoppdrag i hjemmet.	482
15.10.4	Arbeid for veldedig eller allmennyttig institusjon.	483
15.11	Arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget – pensjoner	484
15.12	Utgiftsgodtgjørelse.	485
15.12.1	Ikke privatutgifter eller overskudd	485
15.12.2	Trekk i bruttolønn vs. skattepliktig avregning.	486
15.12.3	Legitimasjonskrav	487
15.12.4	Småutgifter	487
15.12.5	Reiseutgifter	487
15.12.6	Bilgodtgjørelse	488
15.12.7	Parkeringsbøter	489
15.12.8	Leie av lokaler i arbeidstagers bolig	489
15.13	Naturallytelser.	490
15.13.1	Skattefrie naturallytelser.	490
15.13.2	Datautstyr – «hjemme-PC»	492
15.13.3	Arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon – mobiltelefon og bredbånd – EK-skatten	493
15.13.4	Arbeidstøy: uniform og klesutgifter	495
15.13.5	Reise hjem–arbeidssted – «drosjeregelen»	496
15.13.6	Kredittkort – betalingskort	497
15.14	Opplæring og videreutdanning	497
15.14.1	Liberalisering av praksis	497
15.14.2	Intern vs. ekstern utdanning	498
15.14.3	20-månedersgrense for ekstern utdanning	498
15.14.4	Ett års ansettelse hos samme arbeidsgiver.	500
15.14.5	Ingen beløpsgrense unntatt ved opphør av arbeidsforhold	500
15.14.6	Relevanskravet – fritidskurs	501
15.14.7	Familiebedrifter.	502
15.14.8	Frikjøp av pliktidd	502
15.15	Behandlingsutgifter	504
15.16	Husstell og barnepass.	505
15.16.1	Utgangspunktet: Skatteplikt	505
15.16.2	Barnehage for ansatte	505
15.17	Personalrabatter	506
15.18	Rimelig lån.	508
15.19	Fri avis	510
15.20	Kontingenter.	510
15.21	Velferdstiltak	513
15.21.1	Generell ordning	513
15.21.2	Bedriftshytte	514
15.21.3	Fiske- og jaktrettigheter mv	515
15.21.4	Trim, helsestudio og treningssentre.	515
15.21.5	Teaterbilletter mv.	516
15.21.6	Tilstelninger, helgeopphold.	517
15.21.7	Kurs.	519

15.21.8 Bedriftskantine mv	519
15.22 Belønninger og gaver	520
15.23 Skattepliktige, men trekkfrie naturalytelser	523
15.23.1 Utvidelse av trekkplikten	523
15.23.2 Verdsettelse av skatte- og trekkpliktige naturalytelser	523
15.24 Finansskatt	525

Kapittel 16

Arv	529
16.1 Arv ved dødsfall	529
16.2 Arv etter loven	529
16.2.1 Ikke testament	529
16.2.2 Tre arvegangsklasser	529
16.2.3 Likedeling mellom linjer	530
16.2.4 Ektefellens minste arv	530
16.2.5 Livsarvingers pliktdelsarv	532
16.2.6 Testament	533
16.2.7 Testament opprettet i utlandet og utflytting	534
16.2.8 Fri disposisjonsrett i live	535
16.2.9 Felleseie og særeie	535
16.2.10 Sameie	536
16.2.11 Skatterettens fiksjoner: Halv eiendomsrett og likedeling	536
16.2.12 Uskifte	537
16.2.13 Samboere	538
16.3 Ekteskap og formuesordning – omgåelse?	538
16.3.1 Bygger på ekteskapsretten	538
16.3.2 Inngåelse av ekteskap som «dødsdisposisjon»?	538
16.3.3 Endring av formuesordning som omgåelse?	539

Kapittel 17

Skatteposisjoner ved arv og gave	541
17.1 Kontinuitet	541
17.2 Hvem gjelder kontinuitetsprinsippet ved arv og gave for?	542
17.3 Nærmere om videreføring av skatteposisjoner	543
17.3.1 Hovedregler	543
17.3.2 Skatteposisjoner med tilknytning til eiendel	544
17.3.3 Skatteposisjoner med virksomhetstilknytning	544
17.3.4 Skatteposisjoner uten virksomhetstilknytning	545
17.4 Gavesalg	546
17.5 Uttak	548
17.6 Særlig om aksjer eller andeler i selskap med deltagerfastsetting	548
17.7 Andeler i selskaper med deltagerfastsetting	549
17.8 Unntak fra kontinuitetsprinsippet: Bolig, fritidseiendom og gårdsbruk	550

Del III Selskaps- og foretaksbeskatning	553
Kapittel 18	
Selskapsbeskatning – innledning	555
18.1 Selskaps- vs personbeskatning – i et dualt skattesystem	555
18.2 23 % skattesats innenfor selskapssektoren – ekstra skatt ved utdeling	555
18.3 Fordelingsvirkninger og diskrimineringsproblemet i EØS	556
18.4 Skjermingsmetoden	557
18.5 Kjedebeskatning og fritaksmetode	559
18.6 Seks variabler/teknikker	559
18.7 Norge før Skattereformen 1992 – kombinert system	560
18.8 Utbyttebeskatning hos selskap og aksjonær	561
18.9 For hvilke foretak foretas selskapsfastsetting?	562
18.9.1 AS/ASA	562
18.9.2 Sparebanker og finansieringsforetak	563
18.9.3 Samvirkeforetak	563
18.9.4 Sktl. § 2-2 første ledd bokstav e: Interkommunale selskaper med begrenset ansvar, utenlandske aksjeselskaper mv	563
18.9.5 Interkommunale selskaper med ubegrenset ansvar	564
18.9.6 Statsforetak	565
18.9.7 Innretninger: Bo, foreninger og stiftelser	565
18.10 Foretak som ikke er skattesubjekt: Deltagerfastsetting	566
18.10.1 Spissfindig terminologi: Deltagerfastsetting og deltagermodellen	566
18.10.2 Uttrykkelig oppregning	566
18.10.3 DA – delt, men ubegrenset ansvar	567
18.10.4 Kommandittselskap	567
18.10.5 Indre selskap	567
18.10.6 Partrederi	568
18.10.7 Konkret klassifisering av andre rettsfellesskap	568
18.11 Opphør av skatteplikt	568
Kapittel 19	
Aksjeutbytte	569
19.1 Utbyttebegrepet	569
19.1.1 Skattereformen 2004–2006 – samme utbyttebegrep	569
19.1.2 Skatterettslige vs. selskapsrettslige utbyttebegreper	570
19.1.3 Aksjerettslig krav til klar særfordel vs. skattemessig hovedsakelighetskriterium	572
19.1.4 Gevinstbeskatning ved likvidasjon	573
19.2 Skattepliktig utbytte – skattelovens fordelsbegrep	574
19.3 Bare til aksjonær	575
19.4 Ulovlige overføringer	576
19.4.1 Skatteplikt	576
19.4.2 Tilbakebetaling kan hindre beskatning	577
19.5 Indirekte overføringer	578
19.6 Objektiv verdivurdering	580
19.6.1 Takst	580

19.6.2 Rabatter og takseringsregler	581
19.7 Selskapsfremmed investering: Verdsettelse over omsetningsverdien	582
19.7.1 Særlig kostbare private eiendeler i aksjeselskap	582
19.7.2 Uttaks- og utbyttebeskatning	582
19.7.3 Rentesatsen	583
19.7.4 Selskapsfremmed disposisjon	584
19.7.5 Armlengdeprinsippet	585
19.7.6 Opprinnelig kostpris, ikke markedsverdi	585
19.7.7 Landsted i utlandet eid av norsk AS	586
19.8 Kravet til overføring – fondsaksjer, aksjesplitt og utbytteaksjer	587
19.9 Lån vs. utbytte	588
19.9.1 Lån – tilbakebetalingsplikt	588
19.9.2 Overtredelse av aksjelovens begrensninger.	589
19.9.3 Behov for skriftlig låneavtale	590
19.9.4 Nedbetalingsevne og reelle avdrag	591
19.9.5 Forbruk eller investeringer – ikke avgjørende.	591
19.10 Lån fra selskap til aksjonær: omklassifisering av lån til utbytte	591
19.10.1 Oversikt over omklassifiseringsregelen.	591
19.10.2 Bakgrunnen for omklassifiseringsregelen	592
19.10.3 Subjektene: Hvilke låntakere omfattes?.	593
19.10.4 Subjektene: Hvilke långivere omfattes?.	596
19.10.5 Objekt: Hvilke typer kreditt og sikkerhetsstillelse omfattes?.	598
19.10.6 Unntak: Aksjonærlån som ikke skal omklassifiseres	601
19.10.7 Tilbakebetaling	603
19.10.8 Selskaps- og regnskapsrettslige komplikasjoner mv.	605
19.11 Lån fra selskap til aksjonær: Rentefrie eller rimelige lån	606
19.12 Lån fra aksjonær til selskapet: Grensen mellom egenkapital og fremmedkapital	606
19.13 Egenkapital vs. fremmedkapital – <i>Lefdal-</i> vs. <i>Fylling-</i> dommen	607
19.14 I egenkapital av aksjonær	608
19.15 Verdipapirlån – utbyttekompensasjon	610
19.16 Identifikasjon	610
19.16.1 Objektiv identifikasjon	610
19.16.2 Subjektiv identifikasjon/gjennomskjæring	611
19.17 Uttaksbeskatning av selskapet	611
19.18 Tidfesting	612
19.18.1 Generalforsamlingens vedtak	612
19.18.2 Vanligvis ikke omgjøringsadgang	613
19.19 Overdragelse av aksjer	613
19.20 Kjøpsutbytte i samvirkeleg	614
19.21 Verdipapirlån	614
19.22 Innbetalt aksjekapital og overkurs	615
19.22.1 Ikke utbytte	615
19.22.2 Skatteposisjoner: Ikke sammenfall med balanseposter.	615
19.22.3 Individuell skatteposisjon	617
19.22.4 Forholdet til fritaksmetoden	618
19.22.5 Verdsettelse av tingsinnskudd	619
19.22.6 Eierskifte	619

19.22.7	Nedskrivning av egne aksjer	620
19.22.8	Nedskrivning for tap	620
19.22.9	Vedtatt nedskrivning – ikke lenger nødvendig	621
19.22.10	Tilbakebetaling av andre egenkapitalinnskudd	622
19.22.11	Aksjeeiertilskudd til utenlandske datterselskaper – «formell eierkapital»	622
19.22.12	Avgrensning mot fondsemittert aksjekapital	624
19.22.13	Rekkefølgen.	625
19.22.14	Fondsemissjon finansiert ved innbetalt overkurs	626
19.23	Selskapsrettslig vs. skatterettslig klassifisering av utbetaling	627
19.24	Tilbakebetaling av lån/fremmedkapital	628
19.25	Lovlig utbytte.	628
19.25.1	Særnorsk(?) og «mystisk» lovlighetskrav	628
19.25.2	Lovlighetskravet etter opphevelsen av sktl. § 11-1 annet ledd	630
19.25.3	Skatteretten «overtar» regnskaps- og aksjelovgivningen	631
19.25.4	Vesentlighetskrav.	633
19.26	Materielle grenser – beløpsgrenser	634
19.26.1	Asl./asal. § 8-1 første ledd – fradrag i annen EK	634
19.26.2	Aksjonærlån.	634
19.27	Krav om forsvarlig egenkapital og likviditet	635
19.27.1	Aktsomhetskrav	635
19.27.2	Utbyttefordring	635
19.27.3	Vedtektsfestede begrensninger	635
19.28	Lovlig utbytte – formelle krav	636
19.28.1	Vedtak generalforsamling	636
19.28.2	Seksmånedersfristen	637
19.28.3	Grunnlaget for utbytteutdeling er årsregnskap eller mellombalanse.	637
19.28.4	Løpende ytelser	638
19.28.5	Nedsettelse av aksjekapital	638
19.28.6	Gaver	638

Kapittel 20

Aksjonærmodellen	639
20.1 Utbytteskatt med skjerming	639
20.1.1 Utbytte- og gevinstbeskatning med skjerming	639
20.1.2 Ekstrabeskatning av aksjeinntekter	639
20.2 Skjermingsgrunnlaget	641
20.2.1 Isolert behandling av hver aksje	641
20.2.2 Utgangspunktet: Inngangsverdi.	641
20.2.3 Overgangsregler: RISK-verdier.	642
20.3 Skjermingsrente	642
20.3.1 Tre måneders statskasseveksler	642
20.3.2 Tilordning av skjermingsfradrag pr. 31. desember	643
20.4 Fremføring og indirekte renteberegning ubenyttet skjermingsfradrag	644
20.4.1 Tidsubegrenset fremføringsrett	644
20.4.2 Ubenyttet skjermingsgrunnlag og aksjegevinst.	645
20.4.3 Tap	645

20.5 Aksjer i utenlandske selskaper	646
20.5.1 Aksjonæren må selv beregne og kreve kreditfradrag	646
20.5.2 Forholdet til kreditfradraget	646
20.5.3 NOKUS-selskaper	647
20.6 Utenlandske aksjonærer	647
20.7 Ekstraskatt på renter på lån til selskaper	648
20.7.1 Finansieringsnøytralitet	648
20.7.2 Generell regel – alle lån – ingen minimumsterskler	649
20.7.3 Skjermingsrente og beregning av inntektstillegget	650
20.7.4 Praktiske tilpasninger	651
Kapittel 21	
Konsernbidrag	654
21.1 Oversikt	654
21.1.1 Selskapet, ikke konsernet, som skattesubjekt	654
21.1.2 Alternativ til utbytte	655
21.1.3 Historikk	655
21.1.4 Konsernbidrag, ikke konsernfastsetting eller konsernresultatfastsetting	655
21.2 Aksjeutbytte vs. konsernbidrag	656
21.2.1 Konsernbidrag regulert i skatteloven	656
21.2.2 Regnskapsmessig rapportering – forholdet til utbytte	657
21.2.3 Eierskap og retning	657
21.2.4 Maksimalt konsernbidrag	658
21.2.5 Lovlig konsernbidrag	658
21.3 Eierkravet	660
21.3.1 Skattekonsern – kun ved selskapsfastsetting	660
21.3.2 Mer enn 90 %	662
21.3.3 Direkte eie – flere ledd	664
21.3.4 Indirekte eie	664
21.3.5 Tenkte utløsninger og fusjoner	665
21.3.6 Krysseie	666
21.4 Fradragsrett for konsernbidrag	667
21.4.1 Alminnelig inntekt	667
21.4.2 Bare fradrag i overskudd – ingen fremføringsrett	668
21.4.3 Fremførbart underskudd hos mottager – ingen karenstid	668
21.4.4 Passive selskaper – holdingselskaper	670
21.4.5 Petroleumsområdet	670
21.4.6 Finansskatt	670
21.5 Inntektsbeskatning av konsernbidrag	670
21.6 Endring av konsernbidrag	671
21.6.1 Generelt	671
21.6.2 Lojalitetsstandard	671
21.6.3 Endring i regnskap – primære endringer	673
21.6.4 Regnskapsmessig endringsadgang – sekundære endringer	673
21.6.5 Sekundære endringer – oppjustering av regnskapsmessig overskudd	674
21.7 Formuesbeskatning	675

21.8 Utenlandske selskaper og filialer	675
21.8.1 Forutsetning om symmetri	675
21.8.2 Norsk selskap med virksomhet i utlandet	676
21.8.3 Utenlandsk konsernspiss og norske søsterselskaper	676
21.8.4 EØS-/EU-retten: Ikke brudd på etableringsfriheten	676
21.8.5 Norske filialer til selskaper hjemmehørende i EØS	678
21.8.6 Konsernbidrag <i>fra</i> utenlandskeid norsk filial i EØS	678
21.8.7 Konsernbidrag <i>til</i> utenlandskeid filial i EØS	679
21.8.8 Konsernbidrag mellom filialer av utenlandske selskap i EØS	679
21.9 Selskapsrett: Minoritetsaksjonærer	679
21.9.1 Minoritetsaksjonærer i giverselskapet	679
21.9.2 Minoritetsaksjonærer i mottagerselskapet	681
21.10 Oppgjør av konsernbidrag	681

Kapittel 22

Konserninterne overføringer	682
22.1 Fritak for uttaks-, gevinst- og utbyttebeskatning	682
22.1.1 Skattefri flytting av eiendeler	682
22.1.2 Alternativ til vertikale fisjoner	683
22.2 Overføring av eiendeler	684
22.2.1 Virksomhet og virksomhetstilknytning	684
22.2.2 Skatteposisjoner	685
22.3 Ingen karenstid, men uendelig bindingstid	686
22.4 Kontinuitetskravet	687
22.4.1 Hovedregel: Skattemessig kontinuitet	687
22.4.2 Krav om lovlig vederlag – selskaps- og regnskapsrettslig	688
22.4.3 Forskjell på fordringens regnskapsmessige og skattemessige verdi?	690
22.5 Valgfritt – tapsfradrag	690
22.6 Kombinasjon med konsernbidrag	691
22.7 Ingen registreringskrav. Sikkerhetsstilling	691
22.8 Selskap med deltagerfastsetting	692
22.9 Særskattepliktige selskaper	692
22.10 Grenseoverskridende overføringer	693
22.10.1 Konserninterne overføringer til og fra fast driftssted	693
22.10.2 Overføringer som innebærer at objektet mister tilknytning til norsk beskatningsområde	693
22.11 Forfall av betinget skattefrihet	694
22.11.1 Opphør av konserntilknytning	694
22.11.2 Overdratt eiendel i behold	695
22.11.3 Direkte inntektsføring eller gevinst- og tapskonto?	695
22.11.4 Dispensasjon fra skatteplikt	696

Kapittel 23

Avskåret rentefradrag	698
23.1 Avskåret rentefradrag: Oversikt	698
23.2 Hvem gjelder reglene om avskåret rentefradrag for?	700
23.2.1 Hvilke låntakere omfattes?	700

23.2.2	Hvilke långivere omfattes?	702
23.2.3	Nærstående	703
23.2.4	Lån fra eksterne långivere	707
23.3	Beregning av rentefradrag	711
23.3.1	Oversikt	711
23.3.2	Nærmere om modellen	711
23.3.3	Nærmere om beregningsgrunnlaget/gjeldsbetjeningsevne	713
23.3.4	Terskelbeløpet: Bare avskåret rentefradrag på renter over 5 millioner	715
23.3.5	Avskåret rentefradrag kan ikke avregnes mot konsernbidrag eller fremførbart underskudd	717
23.3.6	Avskåret rentefradrag kan fremføres	718
23.4	Hva avskjæres?	718
23.4.1	Over- eller underkurs på fordringer	718
23.4.2	Renter	720
23.4.3	Avkastning på hybridkapital	721
23.4.4	Obligasjonslån	721
23.4.5	Sammensatte obligasjoner	721
23.4.6	Byggelånsrenter	722
23.4.7	Valuta og valutaderivater	723
23.4.8	Rentederivater	723
23.5	Tilpasninger	724
23.5.1	Generelt om tilpasninger og avskåret rentefradrag	724
23.5.2	Øke egenkapital	724
23.5.3	Øke terskelbeløp: Fisjon	725
23.5.4	Øke fradragssramme/inntekt: Konsernbidrag	725
23.5.5	Fusjon	726
23.5.6	Operasjonell leasing	727
23.5.7	Valutaderivat mv	727
23.5.8	Finansiering via tredjemann	729
23.5.9	Splitte sammensatte obligasjoner	730
23.5.10	Over- eller underkurs i annenhåndsmarked	730
23.5.11	Endre eierstruktur	730
23.6	Revideringsbehov?	730

Kapittel 24

	Aksjegevinstbeskatning – generelt	732
24.1	Utgangspunktet: Skatteplikt	732
24.2	Kravet til realisasjon	732
24.2.1	Sktl. § 9-2	732
24.2.2	Skattesalg vs. å skille seg med eierinteresser	733
24.2.3	Nedskrivning av aksjekapital	734
24.2.4	Innløsning enkeltaksjer i samme forhold – erverv av egne aksjer	736
24.2.5	Verdiløst selskap	739
24.2.6	Realisasjon til bokført verdi – prisklausuler	739
24.2.7	Gavesalg	739
24.3	Praktisk viktig unntak fra realisasjon: Aksjesparekonto	740
24.3.1	Ikke realisasjon	740

24.3.2 Tilbyder	741
24.3.3 Hva kan det investeres i?	742
24.3.4 Ordningen omfatter ikke utbytte som skal tilordnes innehaver. . .	743
24.3.5 Innskudd, uttak, overføring mv.	744
Kapittel 25	
Gevinstberegning – inngangsverdi og utgangsverdi	748
25.1 Utgangsverdi fratrukket inngangsverdi	748
25.2 FIFU-prinsippet	748
25.3 Tilbakebetaling av aksjekapital	750
25.4 Overgangsregler	750
25.4.1 Overgangsregler til skattereformen 2004–2006	750
25.4.2 Negative inngangsverdier	750
25.5 Skattefrihet for fordringer utenfor næring	751
25.6 Ervervs- og avhendelsesutgifter	753
25.7 Fradrag for aksjeinntak i oppstartsselskap	754
25.8 Egne aksjer	754
25.9 Tegningsrettigheter og tildelingsbevis	755
25.10 Aksjer i utenlandske selskaper	756
25.11 Omfordeling av inngangsverdi og skatteposisjoner – justeringsfaktor . . .	756
25.11.1 Aksjeinteresse vs. eierinteresse	756
25.11.2 Først justeringsfaktor – så omfordeling.	757
25.11.3 Fondsemissjon.	757
25.11.4 Aksjesplitt	759
25.11.5 Aksjespleis.	759
25.11.6 Fusjon	760
25.11.7 Horisontal fisjon	761
25.11.8 Tilpasninger – fisjoner.	762
Kapittel 26	
Fritaksmetoden	764
26.1 Ny nullsatssone	764
26.2 Kvalifiserende subjekter.	765
26.2.1 Selskapseiere mv	765
26.2.2 Norskregistrerte aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper.	766
26.2.3 Sparebank, finansieringsforetak, samvirkeforetak	766
26.2.4 Foreninger og stiftelser	766
26.2.5 Bo	766
26.2.6 Stat og kommune.	767
26.2.7 Tilsvarende utenlandske selskaper	767
26.3 Kvalifiserende objekt	768
26.3.1 Andeler i kvalifiserende subjekter	768
26.3.2 Andeler i selskap med deltagerfastsetting	769
26.3.3 Finansielle instrumenter, konvertible obligasjoner mv	769
26.3.4 Lovlighetskrav – ikke for utdelinger fra DLS	772
26.3.5 Ingen generell porteføljebegrensning eller krav til eiertid	772
26.4 Fradragsrett for utgifter og tre prosent-regelen (0,69 % skatt)	773
26.4.1 Fradragsretten etter sktl. § 6-24.	773

26.4.2 Tre prosent-regelen (0,69 % skatt)	774
26.5 Avgrensning mot selskapsinntekter fra utlandet – det geografiske «fritaksområdet»	776
26.5.1 Hvor målselskapet er hjemmehørende	776
26.5.2 Lavskatteland.	777
26.5.3 Ikke reelt etablert innenfor EØS	778
26.5.4 Land utenfor EØS – 10 %-kravet ved gevinster	778
26.5.5 10 %-kravet for tap	779
26.5.6 Aksjeutbytte fra selskaper i land utenfor EØS	779
26.5.7 Gevinst og tap på eierandel i selskap med deltagerfastsetting	779
26.6 Fritak for kildeskatt på utbytte.	780
26.7 Tilpasninger	780
26.7.1 Drop-down-fisjon og trekantfusjon	780
26.7.2 Fisjon og aksjesalg fremfor innmatsalg	780
 Kapittel 27	
Samvirkeforetaksbeskatning	781
27.1 Skatteregler basert på organisasjonsform	781
27.1.1 Samvirkeoven 29. juni 2007 nr. 81.	781
27.1.2 Europeiske samvirkeforetak	782
27.1.3 Samvirkeprinsippene/-verdiene.	783
27.1.4 DA eller SA.	783
27.2 Fra prosentligning til fradrags- og avsetningsordninger	783
27.2.1 Fra prosentligning til fondsavsetning	783
27.2.2 Selskapsfastsetting eller deltagerfastsetting?	784
27.3 Innskudd og medlemskontingent	784
27.4 Kontingent	785
27.5 Etterbetaling mv.	786
27.5.1 Fradragsrett for samvirkeforetaket – forhåndsgaranterte rabatter.	786
27.5.2 Fradragsrett – etterbetalinger, etterbetalingsfond og medlemskapitalkonti	787
27.5.3 Skattlegging hos mottager.	790
27.6 Særlig om skattefradrag for avsetning til felleseid andelskapital	790
27.7 Formuesbeskatning	791
27.8 Fusjon og fisjon	791
27.8.1 Fusjon og fisjon av samvirkeforetak	791
27.8.2 Fusjon mellom samvirkeforetak og andre sammenslutningsformer	792
27.9 Omdannelse	793
27.10 Andre skatteregler	794
27.10.1 Oversikt	794
27.10.2 Uttaksbeskatning.	794
27.10.3 Skattefrihet som ikke-ervervsmessig institusjon – skattefri institusjon	794
27.10.4 Konsernbidrag	796
27.10.5 Konserninterne overføringer	798
27.10.6 Tapsavsetninger for samvirkeforetakets medkontrahent/ deltager	799

Kapittel 28

Deltagerfastsetting og deltagermodell	800
28.1 Kildebeskatning og utdelingsbeskatning – to modeller	800
28.1.1 Selskap med deltagerfastsetting	800
28.1.2 Deltagerfastsetting og deltagermodell	801
28.1.3 Deltagerfastsetting: Nettofastsetting og delvis transparens	801
28.2 Deltagerfastsetting	803
28.2.1 Solidarisk eller delt ansvar	803
28.2.2 Ansvarlige selskaper – selskaper med delt ansvar	804
28.2.3 Kommandittselskaper	804
28.2.4 Indre selskap	805
28.2.5 Partrederier	806
28.2.6 Andre rettsfellesskap etter selskapsloven	806
28.2.7 Sameier	808
28.3 Nettofastsetting	809
28.3.1 Grader av deltagerfastsetting	809
28.3.2 Unntak – bruttofastsetting	811
28.3.3 Nærmere om anvendelsesområdet for nettofastsetting	811
28.3.4 Ektefeller – deltagerfastsetting	812
28.4 Nettoformue	814
28.4.1 Ikke selskapsandelen, men andelen av selskapsformuen	814
28.4.2 Eierandel per 1. januar i fastsettingsåret	815
28.4.3 Regulering for skjev egenkapital	815
28.4.4 Formuesfastsettingen for kommandittister og stille deltagere	816
28.4.5 Fordeling av formue mellom ektefeller	817
28.5 Alminnelig inntekt	817
28.5.1 Eget inntektsoppgjør i selskapet	817
28.5.2 Transaksjoner mellom selskap og deltager	818
28.5.3 Konserninterne overføringer og omdannelser	821
28.5.4 Bolig, fritidseiendom og gårdsbruk	822
28.5.5 Arbeidsgodtgjørelse til deltager	823
28.5.6 Rentegodtgjørelse til deltagerne	824
28.5.7 Fritaksmetoden	824
28.5.8 Andre skattefrie inntekter	826
28.5.9 Utenlandsk inntekt med rett til skattekredit	827
28.5.10 Skattefradrag for FoU-kostnader	827
28.5.11 Fordeling etter selskapsavtalen	828
28.5.12 Underskudd	828
28.5.13 Skattested og gjeldsrentefordeling	831
28.5.14 Eierskifte i inntektsåret	832
28.6 Garanti for gjeld	833
28.7 Deltagelse i utenlandske selskaper – dokumentasjonsplikt	834

Kapittel 29

Deltagermodellen	835
29.1 Utdelingsbeskatning: Sammenheng mellom utdelings- og realisasjonsbeskatning	835
29.2 Personlige deltagere vs. selskapsdeltagere – forholdet til fritaksmetoden	835

29.2.1 Personlige deltagere	835
29.2.2 Selskapsdeltagere – tre prosent-regelen	836
29.3 «[E]nhver vederlagsfri overføring»	837
29.4 Tillegg i alminnelig inntekt	837
29.5 Fradrag for skatt	838
29.5.1 Fradragspost i utdeling	838
29.5.2 Overskytende beregnet skatt: Økning skjermingsgrunnlag.	838
29.5.3 Økning innbetalt kapital	839
29.5.4 Tillegg for skattefordel ved underskudd	839
29.6 Avgrensning mot tilbakebetaling av innbetalt kapital	840
29.6.1 Individuell skatteposisjon tilknyttet andelen	840
29.6.2 Opp- og nedregulering med korreksjonsposter etter sktl. § 10-42 syvende ledd	840
29.6.3 Oppregulering med ikke-utbetalt arbeidsgodtgjørelse	841
29.6.4 Uegentlige innskudd: Ikke krav til uttrykkelig vedtak	841
29.7 Tidfesting	842
29.8 Skjermingsfradrag	842
29.8.1 Skjermingsrente	842
29.8.2 Skjermingsgrunnlag	843
29.8.3 Skjermingsfradrag – rekkefølge	845
29.8.4 Samordning av skjermingsfradrag	845
29.8.5 Fremføring av skjermingsfradrag	845
29.9 Realisasjon av andel	846
29.9.1 Eget skatteobjekt	846
29.9.2 Opptak av nye deltagere – som rettet emisjon i aksjeselskap	846
29.9.3 Innløsning av enkeltandel	846
29.9.4 Likvidasjon	846
29.9.5 Tvangsuttøsing av deltager	849
29.9.6 Gevinstberegning – netto vederlag	850
29.9.7 Overgangsregler per 1. januar 2006	850
29.9.8 Fradrag for skjerming og uegentlige innskudd	851
29.9.9 Fremført underskudd – korreksjonspost ved realisasjon	852
29.9.10 Tidfesting: Realisasjonsprinsippet	852

Kapittel 30

Indre selskaper og stille deltagere	854
30.1 Fremtrer – nesten – ikke utad.	854
30.1.1 Paradoksale regler	854
30.1.2 Ikke registreringsplikt eller -rett	855
30.2 Indre selskap	856
30.2.1 Ansvarsform	856
30.2.2 Alle rettssubjekter som deltagere	857
30.2.3 Ikke fremtre utad	857
30.2.4 Selskapsavtale og bevissspørsmål	858
30.2.5 Stille selskaper – egen undergruppe?	860
30.3 Stille deltager	861
30.3.1 Krav til deltagelse	861
30.3.2 Forutsetning om eiendomsrett	861

30.3.3 «Naken inn, naken ut»	862
30.3.4 Nytt selskap?	863
30.3.5 Unntak fra selskapsloven.	864
30.3.6 Fleksibilitet sammenlignet med kommandittist	865
30.3.7 Stille deltager vs. aksjonær	865
30.3.8 Fra tvangslønn til tilordning	867
30.4 Registrering	870
30.5 Regnskapsplikt	871
30.6 Revisjonsplikt	872
30.7 Deltagerfastsetting – alminnelig inntekt	873
30.8 Skatteansvar	873

Kapittel 31

Foretaksmodellen	874
31.1 Ekstrabeskatning for personlig næringsdrivende	874
31.1.1 Løpende skattlegging – kildeprinsipp	874
31.1.2 Terminologi og begreper	877
31.1.3 Ektefeller	879
31.2 Enkeltpersonforetak – virksomhetskravet	880
31.2.1 Skjønnsmessig helhetsvurdering – ikke forskrifter	880
31.2.2 Todelt skille: Virksomhet eller passiv kapitalavkastning.	883
31.2.3 Forholdet til virksomhetskravet for omdannelse, jf. sktl. § 11-20	884
31.2.4 Opphørt virksomhet.	885
31.2.5 Grensen mot passiv kapitalavkastning – utleie	885
31.2.6 Omsetning av verdipapirer – virksomhet eller passiv kapitalforvaltning	893
31.2.7 Tap på fordringer – passiv kapitalforvaltning vs. virksomhet	893
31.3 Fastsettelse av personinntekt	894
31.3.1 Utgangspunkt: Årets skattepliktige virksomhetsinntekt	894
31.3.2 Faktiske kapitalinntekter og utgifter	895
31.3.3 Særlig om renteutgifter	899
31.4 Skjermingsgrunnlaget	902
31.4.1 Forskjellig fra aksjonær- og deltagermodell	902
31.4.2 Driftsmidler	903
31.4.3 Ervervede immaterielle eiendeler og aktiverte FoU-kostnader	903
31.4.4 Varelager	904
31.4.5 Finanskapital og kundefordringer	904
31.4.6 Fradrag for leverandørkreditt og forskuddsbetaling fra kunder	905
31.4.7 Fradrag for gjeld	906
31.4.8 Ikke negativt skjermingsfradrag – ikke inntektstillegg	906
31.4.9 Tilknytningskravet	906
31.4.10 Kravet til å ha virket i virksomheten	906
31.4.11 Velferdstiltak	907
31.4.12 Verdssettelse – middelverdiberegning	908
31.4.13 Verdssettelsesnorm	909
31.4.14 Reduksjon ved «uforholdsmessig høy verdi»	909
31.4.15 Skjermingsfradrag	910
31.4.16 Lønnsfradrag	910

31.5 Negativ beregnet personinntekt	910
31.5.1 Begrenset samordning	910

Del IV Omdannelse – transaksjoner 913

Kapittel 32

Transaksjoner – endring av eierform	915
32.1 Omorganisering: Oversikt	915
32.1.1 Terminologi	915
32.1.2 Virksomheten fortsetter	916
32.1.3 Asymmetriske effekter.	917
32.1.4 Hovedprinsipp: Skattefri omorganisering «oppover»	918
32.1.5 Skatteplikt ved omorganisering «nedover»	918
32.1.6 Arbeidsrettens bindinger	920
32.2 Omdannelse som ikke er realisasjon	920
32.2.1 Skifte av ansvarsform	920
32.2.2 ANS/DA til KS og omvendt	922
32.2.3 Fra sameie til ANS	923
32.2.4 Fra AS til ASA og omvendt.	924
32.2.5 Omdannelse fra samvirkeforetak til AS	924
32.3 Skattepliktig omdannelse til AS/ASA	924
32.3.1 Vekk fra foretaksmodellen – inn i fritaksmetoden	924
32.3.2 Fra enkeltpersonforetak eller selskap med deltagerfastsetting til aksjeselskap/allmennaksjeselskap – tre former.	925
32.3.3 Hovedregel: Realisasjonsbeskatning	926
32.3.4 Verdsettelsesnorm	927
32.3.5 Fordeling	928
32.3.6 Regnskapsmessig behandling – kontinuitetsgjennomskjæring.	928
32.3.7 Fra foretak med deltagerfastsetting til AS/ASA	929
32.3.8 Omdannelse fra enkeltpersonforetak til selskap med deltagerfastsetting	929
32.3.9 Tapsfradrag	929
32.4 Skattefri omdannelse til AS/ASA – vilkår.	929
32.4.1 Omdannelse etter forskriftsbestemmelsene.	929
32.4.2 Ikke dispensasjonsbestemmelse – ikke krav til samtykke.	930
32.4.3 Det overdratte foretak – fra ENK, ANS, DA, KS, indre selskap, statsforetak eller samvirkeforetak	931
32.4.4 Vilkår om virksomhetskontinuitet.	932
32.4.5 Er virksomhetsvilkåret oppfylt ved eierandeler i selskap mv?	933
32.4.6 Krav til overtagende selskap	934
32.4.7 Virksomhet og driftsmidler skal i det vesentlige overføres.	935
32.4.8 Fri overføringsadgang: Andeler i selskap med deltagerfastsetting og finansobjekter	935
32.4.9 Fast eiendom	936
32.4.10 Privat bruk – passiv kapitalavkastning	937
32.4.11 Gjeld	937
32.4.12 Øvrige eiendeler	938
32.4.13 Overføring pr. 1. januar – virkningstidspunktet	939

32.5	Kontinuitetsprinsippet	940
32.5.1	Skattemessige verdier videreføres	940
32.5.2	Aksjenes pålydende – netto skattemessige verdier	941
32.5.3	Aksjenes pålydende – verdijustert egenkapital	942
32.5.4	Innbetalt aksjekapital og overkurs	942
32.5.5	Aksjonærens inngangsverdi	943
32.5.6	Skjermingsgrunnlag	944
32.5.7	Selskap med deltagerfastsetting	944
32.5.8	Regnskapsmessige verdier – aksjeselskapets åpningsbalanse	944
32.6	Eier-/verdikontinuitet	945
32.7	Omdannelse og fisjon – fritaksmetoden	945
32.8	Formuesbeskatning	946
Kapittel 33		
Fusjon og fisjon		947
33.1	Oversikt	947
33.1.1	Skatte- og aksjerettslig kontinuitet vs. regnskapsmessig diskontinuitet	947
33.1.2	Historikk, omfang og terminologi	948
33.1.3	Fritaksmetoden	949
33.2	Valgfrihet og faktisk asymmetri	951
33.2.1	Valg mellom fusjon og likvidasjon	951
33.2.2	Er fusjon realisasjon?	952
33.3	Aksjeselskaper/allmennaksjeselskaper: Fusjon	952
33.3.1	Fusjonstyper – Fusjon mot vederlagsaksjer i overtagende selskap	952
33.3.2	Forskjellige aksjeklasser	953
33.3.3	Tilskrivning	954
33.3.4	Trekantfusjon – vederlagsaksjer i morselskap	955
33.3.5	Firkantfusjon – ikke skattefrie	956
33.3.6	Innenlandsk aksjebytte godtas ikke	957
33.3.7	Fisjonsfusjon med samtidig trekantfusjon – «drop-down»	958
33.3.8	Opprettelse av tom holdingstruktur og trekantfusjon/-fisjon, bruk av rettede emisjoner mv	961
33.3.9	Forenklet fusjon – fusjoner uten vederlagsaksjer	961
33.3.10	Innfusjonering av deleid datterselskap	962
33.3.11	Omvendt fusjon med datterselskap	962
33.4	Que vadis – etter lovlighetskravet?	963
33.4.1	Usikkerhet og kritikk	963
33.4.2	Ugyldighetsterskel	964
33.4.3	Lovlighetskravet etter sktl. § 2-38 annet ledd a ved fusjoner og fusjoner	965
33.4.4	Sktl. §§ 11-7 flg. – rettsfakta/vilkår eller rettsvirkning?	965
33.5	Selskaper hjemmehørende i Norge	966
33.6	Grenseoverskridende fusjoner og fisjoner etter ny sktl. § 11-11	967
33.6.1	Intrikat bestemmelse	967
33.6.2	Ikke lavskatteland	968
33.6.3	EØS-avtalen og fusjonsskattedirektivet	969

33.6.4	Kontinuitetskravet	969
33.6.5	Ikke svekke norsk skattefundament – tilknytning til norsk beskatningsområde	972
33.6.6	Skattefri omdannelse av filialer ved konserninterne overføringer.	974
33.7	Skatteposisjoner for aksjonærer	974
33.8	Tilleggsvederlag inntil 20 %	976
33.8.1	Ikke full eierkontinuitet	976
33.8.2	Verdsettelsesnorm: Reelle verdier	977
33.8.3	Verdsettelsestidspunkt verdiforhold: Vedtak fusjonsplan og iverksettelse	977
33.8.4	«Tilleggs-tilleggsvederlag»	978
33.8.5	Skjevdeling	978
33.8.6	Skatteplikt for tilleggsvederlag	980
33.9	Kontinuitet selskap	981
33.9.1	Skattemessige verdier og skatteposisjoner	981
33.9.2	Fordringsmodellen ved trekantfusjon	981
33.9.3	Virksomhet	984
33.10	Skattefrie fisjonsformer AS/ASA	985
33.10.1	Må overta forpliktelser	985
33.10.2	Ikke krav til virksomhet	986
33.10.3	Overdragende selskap består	986
33.10.4	Overdragende selskap oppløses	987
33.10.5	Horisontal fisjon – nytt selskap med samme eller atskilte eierinteresser	987
33.10.6	Fisjonfusjon – horisontal fisjon – overføring til bestående selskap	988
33.10.7	Trekantfisjon	989
33.10.8	Firkantfisjon: Ikke skattefri	989
33.10.9	Fisjon uten vederlagsaksjer	989
33.10.10	Fisjon vs. fusjon	989
33.11	Andre fisjonsformer	990
33.11.1	Utfisjonering datterselskap – vertikal fisjon – sktl. § 11-21	990
33.11.2	Likvidasjon av holdingselskap	991
33.11.3	Realisasjonsfisjon	991
33.12	Vederlag aksjonærer – fordeling etter reelle verdier	992
33.13	Fisjonsfordring	994
33.13.1	Fisjonsfordring regulerer bytteforholdet	994
33.13.2	Kun fisjonsfordring som innmat?	995
33.13.3	Fisjonsfordring innenfor fri egenkapital?	996
33.13.4	Kravet til full dekning av uttatte midler innenfor fri egenkapital	996
33.13.5	Skattemessig verdi for fisjonsfordring	997
33.13.6	Konvertering av fisjonsfordring til aksjekapital	997
33.14	Skatteposisjoner: Rett til skattefri tilbakebetaling av egenkapital	997
33.15	Fordeling av eiendeler og skatteposisjoner på selskapsnivå	998
33.15.1	Skattyterens valg avgjør i praksis?	998
33.15.2	Eiendeler og tilknyttede skatteposisjoner	998
33.15.3	Andre skatteposisjoner: Virksomhetstilknytning, alternativt etter nettoverdier	999

33.15.4	Overskudd/underskudd i fisjonsåret	1000
33.16	Samvirkeforetak, likestilt selskap og sammenslutning mv.	1001
33.17	Selskap med deltagerfastsetting og sameier med nettofastsetting	1001
33.17.1	Selskapsrettslig vakuum	1001
33.17.2	Samme selskaps- og ansvarsform	1002
33.17.3	Sameier	1003
33.17.4	Fusjon	1003
33.17.5	Fisjon	1004
33.17.6	Skattemessig kontinuitet	1004
33.17.7	Tilleggsvederlag	1005
33.18	Virkningstidspunkt	1006
33.19	EUs fusjonsdirektiv	1006
33.19.1	Omorganiserings- eller oppkjøpsdirektiv	1006
33.19.2	Kravet til EU-selskaper – tilpasning	1007
33.19.3	Fusjon (merger)	1008
33.19.4	Fisjon (division)	1010
33.19.5	Eiendeler mot aksjer (overføring av eiendeler – «transfer of assets»)	1011
33.19.6	Aksjebytte – aksje mot aksje («exchange of shares»)	1012
33.19.7	Omgåelse – samtykkeordninger	1013

Del V Internasjonal skatterett 1015

Kapittel 34

Bosted og dobbeltbeskatning	1017	
34.1	Endringspress	1017
34.2	Tre (minst) regelsett	1018
34.2.1	Skatteavtaler	1018
34.2.2	Innsnevret beskatningsmyndighet	1020
34.2.3	Praktisk skattearbeid: Begynne med internretten	1021
34.2.4	EØS-avtalen, GATT, WTO og menneskeretter – femdimensjonal internasjonal skatterett?	1022
34.2.5	Ingen overnasjonal tvisteløsning	1022
34.2.6	Komparative argumenter	1023
34.3	Dobbeltbeskatning – oversikt	1025
34.3.1	Juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning	1025
34.3.2	Kildestat og bostedsstat	1026
34.3.3	Inntekt i NOK	1028
34.4	Norsk skattejurisdiksjon	1028
34.5	Fysiske personer – internrett	1028
34.5.1	Bosted, ikke statsborgerskap	1028
34.5.2	Forholdet mellom folkeregistrering og skatteplikt	1029
34.5.3	Innflytting – 183- og 270-dagersregelen	1029
34.5.4	Utflytting – fireårsregel	1031
34.6	Skatteavtalenes bostedsbestemmelser	1034
34.6.1	Dobbelt skattemessig bosted	1034
34.6.2	Hierarkiske utslagskriterier	1034
34.6.3	Fast bolig	1035

34.6.4	Sentrum for livsinteresser	1037
34.6.5	Vanlig opphold	1037
34.6.6	Skatteavtaler foran internrett	1037
34.6.7	Dokumentasjonskrav	1038
34.7	Selskaper	1039
34.7.1	Internrett	1039
34.7.2	Skatteavtalenes begrep «hjemmehørende»	1041
34.8	Globalskatteplikt	1043
34.9	Begrenset skatteplikt – kildeskatteplikt	1043
34.10	Innflytting – ikke realisasjon	1044
34.11	Utflytting – exit-beskatning	1044
34.12	Utflytting av eiendeler og forpliktelser – sktl. § 9-14	1045
34.12.1	Norsk beskatningsområde – rettslig tilstand	1045
34.12.2	Skattepliktig som om realisert siste dag før opphør skatteplikt	1047
34.12.3	Umiddelbar skatteplikt	1047
34.12.4	Terskelbeløp	1049
34.12.5	Tapsfradrag	1049
34.12.6	Kreditfradrag mv	1049
34.13	Sktl. § 10-70 – personlige skattytere og finansielle eiendeler	1049
34.13.1	Ikke alminnelig realisasjonskriterium	1049
34.13.2	EØS-retten og skatteavtalene	1050
34.13.3	Aksjer mv. eid ved opphør skatteplikt	1050
34.13.4	Aksjer og selskapsandeler – norske og utenlandske selskaper	1051
34.13.5	Gevinst- og tapsberegning	1051
34.13.6	Terskelbeløp kr 500 000	1052
34.13.7	Utsettelse og sikkerhetsstillelse	1053
34.13.8	Bortfall ved kursfall	1053
34.13.9	Fem (åtte) års foreldelse	1054
34.14	Utflytting av selskaper	1055
34.14.1	EØS-balansekunst	1055
34.14.2	Flytting til land utenfor EØS	1055
34.14.3	Flytting til land innenfor EØS	1055
34.15	Andre regler om utflyttingsbeskatning	1056
34.15.1	Inntekts- og fradragføring av skatteposisjoner	1056
34.15.2	Periodisering av arbeidsinntekter	1056
34.15.3	Driftsmidler som tas inn og ut av norsk beskatningsområde	1056
34.16	Dobbeltbeskatning	1056
34.16.1	Fordelingsregler og metoderegler	1056
34.16.2	Kreditmetode vs fordelingsmetode – hovedprinsipper	1057
34.16.3	Internrettslig inntektsfradrag	1059
34.17	Unntak med progresjonsforbehold	1060
34.18	Den alternative fordelingsmetode	1060
34.19	Ordinær kredit og full kredit	1061
34.20	«Tax sparing» – «matching credit»	1061
34.21	Kredit etter sktl. § 16-20	1062
34.21.1	Bosatt i Norge – kredit for kildeskatt	1062
34.21.2	Kredit for skatt til kildeland – herunder tredjeland	1063
34.21.3	Subjektkravet – NOKUS og deltagerlignede selskaper	1063

34.21.4	Fradrag i norsk inntekts- og formuesskatt	1064
34.21.5	To inntektskategorier	1064
34.21.6	Direkte skatter: Inntekts- og formuesskatt	1065
34.21.7	Kilde i det andre land	1066
34.21.8	Samme inntektsår – frem- og tilbakeføringsrett	1067
34.21.9	Skatteavtalenes maksimum	1068
34.21.10	«Tax sparing credit»	1068
34.22	Maksimalt kreditfradrag – generelt begrenset kreditmetode	1069
34.22.1	Begrensning til norsk skatt: Ikke subsidiere utenlandske filialer	1069
34.22.2	Ikke «per country limitation»	1069
34.22.3	Utenlandsinntekt	1070
34.22.4	Underskudd i Norge – redusert kredit	1072
34.22.5	Underskudd i et annet utland reduserer kredit	1073
34.22.6	Alternativ: Inntektsfradrag etter sktl. § 6-15	1073
34.22.7	Valutaomregning	1073
34.23	Dokumentasjonskrav	1073
34.24	Kredit for datterselskapers skatt – sktl. § 16-30	1074
34.25	NOKUS-selskaper	1076
34.25.1	Løpende beskatning av selskapets overskudd	1076
34.25.2	Kravet til norsk kontroll: 50 %, 60 % og 40 %	1078
34.25.3	Indirekte eie	1079
34.25.4	Stiftelser, trusters, foreninger og boer	1080
34.25.5	Deltagerlignede selskaper	1081
34.25.6	Hjemmehørende i lavskatteland	1081
34.25.7	Skatteavtaleland – passive inntekter	1084
34.25.8	EØS-land – kravet til reell etablering	1084
34.25.9	Løpende overskudd	1087
34.25.10	Utdelinger – utbytte	1088
34.25.11	Underskudd	1089
34.25.12	Realisasjon av andel og opphør av NOKUS-ligning	1089
34.26	Svalbardskatteloven	1090
34.26.1	Særregler om skatt på inntekt og formue	1090
34.26.2	På Svalbard: bosatte personer og hjemmehørende selskaper	1091
34.26.3	Begrenset skatteplikt	1091
34.26.4	Skatt ved lønnstrekk og skattefastsetting	1092

Kapittel 35

Inntektstyper	1093
35.1 Utvalgte hovedspørsmål	1093
35.2 Virksomhetsinntekt	1093
35.2.1 Skatteplikt etter intern rett	1093
35.2.2 Skatteavtalenes utgangspunkt: OECD MC art. 7 og hjemstatsbeskatning	1094
35.2.3 Fast driftssted: OECD MC art. 5	1095
35.2.4 Positiv avgrensning	1097
35.2.5 Monteringsarbeid	1099
35.2.6 Negativ avgrensning	1099
35.2.7 Agenter/representanter	1100

35.2.8	Dell-saken – «in the name of the enterprise»	1102
35.2.9	Datterselskap	1104
35.2.10	Underskudd	1104
35.2.11	Repatriering av overskudd fra norsk filial	1105
35.3	Deltagere i deltagerlignede selskaper	1105
35.4	Inntekt i NOK	1105
35.5	Aksjeutbytte og aksjegevinster	1105
35.6	Renter	1108
35.7	Royalty	1109
35.8	Fast eiendom	1110
35.9	Lønnsinntekt, styregodtgjørelse og virksomhetsinntekt	1110
35.9.1	Utgangspunktet: Arbeidsstaten	1110
35.9.2	Ettårsregelen i sktl. § 2-1 tiende ledd – alternativ fordelingsmetode	1111
35.9.3	Studenter, forskere og lærere	1112
35.9.4	Fri bolig i utlandet	1113
35.10	Pensjoner	1114
35.11	Artister	1115
Kapittel 36		
Internprising, interessefellesskap og armlengdeprinsipp		1118
36.1	Inntektsallokering	1118
36.1.1	Internprising vs. formelbasert fordeling	1118
36.1.2	OECD: Retningslinjer internprising (OECD TPG) og sktl. § 13-1	1121
36.1.3	Generelle gjennomskjæringsregler vs. spesialbestemmelser	1123
36.2	Armlengdestandard og metoder i OECD TP Guidelines 2017	1124
36.2.1	Armlengdeprinsipp og separat enhet	1124
36.2.2	Armlengdeområdet/armlengdeintervall	1126
36.2.3	Ingen prinsippal metode – best metode-regelen	1126
36.2.4	Markedsprismetoden – CUP	1127
36.2.5	Videresalgprismetoden	1127
36.2.6	Kostpluss-metoden	1128
36.2.7	Transaksjonsbaserte fortjenestemetoder: transaksjonsoverskuddsmetode og transaksjonsbasert nettomarginmetode	1128
36.2.8	Konserninterne tjenester og kostnadsbidrag	1129
36.3	Korresponderende retting og sekundær justering – administrative forhold	1129
36.3.1	Korresponderende retting	1129
36.3.2	Sekundær justering	1130
36.3.3	Tilleggsskatt	1131
36.4	Internrettslig armlengdestandard: Sktl. § 13-1	1131
36.4.1	Lovfestet gjennomskjæringsbestemmelse	1131
36.4.2	Interessefellesskap	1133
36.4.3	Inntekts- eller formuesreduksjon	1133
36.4.4	Bevisbyrde	1134
36.4.5	Korreksjon	1134
36.5	Oppgave- og dokumentasjonsreglene	1134

36.5.1	Automatisk oppgaveplikt	1134
36.5.2	Dokumentasjonsplikt – innlevering etter påkrav	1135
36.5.3	Unntak fra dokumentasjonskravet	1135
36.5.4	Fusjoner, fisjoner og konserninterne overføringer etter sktl. kapittel 11	1136
36.5.5	Brudd på oppgave- og dokumentasjonsregler	1136
36.6	Land-for-land-rapportering	1136
36.7	Fast driftssted – fordeling av inntekter og kostnader	1138
36.7.1	Selvstendighetsfiksjonen – OECDs autoriserte tilnærming	1138
36.7.2	Norsk rettspraksis – inkonsekvent fordeling	1140
36.8	Tynn kapitalisering	1141
36.8.1	Fradragsretten for renter	1141
36.8.2	Tre hovedspørsmål	1142
36.8.3	Særskattepliktige – tidligere petrsktl. § 3 h	1143
36.9	Tykk kapitalisering: Rentefrie lån til tilknyttede selskaper. Garantier.	1143
36.9.1	Rentetillegg for norsk kreditorselskap	1143
36.9.2	Lånekapasitet	1152
36.9.3	Fordeling av lånekapasitet innad i konsernet	1152
36.9.4	Ikke krav på korresponderende retting	1155
36.9.5	Rentesatsen	1155
36.10	Captives	1156
36.10.1	Reell forsikringsdekning – ikke selvassurans	1156
36.10.2	Premiens størrelse	1156
36.10.3	Reassurans innen samme konsern	1157

Del VI Omgåelse 1159

Kapittel 37

Omgåelse, gjennomskjæring og tilsidesettelse	1161
37.1 Bakteppe i norsk skatterett	1161
37.1.1 Vidtgående omgåelsesregel	1161
37.1.2 NOU 2016: 5 Lovfesting av generell omgåelsesregel i skatteretten	1162
37.1.3 Uavklart og under utvikling	1164
37.2 Generell ulovfestet omgåelsesstandard	1166
37.3 Fra rettslig standard til typetilfelle – regler	1168
37.4 «Reelle transaksjoner»: Omgåelse vs pro forma	1169
37.4.1 Skattlegging skal bygge på reelle forhold	1169
37.4.2 Høy terskel for pro forma	1170
37.5 Lovtolkning som alternativ til omgåelse	1172
37.6 Sktl. § 13-1 – særlig omgåelsesregel uten illojalitetsvilkår?	1174
37.7 Nærmere om innholdet i omgåelsesnormen	1176
37.7.1 De to vilkårene	1176
37.7.2 Grunnvilkåret: Tilstrekkelig at disposisjonen står på egne ben?	1179
37.7.3 Skattyters subjektive motivasjon	1180
37.7.4 Spart utenlandsk skatt	1182
37.7.5 Negative ikke-skattemessige virkninger: Betydningen av ulemper	1184

37.7.6 Unødvendig mellomledd vs valg mellom flere fremgangsmåter mv.	1185
37.8 Kvantitative tilpasninger	1187
37.9 Gjennomskjæring av identitet	1188
37.10 Delvis gjennomskjæring	1190
37.11 Gjennomskjæring til fordel for skattyter	1190
37.12 Spesiell gjennomskjæring – sktl. § 14-90	1193
37.12.1 Kompliserende og unødvendig?	1193
37.12.2 Angitte skatteposisjoner	1194
37.12.3 Lavere terskel for anvendelse av § 14-90 enn for anvendelse av ulovfestet omgåelsesnorm?	1195
37.12.4 Umiddelbar inntektsføring	1197
 Kapittel 38	
Aktuelle omgåelsesspørsmål	1199
38.1 Satsforskjeller	1199
38.2 Innpakning/fisjonssalg – fisjon som tilpasning til fritaksmetoden.	1199
38.3 Salg av aksjer – «earn out»	1203
38.3.1 Aksjegevinst eller lønn – 0 % vs 46,6 % pluss arbeidsgiveravgift	1203
38.3.2 Arbeidsrettslig dilemma	1203
38.3.3 Binding gir lønnsbeskatning – Gaard/Tveit-dommen.	1204
38.3.4 Avgrensning mot goodwill – Skogli-dommen.	1205
38.3.5 Følgefeil og tilleggsskatt	1206
38.3.6 Praktisk fremgangsmåte: Separat prising?	1207
38.4 Tvangslønn – fiktiv lønn	1207
38.4.1 Hovedregel: Ikke konstruert lønnsuttak	1207
38.4.2 Tilordning	1209
38.5 Hinsides omgåelsesstandarden: Internasjonale omstruktureringer og gjeldskonstruksjoner	1212
 Del VII Skatteforvaltningsrett	
 Kapittel 39	
Skatteforvaltningsrett	1217
39.1 Oversikt	1217
39.1.1 Skatteprosess	1217
39.1.2 Ny skatteforvaltningslov	1218
39.1.3 Forvaltningslov eller skatteforvaltningslov?	1219
39.1.4 Skattekontor og skatteklagenemnd	1220
39.1.5 Offentlighet	1222
39.1.6 Habilitet	1223
39.1.7 Finansdepartementets og Skattedirektoratets instruksjonsrett ...	1225
39.2 Egenfastsetting og skatteberegning	1225
39.2.1 Prinsippet om egenfastsetting	1225
39.2.2 Hvem skal levere og undertegne?	1226
39.2.3 Frister	1228
39.2.4 Opplysningsplikt for tredjepart	1229

39.2.5	Anmodning om nærmere opplysninger	1230
39.2.6	Bokettersyn	1232
39.2.7	Grenser for Skatteetatens informasjonsinnhenting	1233
39.2.8	Taushetsbelagte opplysninger	1235
39.2.9	Skattyters medvirkningsplikt	1236
39.3	Skattemyndighetenes taushetsplikt	1237
39.3.1	Utgangspunktet: «Ingen kommentar»	1237
39.3.2	Skattelister	1237
39.3.3	Ikke til «uvedkommende»	1239
39.3.4	Offentlige myndigheter	1240
39.3.5	Utveksling av opplysninger mellom skattemyndighet og påtalemyndighet mv.	1240
39.4	Forhåndsuttalelse	1241
39.4.1	Veiledende forhåndsuttalelser	1241
39.4.2	Bindende forhåndsuttalelser	1242
39.4.3	Bindende i fem år	1243
39.4.4	Skattedirektoratet, skattekontoret eller Oljeskattekontoret	1244
39.4.5	Gebyr og saksbehandling	1244
39.4.6	Klageadgang, men ikke direkte domstolskontroll	1246
39.4.7	BFU vs. uttalelser fra Sivilombudsmannen	1247
39.5	Klage, endring, søksmål og overprøving	1248
39.5.1	Endring av feil før avsluttet skattefastsetting	1248
39.5.2	Klage	1250
39.5.3	Klagefrist	1251
39.5.4	Endring uten klage	1252
39.5.5	Klage over vedtak i endringssak	1253
39.5.6	Søksmålsfrister	1253
39.6	Avskjæring av nye opplysninger for domstol	1254
39.6.1	Når skal opplysningsplikten oppfylles?	1254
39.6.2	Opplysninger avskjæres	1255
39.6.3	Domstoler er ikke fastsettingsorgan	1256
39.6.4	Oppfordring til å legge frem opplysninger	1256
39.6.5	Tidligere avskåret fra å legge frem opplysninger	1257
39.6.6	Ikke avskjæring av alminnelige erfaringssetninger, rettslige argumenter, ekspertuttalelser eller videreutvikling av et resonnement	1258
39.6.7	Imøtegåelse av nye anførsler fra staten	1259
39.6.8	Kravet til full prøving etter EMK	1259
39.6.9	Praktisk konklusjon	1260
Kapittel 40		
Sanksjoner		1262
40.1	Omfattende endringer	1262
40.2	Selvfastsetting og sanksjoner	1263
40.3	Skjønnsfastsetting	1263
40.3.1	Effektivisere opplysningsplikten	1263
40.3.2	Rettsanvendelsesskjønn, fritt skjønn og mellomgrupper	1263
40.4	Nektelse av ikke-dokumenterte fradrag	1267

40.5	Tvangsmulkt	1267
40.5.1	Vilkår	1267
40.5.2	Tvangsmulktens størrelse	1268
40.5.3	Reduksjon eller frafall av tvangsmulkt i særlige tilfeller	1268
40.5.4	Klage	1269
40.6	Tilleggsskatt	1269
40.6.1	EMK og tilleggsskatt	1269
40.6.2	Ordinær tilleggsskatt 20 %	1270
40.6.3	Vilkår for tilleggsskatt	1272
40.7	Skjerpet tilleggsskatt	1295
40.7.1	Forsettlig eller grovt uaktsom opplysningssvikt	1295
40.7.2	Uaktsomhet om skattefordelen – aktsom rettsvillfarelse fritar	1296
40.7.3	Satser	1296
40.8	Beviskrav	1297
40.9	Beregningsgrunnlag for tilleggsskatt	1299
40.9.1	Felles beregningsgrunnlag for ordinær og skjerpet tilleggsskatt	1299
40.9.2	Øverste del av inntekten/formuen	1299
40.9.3	Underskudd	1299
40.9.4	Tidfestingsfeil – nettometoden	1300
40.10	Overtredelsesgebyr	1301
40.10.1	Vilkår for ileggelse av overtredelsesgebyr	1301
40.10.2	Utmåling av overtredelsesgebyr	1302
40.11	Frister for endring	1303
40.11.1	Skattyters endring av egenfastsetting	1303
40.11.2	Femårs- vs. tiårsfrist	1304
40.11.3	Fristavbrytelse: «ta opp»	1307
40.12	Skattemyndighetenes passivitet	1309
40.12.1	Frister etter skatteforvaltningsloven, ulovfestet passivitetsstandard og EMK	1309
40.12.2	Vide grenser for passivitet etter at saken er tatt opp	1310
40.12.3	EMK art. 6: «within a reasonable time»	1313
40.13	Straff	1314
40.13.1	Skattesvik	1314
40.13.2	Simpel vs. grov uaktsomhet	1315
40.13.3	Forsett	1317
40.13.4	Medvirkeransvaret: Svart betaling-dommen – Rt. 2010 s. 422	1318
40.13.5	Ikke inndragning	1320
40.14	Dobbelt straff: Gjentatt straffeforfølgning	1320
Kapittel 41		
Skattebetaling		
41.1	Skattebetalingsloven	1324
41.1.1	Generell lov og spesiallov – stor praktisk betydning	1324
41.1.2	Ikke alle offentlige pengekrav	1325
41.1.3	Kommunal skatteoppkrever – innkrevingsmyndighet	1326
41.1.4	Forholdet til forvaltningsloven	1326
41.1.5	Ubetinget betalingsplikt	1328
41.1.6	Taushetsplikt	1328

41.1.7 Skattebetalingsloven og tvangsfullbyrdelsesloven	1329
41.1.8 Regelverket	1329
41.2 Forskuddsutskrivning	1329
41.2.1 Forskuddspliktige	1329
41.2.2 Vidt arbeidsgiverbegrep – omfattende plikter	1329
41.2.3 Personlige skattytere – fysiske personer	1330
41.2.4 Arbeidstagere – forskuddstrekk	1330
41.2.5 Næringsdrivende og kapitalnytere – forskuddsskatt	1332
41.2.6 Forskuddstrekk/kildeskatt av utbytte	1332
41.3 Upersonlige skattytere (etterskuddspliktige)	1333
41.4 Skatteavregning	1333
41.4.1 Restskatt	1333
41.4.2 Tilleggsforskudd	1334
41.5 Renter	1334
41.5.1 «Normalisering» ved skattebetalingsloven 2005.	1334
41.5.2 Oppbygging av sktbl. kap. 11	1334
41.5.3 Renter ved skatteavregningen: restskattrenter – renter på tilgodebeløp	1335
41.5.4 Endringsrenter	1336
41.5.5 Forsinkelsesrenter	1336
41.6 Lempning	1337
41.7 Gjeldsordning	1338
Kapittel 42	
Skattested og skattefastsettingssted	1339
42.1 Interkommunal fordeling av inntekt og formue	1339
42.2 Bostedsbeskatning	1339
42.2.1 1. november året før inntektsåret	1339
42.2.2 Velvillig for regjering og storting	1340
42.2.3 Pendlere	1341
42.2.4 Studenter	1341
42.3 Selskaper	1341
42.4 Stedbunden beskatning	1341
42.4.1 Fast eiendom og anlegg	1341
42.4.2 Interkommunale fordelingsregler	1342
Litteratur	1345
Dommer	1357
Stikkord	1367

Forkortelser

Lover og forskrifter

Aal.	Lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift og arv på visse gaver (arveavgiftsloven – opphevet)
Al.	Lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv m m (arveloven)
Asl.	Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)
Asal.	Lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)
Deknl.	Lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven)
El.	Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven)
Fsfin.	Forskrift 19. november 1999 nr. 1160 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven (Finansdepartementets skatteforskrift)
Fmval.	Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften)
Fregl.	Lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven)
Fsktbl.	Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)
Fssd.	Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven (Skattedirektoratets skatteforskrift)
Ftnavnl.	Lov 21. juni 1985 nr. 79 om enerett til foretaksnavn og andre forretningskjennetegn mv. (foretaksnavneloven)
Fvl.	Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven)
Ftrl.	Lov 28 februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
GrI.	Lov 17. mai 1814. Kongeriket Norgs Grunnlov (Grunnloven)
Kkl.	Lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven)
Lignl.	Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven – opphevet)
Mval.	Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Petrsktl.	Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven)
Revl.	Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven)
Rskl.	Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m v (regnskapsloven)
Sel.	Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven)
Selsktl. 1991	Lov 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltagere (selskapskatteloven – opphevet)
Sjøpl.	Lov 24. juni 1994 nr. 39 om sjøfarten (sjøloven)
Skdbl.	Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
Skdbl. 1952	Lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven – opphevet)
Sktl.	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
Sktfvl.	Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)
Sktl. 1911	Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – opphevet)
Strpl.	Lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven)

Andre forkortelser

BFU	Bindende forhåndsuttalelse (Skattedirektoratet)
EMK	Den europeiske menneskerettskonvensjon 4. november 1950
ESA	EFTA Surveillance Authority
FIN	Finansdepartementet
HRD/HR	Høyesterettsdom
Innst. O.	Innstilling fra en stortingskomité til Odelstinget
Innst. S.	Innstilling fra en stortingskomité til Stortinget
LK	Ligningskontor
LN	Ligningsnemnd
LoR	Lov og Rett
Meld. St.	Melding fra Regjeringen til Stortinget
NOU	Norges offentlige utredninger
NSA	Nordisk skatteavtale
OLN	Overligningsnemnd
Ot.prp.	Proposisjon fra Regjeringen til Stortinget (Odelstinget) frem til oktober 2009
Prop. L	Proposisjon fra Regjeringen til Stortinget (lovvedtak)
Prop. S	Proposisjon fra Regjeringen til Stortinget (budsjettvedtak og andre vedtak)
RoR	Revisjon og Regnskap

Rt.	Norsk Retstidende
SD	Skattedirektoratet
SFS	Sentralskattekontoret for storbedrifter
SFU	Sentralskattekontoret for utenlandssaker
Sk.	Skattedirektoratets meldinger
SR	Skatterett – Tidsskrift for skatt og avgift
St.meld./ Meld. St..	Melding fra Regjeringen til Stortinget
St.prp.	Proposisjon fra Regjeringen til Stortinget (Stortingsproposisjon)
Ssv.	Stortingets skattevedtak
TfR	Tidsskrift for Rettsvitenskap
Utv.	Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål

Juridiske o.l. uttrykk

analogisk – tilsvarende (tolkning)

antitetisk – motsetningsvis (tolkning)

deklaratorisk – fravikelig (lovgivning)

de lege ferenda – som loven bør (burde) lyde

de lege lata – som loven lyder, dvs. etter gjeldende rett

derogasjon – hjemmel til å fravike trinnhøyere bestemmelse (typisk hjemmel til å gi forskrift som fraviker formell lov)

i.f. – in fine, i slutningen

l.c. – loco citato, samme sted

obiter dictum/dicta – utsagn i dom som ikke er nødvendig for resultatet – «slengbemerkinger»

preseptorisk – ufravikelig (lovgivning)

pro forma – disposisjon som ikke skal gjelde etter sitt innhold, skrømtet disposisjon, skinndisposisjon

Symboler



Tommelfingerregel: oppsummering, hovedregler, praktiske råd



Kritiske kommentarer

Del I

Innledning

Kapittel 1

Et lite land i en stor verden – internasjonalt press

1.1 Tapping av norsk skattefundament

Internasjonale konserns skatteplanlegging kan være aggressiv på mange måter. Det er mulig å tappe overskudd i Norge – norsk skattefundament – samt skape konkurransevridninger ved hjelp av finansieringsstruktur – ulike transaksjoner, herunder konserninterne salg over landegrensene.

Siden problemet med tapping av norsk overskudd er så kjent, kan ikke lovgiveren bare gi strengere regler for internasjonale konsern? Svaret er nei. Gjennom EØS-avtalen har Norge – og de 28 medlemsstater i EU pluss de to andre EØS-stater – fraskrevet seg retten til å gi skatteregler som begrenser utenlandske (EU- og EØS-) selskapers fradragsrett uten at tilsvarende regler gjelder for norske selskaper. Lovgiveren kjemper mot internasjonal skatteplanlegging med hendene frivillig bundet på ryggen. Dette er ikke et avgjørende argument mot EØS-avtalen, som gir Norge en rekke fordeler. Men det er av dens negative effekter. Skal man gi bestemmelser som primært er rettet mot internasjonal skatteplanlegging, må bestemmelsene også gjelde norske selskaper.

Finansdepartementet (FIN) har uttalt at tapping av norsk overskudd gjennom finansieringskonstruksjoner, salg, lån, konsernbidrag og rentefradrag mv. kan løses ved gjennomskjæring. Man skal ikke ha sett særlig mange saker fra praksis før man må avskrive denne troen på omgåelsesnormen som naiv. Norske selskaper kan være eid av flere utenlandske holdingselskaper innenfor konsern. Det kan også inngå i et nordisk underkonsern av det multinasjonale foretaket. Behovene for omorganisering kan være så mange. I en kompetitiv verden endres strukturene i mange multinasjonale foretak nærmest kontinuerlig. Bare å få oversikt over faktum kan være krevende, tidvis umulig. Å deretter dokumentere at vilkårene for gjennomskjæring – som gjennom nyere høyesterettspraksis er blitt stadig strengere – er oppfylt, kan man ofte bare glemme.

Den internasjonale dimensjonen er viktig, om enn implisitt. Ved tolkningen av reglene er det viktig å stille spørsmål om de internasjonale implikasjoner. Man forstår heller ikke skattelovgivningens utvikling hvis man ikke har et forhold til de begrensninger som følger av skatteavtaler og EØS-avtalen.

Norge er et lite land i en stor verden. Det hører altså med til bildet at Norge er bundet av internasjonale forpliktelser, noe som setter rammer og grenser for norske regler. I realiteten er betydelige deler av norsk rettsutvikling prisgitt store toneangivende land og internasjonal rettsutvikling.

Ingen rettsområder endrer seg så hurtig som skatteretten – og aldri har endringstakten vært så stor som nå.

1.2 Mer robust merverdiavgiftsrett

1.2.1 Dell-dommen – kamp om skattesmuler

For den «lille mann» er internasjonal skatteplanlegging ikke så enkelt. Der kan det oftere være et spørsmål om skatteunndragelse – at man ganske enkelt ikke oppgir landstedet og inntektene i utlandet mv. For større internasjonale konserner er de lovlige mulighetene til skattetilpasning ofte så store at det nesten kan gjøre vondt. I hvert fall burde det få myndighetene til å prioritere utforming og oppfølging av merverdiavgiftsreglene.

Tallene i Rt. 2011 s. 1581 *Dell* illustrerer hvor mye mer robust merverdiavgiften kan virke overfor internasjonale tilpasninger. Saksforholdet i dommen er til dels komplisert, men tallene er enkle nok. Dell AS er et norsk selskap som i Norge opptrådte som salgskommisjonær for det internasjonale Dell-konsernet. Omsetningen i Norge var i overkant av kr 1,4 milliarder. Skattbar inntekt til Norge ble av Dell AS oppgitt til kr 10,1 millioner, som med dagjeldende skattesats på 28 % ga skatt på alminnelig inntekt på kr 2,8 millioner eller 0,2 % av samlet omsetning i Norge. I tingretten og lagmannsretten ble skattepliktig inntekt hevet med kr 21 millioner til kr 31 millioner. Økningen i skattepliktig inntekt var på over 200 %. Skatten ville ha utgjort kr 8,68 millioner. Skattemyndighetene feiret dommen i lagmannsretten som en betydelig seier. Men fortsatt ville skatt utgjort under 1 % av omsetningen, dvs. 0,62 %.

Høyesterett ga uansett det internasjonale Dell-konsernet medhold. Uten egentlig å ha tatt stilling til spørsmålet synes førstvoterende å mene at den internrettslige bestemmelsen i sktl. § 2-3 ga hjemmel for skattemyndighetenes standpunkt. Imidlertid hjalp det lite, siden skatteavtalene går foran. Høyesterett fant at skatteavtalene mellom Norge og Irland ikke hjemlet skatteplikt til Norge. Poenget her er at Dell-konsernet fulgte nokså vanlige modeller for internasjonal skatteplanlegging. Høyesterett vektla å tolke skatteavtalene nokså ordlydførankret og var lite villig til å strekke ordlyden litt for å fange inn denne type tapping av norske skattefundamenter. Dell-konsernets ekstremt lave inntektsskatt til Norge – og generelt – sier atskillig om hvor enkelt det er for store multinasjonale foretak å minimere inntektsskatt.

Sammenligner vi med merverdiavgiftsretten, blir bildet nokså annerledes. Det foreligger ingen offentlig oversikt over hva Dells omsetning til Norge medfører av merverdiavgift. Men merverdiavgiften skal treffe omsetning til og i Norge med 25 %. Avgiftsplikten vil nå gjelde både maskiner (hardware) og programvare (software), enten salget skjer til næringsdrivende, offentlige institusjoner eller privatpersoner, jf. mval. §§ 1-1, 2-1, 3-29 og 3-30. Hvis omsetningstallet på kr 1,4 milliarder er eksklusiv mva, skulle samlet merverdiavgiftsproveny kunne utgjøre kr 350 millioner (kr 1,4 mrd. x 25 %). Selv om merverdiavgiften kan være fradragsberettiget som inngående merverdiavgift i første omgang når kjøper er avgiftspliktig næringsdrivende, skal i prinsippet et lignende beløp ende opp som netto betalingspliktig merverdiavgift når produksjonskjeden møter en forbruker. Forskjellen mellom de kr 350 millioner i mulig mva og de kr 2,8 millioner Høyesterett godtok i inntekts-

skatt, er ikke bare tankevekkende stor – det dreier seg om to verdener. Det er heller ikke lett å vise hvordan Dell-konsernet lovlig kan redusere merverdiavgiften på sin omsetning til og i Norge.

Ved merverdiavgift gjelder et territorialprinsipp for forbruk. Norsk produksjon for utenlandsk forbruk gir ingen norsk merverdiavgift, men produksjon i utlandet for norsk forbruk synes å gjøre merverdiavgiften til et relativt robust norsk skattefundament. I prinsippet gjelder også et territorialprinsipp for inntektsskatten. Verdiskaping i Norge skulle resultere i skatteplikt. Men verdiskaping måles gjennom inntekt og overskudd. Det er lettere å flytte overskudd mellom land gjennom formelle konstruksjoner. Omsetning, som er beregningsgrunnlaget for merverdiavgift, er det verre å flytte.

Verdiskaping i Norge som skal tjene forbruk i utland, gir ingen merverdiavgift til Norge. Etter mval. § 6-21 er eksport gjenstand for nullsats. Ikke bare det siste norske ledd i produksjonskjeden, eksportøren, er fritatt; all merverdiavgift, også på tidligere produksjonsledd, løftes av gjennom utførselsfritaket i mval. § 6-21. Dette destinasjonslandsprinsippet tydeliggjør at merverdiavgift ikke er en skatt på produksjon, men på forbruk. Når produksjonen, ikke forbruket, skjer i Norge, er det heller ingen merverdiavgift til Norge. Inntektsskatten rammer overskudd og gjelder derfor også produksjon. Eksportbedrifter betaler ikke mva, men betaler i prinsippet inntektsskatt. Men en rekke muligheter for tilpasninger gjør altså at denne overskudds- eller produksjonsbeskatning kan bli illusorisk.

1.2.2 Immaterielle verdier

Verdidriverne i moderne næringsvirksomhet er i stadig større grad basert på immaterielle verdier. Ikke minst i internasjonale forhold øker dermed muligheten for skattetilpasninger. Men disse immaterielle verdier kan være vanskelige å identifisere, avgrense, lokalisere og ikke minst å verdsette. Multinasjonale konserner kan unngå overskuddsbeskatning til Norge eller andre høyskattejurisdiksjoner bl.a. ved å allokere verdidrivende immaterielle eiendeler til andre land. Man flytter ikke de immaterielle eiendeler, men kan fra starten av la dem tilhøre et utenlandsk selskap som kan engasjere selskaper i Norge eller andre høyskattland til å utvikle dem. Igjen er dette ikke en aktuell tilpasning for å redusere merverdiavgift til Norge på de produkter de immaterielle eiendeler gir opphav til og som omsettes her.

GE – fra milliardoverskudd til utbetalingskrav mot USA

- En nærmest bisarr historie om internasjonal skatteplanlegging sto i International Herald Tribune 25. mars 2011. I regnskapsåret 2010 hadde det amerikanske gigantkonsernet GE et overskudd på USD 19 milliarder, hvorav USD 5 milliarder skyldtes virksomheten i USA. Etter en rekke avanserte skattetilpasninger endte GE opp med en negativ skatt – et utbetalingskrav mot USA – på USD 3 milliarder. GE kunne ikke tilsvarende ha snudd på hodet en sales tax eller en mva, hvis USA hadde innført det. «There is no such thing as a free lunch.» CEO i GE hadde måttet bruke tid på å åpne en park GE hadde sponset – i distriktet til en av de kongressrepresentantene som hadde sikret flertall for en lovendring som bidro til GEs skattekreditter.

1.3 Samspill mellom forskjellige regelsett

1.3.1 Intensjon vs. virkelighet

En av skatterettens internasjonale dimensjoner er altså et samspill mellom forskjellige nasjonale regelsett og skatteavtaler, som kan fremby en rekke berøringspunkter der den konkrete beskatning kan ende nokså langt fra intensjonene til de enkelte nasjonale skattelovgiverne. I tillegg kommer de konstante utfordringer med å kontrollere priser og andre vilkår i transaksjoner mellom konsernselskaper. Problemstillinger rundt det fremvoksende fagområdet internprising utgjør en vekselvirkning mellom jus, økonomi og regnskap. Det kommer vi senere tilbake til. Også internrettslig kan transaksjoner mellom skattytere med interessellesskap representere viktige problemstillinger, jf. sktl. § 13-1, for eksempel ved over- eller underprising mellom aksjonær og aksjeselskap. Men i internasjonale forhold dreier det seg ofte om langt høyere tall og mer uoversiktlige situasjoner.

1.3.2 Begrensninger av skattelovgiverens selvråderett

Internasjonalt samarbeid er helt nødvendig, ikke minst på skatteområdet. De enkelte lands skattelovgivning er ofte overlappende. Dobbel-, trippel- og kvadrupelbeskatning mv. kunne bli resultatet dersom landene ikke hadde inngått dobbeltbeskatningsavtaler. For å nå sine formål må slike avtaler innskrenke landenes egen beskatning. Skatteavtalene må gå foran det lovgiveren skulle finne på, jf. dobbeltbeskatningsavtaleloven 28. juli 1949 nr. 15 § 1.

EØS-avtalen bygger på samme tankegang: Samarbeid forutsetter at Norge avgir noe av sin selvbestemmelsesrett. Da EØS-avtalen ble inngått fra 1992, ble det fra Regjeringens side lagt atskillig vekt på at skatt og avgift ikke var del av samarbeidsområdene, dvs. ikke direkte underlagt avtalen. Men det har vist seg at ikke-diskrimineringsreglene, statsstøttebestemmelsene og de fire friheter i EØS-avtalen har gjort store inngrep i den norske skattelovgiverens adgang til å fastsette norsk beskatning. Mange skatteregler har vært gjenstand for revisjon for å tilpasses til EØS-avtalen, jf. f. eks. de viktige avgrensninger av fritaksmetoden i sktl. § 2-38 tredje og femte ledd. Man behøver ikke beherske EØS-avtalen for å kunne forstå slike bestemmelser. Men det er bare EØS-avtalen som forklarer den utforming de har fått. Primært er innsikt i EØS-avtalen viktig for den norske skattelovgiver. Men også for en rekke fortolkninger av skatteloven har det vist seg at EØS-avtalen har bidratt med viktige momenter.

Sanksjonsreglene i skatte- og avgiftslovgivningen har det siste tiår vært gjenstand for en rekke rettssaker og prinsipielle høyesterettsdommer. Drivkraften har vært Norges tilslutning til Den europeiske menneskerettskonvensjon. Menneskerettsloven 21. mai 1999 nr. 30 inkorporerte menneskerettskonvensjoner i norsk lovgivning og bestemte i § 2 at ved motstrid gis konvensjonene forrang fremfor norske lovbestemmelser. Kjennskap til menneskerettskonvensjonene er nødvendig for å forstå endringer i regler om tilleggsskatt og tilleggssavgift og en del sentrale diskusjoner om tolkningen av reglene.

Bedriftsbeskatningen i Norge bygger i større grad enn tidligere på internasjonale rettskilder og grenseoverskridende problemstillinger. Skal man forstå mange sentrale bestemmelser og endringer, må man være bevisst de internasjonale dimensjoner.

1.4 Skattetilpasning = skattelettelse?

I over 20 år sto skattesatsen for alminnelig inntekt, som er kapital- og selskapsskattesatsen, urørt på 28 %. I 1992 var dette i internasjonal sammenheng en relativt lav skattesats. Mange andre land hadde i tillegg smalere skattegrunnlag for næringsinntekt (flere fradragposter og større adgang til avsetning av inntekt), slik at den effektive skattesatsen kunne bli betydelig lavere enn den formelle. Med innføring av norsk utbytte- og utdelingsskatt ved Skattereformen 2004–2006 ble skattleggingen av næringsdrivende og investorer i Norge til dels skjerpet.

I Prop. 1 LS (2010–2011) uttalte FIN at «Norge ... er blant landene som har gått lengst i å oppfylle prinsippet om brede skattegrunnlag og lave satser.» Dette betyr at den norske nominelle skattesatsen på 28 % er nær den effektive skattesatsen. I andre land vil forskjellen mellom nominell og effektiv skattesats være større, til dels betydelig større.

Selskapsskattesatsen i mange land er jevnlig redusert de siste 20 årene. Det betyr at den norske skattesatsen på 28 % ikke lenger var like konkurransedyktig i en stadig mer internasjonal og mobil økonomi. Som følge av dette ble satsen for inntektsåret 2015 satt ned til 27 %, i 2016 til 25 %, i 2017 til 24 %, mens den for inntektsåret 2018 er satt til 23 %. Det finnes imidlertid ikke noe slikt som en gratis lunsj, og som fremstillingen vil vise, er denne skattereduksjonen stort sett kompensert av økningen av andre skatter, som utbytteskatt, trinnskatt, avskåret rentefradrag mv.

Et særtrekk ved norsk beskatning er formuesskatten, en skattereform de aller fleste andre land avviser som lite hensiktsmessig. I Prop. 1 LS (2010–2011) kan FINs fremstilling av norsk bedriftsbeskatning kritiseres for å være upresis når det skriver:

«Norge havner om lag i midtsjiktet når det gjelder effektiv gjennomsnittlig selskapsskattesats. ... I tillegg skattelegges overskuddet på eiernes hånd gjennom utbytte- og gevinstbeskatningen, ...»

Men formuesskatten inngår i den totale skattebyrden for norske investorer; utenlandske investorer betaler ikke norsk formuesskatt. At FIN ikke omtaler formuesskatten når den sammenligner norsk selskapsbeskatning med andre land, er villende. Norsk skattedebatt, også den som gjelder næringslivet, er nokså ideologisk.

1.5 Høy endringstakt

Intet rettsområde er kontinuerlig så livlig og politisk relevant som skatteretten.

Til stor forbauselse for de mange som hater å arbeide med selvangivelsen og skjemaer til skattemyndighetene, er skatteekspertene ofte engasjert av faget. Det er livlig. Spenningen er stor mellom ideologi og virkelighet. Ofte har regler som vedtas under ideologiske bannere som «utjevning» og «rettferdighet», et annet faktisk resultat. Derfor kan det være desto morsommere å sette seg inn i reglene. Skatteretten er en annen verden «der inne» enn «der ute».

At faget stadig endrer seg, er uunngåelig. Skatteretten befinner seg i skjæringspunktet mellom selvråderett og internasjonal konkurranse, mellom intern rett og

traktatrett, mellom offentlig styring og individuell utfoldelse, mellom tradisjonell forvaltning og IT-revolusjonen. Det kan ikke ligge stille.

Rent teknisk kan skattelovendringer gjennomføres raskere enn tidligere. Det har kommet en teknologisk drevet, eller fasilitert, endringstakt. Datateknologien har gjort det mulig for lovgiver og skattemyndighet å vedta og administrere endringer i et høyere tempo enn tidligere. Etter vår oppfatning kan det imidlertid stilles spørsmål ved om norsk lovgiver for ensidig fokuserer på hvilken endringstakt skattemyndighetene kan mestre uten for store *administrative kostnader*, mens etterlevels- og endringskostnadene for skattyterne er mindre sentrale.

Med stadige endringer er det slitsomt å beholde oversikten. Men fagets livlighet har atskillig sjarm – for dem som trives i en ikke-predikerbar verden.

Skattereform hvert tiende år?

- Onde tunger sier at det tar politikerne ca. ti år å ødelegge et skattesystem. Med Skattereformen 1992 fikk Norge et skattesystem forsøkt forankret i prinsipper om nøytralitet og effektivitet. Etter litt over ti år var tiden moden for å revurdere feilene. Man hadde satsset på store, åpne satsforskjeller som skulle avhjelpes med en urealistisk såkalt delingsmodell. NOU 2003: 9 la grunnen for Skattereformen 2004–2006. Det nye systemet er også sårbart, med regler ingen andre land har, som for eksempel skjermingsfradrag.

1.6 Pedagogisk tilnærming: Håndbok og videregående lærebok

Denne bokens primære siktemål er å gjøre skatterådgivere og ansatte i Skatteetaten bedre kvalifisert i sin omgang med regelverket. Hvordan kan norsk bedriftsskatterett best fremstilles?

Svaret avhenger av hvordan norsk skatterett er å forstå: I hvor stor grad bygger skattelovgivningen på prinsipper, og i hvilken utstrekning er den teknisk og detaljorientert?

Svaret er, selvfølgelig, ikke et enten/eller. Siden Skattereformen 1992 har tyngdepunktet likevel forskjøvet seg mot det tekniske. For bedriftsskatteretten medførte Skattereformen 1992 nærmest et kvantesprang mot økt kompleksitet. Skattereformen 2004–2006 har faktisk medført en viss forenkling på en del punkter. Tunge regelsett som delingsregler og RISK forsvant. Til gjengjeld har man fått svært kompliserte regler om avskåret rentefradrag mellom nærstående, tunge og kompliserte regler om exitsskatt ved utflytting og en stadig mer kompleks fritaksmetode, i tillegg til praktisk svært krevende regler, som for eksempel aksjonærmodellen. Noen av disse bestemmelsene er ikke så krevende å forstå. De er snarere tunge å praktisere, med masse regnestykker.

Det er ikke meningsfullt å vie en lang innledning i bedriftsskatterett til prinsipper løst fra de kompliserte enkeltreglene. En frittsvevende, prinsipiell drøftelse av «hovedlinjer» vil ikke gi leseren ballast til å møte hverdagens skatteproblemer. Først må man inn i de tekniske detaljer. Med en skikkelig teknisk/operativ forankring kan man tilegne seg overgripende synteser eller en prinsipiell forståelse.

Naturligvis hjelper det å forstå de overordnede problemer skattelovgiveren forsøker å løse gjennom de tekniske regelsettene. Som innledning til nye temaer prøver *Norsk bedriftsskatterett* å presentere hvilke praktiske problemstillinger reglene skal forholde seg til. Men å løse konkrete bedriftsskatterettslige oppgaver stiller betydelige krav til teknisk og metodologisk beherskelse.

I videregående skatterett er skillet mellom håndboken og en mer omfattende lærebok ikke lenger så stort. Denne fremstillingen sikter mot å være begge deler.

Detaljeringsgraden i boken er til dels betydelig. Praktikere har uttrykt at de ønsker det slik. Mer overraskende er kanskje studenters reaksjon på de ni foregående utgaver av denne boken: Atskillige studenter foretrekker en form hvor «det meste står», fremfor å være avhengig av supplerende litteratur. Etter å ha arbeidet seg én gang gjennom stoffet, eller de relevante deler av det, velger de selv fordypningsnivå. Forordet nevnte at avsnitt med utpreget detaljstoff typografisk er satt som kompressavsnitt med strek i marginen. Studenter gjør trolig klokt i å hoppe over den typ stoff ved første gangs lesning.

1.7 Disposisjon

Del I *Innledning* (kap. 1–2) skisserer bokens opplegg samt enkelte overordnede momenter ved skattesystemet, rettskilder og metode. Del II *Skattepliktig inntekt og formue* (kap. 3–17) omhandler fastsettelse av skattepliktig inntekt og formue. Kapittel 15 om arbeidsgiveravgift er den del av boken som har noe stoff i grenseflaten mot lønnskater- og vanlig personbeskatning. Del III *Selskaps- og foretaksbeskatning* (kap. 18–31) er bokens mest sentrale del. Her gjennomgås utbytte- og gevinstbeskatning, aksjonærmodell, fritaksmetode, konsernbeskatning, deltagerlikning, deltagermodell og foretaksmodell samt samvirkebeskatning og indre selskaper. Del IV *Omdannelse – transaksjoner* (kap. 32–33) har særlig fokus på endringer, herunder fusjon, fisjon, skifte av organisasjonsform og generasjonsskifte. Del V *Internasjonal skatterett* (kap. 34–36) skal gi en grunnleggende innføring i sentrale sider ved internasjonal skatterett i internretten, en oversikt over skatteavtaleretten og en forståelse for internprising. Del VI *Omgåelse* (kap. 37–38) forsøker å håndtere det «evige» og dynamiske tema «omgåelse», med særlig vekt på praktiske tema. Skatteforvaltningsretten behandles i del VII *Skatteforvaltningsrett* (kap. 39–42) og tar opp skatteforvaltningsrett, skattebetaling, skattested og skattefastsettingssted.

Optimalt skattesystem

Offentlige utredninger har viet atskillig oppmerksomhet til grunnprinsipper for beskatning. Det kan være mer uklart hvor godt de ansvarlige politikere har lyttet til fagfolkens råd. (Se særlig NOU 1996: 9 Grønne skatter kap. 8 s. 164–192, NOU 1996: 17 I Norge – for tiden kap. 6 s. 37–53 og NOU 1999: 7 Flatere skatt kap. 4, 8 og 9.) NOU 1996: 13 Offentlige overføringer til barnefamilier kap. 7 s. 129–141 og enkelte av vedleggene s. 240 flg. tar også for seg viktige skattepolitiske spørsmål. Skaugeutvalget, NOU 2003: 9, var kanskje en skatteteoretisk mindre vellykket innstilling, men betonet sterkt at «[s]elv om skatte- og avgiftssystemet er tiltenkt mange funksjoner, er

hovedoppgave å finansiere offentlig sektor ... [H]ovedelementene i skatte- og avgiftssystemet [må] rettes inn mot å sikre det offentlige inntekter.» (pkt. 5.3.2)

Skatter er lovpålagte overføringer til det offentlige. I de første utredninger angitt ovenfor går det ut fra at beskatning har tre grunnleggende formål:

- 1 fiskal (provenymessig) funksjon – finansiere, dvs. skape realøkonomisk rom for, offentlig konsum, investeringer og overføringer
- 2 inntektsomfordelende funksjon – ivareta fordelingshensyn ved å utjevne forskjeller i inntekt og velferd mellom personer
- 3 markedskorrigerende funksjon – visse skatter og avgifter kan bidra til mer effektiv ressursbruk ved å korrigere for markedssvikt

(jf. NOU 1996: 9 s. 164, NOU 1996: 17 s. 37 og NOU 1999: 7 s. 26–29)

Et viktig hensyn ved utformingen av et skattesystem er at ressursbruken i samfunnet blir så effektiv som mulig. De fleste former for beskatning kan ha realøkonomiske kostnader. Disse effektivitetskostnader skyldes vridningseffekter fordi beskatning fører til tilpasninger i privat sektor. Det som var ulønnsomt før skatt, kan bli lønnsomt etter skatt og omvendt.

Disse vridningseffekter og effektivitetstap beskrives ofte gjennom begrepet «skattekilene». Varebeskatning kan vri forholdet mellom prisene for konsum av forskjellige varer og tjenester. Faktorbeskatning, dvs. skattingen av produksjonsfaktorene, kan vri prisen for produksjon mellom innsatsfaktorer og mellom bedrifter. Skattekilene er de *differanser skatting forårsaker mellom konsumentenes marginale betalingsvilje og produsentenes marginale produksjonsvilje*.

Prinsipper for optimal beskatning tilsier at man utformer skattesystemet slik at skattekilene og effektivitetskostnadene blir minst mulige. Skissemessig har man oppsummert prinsippene for et optimalt skattesystem slik:

- 1 Markedskorrigerende (effektivitetsfremmende) skatter anvendes først, f.eks. skatt på forurensing.
- 2 Nøytrale skatter uten vridningseffekter bør deretter brukes.
- 3 Vridende skatter benyttes til slutt hvis det er nødvendig for å ivareta provenymessige eller fordelingspolitiske formål. Disse vridende skatter bør utformes slik at samlet effektivitetstap blir lavest mulig (jf. NOU 1996: 9 s. 165–166, NOU 1996: 17 s. 41, NOU 1999: 7 s. 27–29 og NOU 2008: 7 pkt. 4.1).

Siden effektivitetstapet gjerne stiger overproporsjonalt med skattesatsens størrelse, anses det som mer effektivt å ha flere skatteformer (skatlegge i flere markeder) med moderate satser enn få skatteformer og høye satser. Dermed er det heller intet klart mål å ha få skattekilene. Det viktige er effektivitetstapet når man ser alle skattekilene under ett. Norske satsforskjeller mellom lønnsinntekt og kapitalinntekt illustrerer vridninger som kan oppstå når skattesatsene på et inntektsgrunnlag er relativt sett mye høyere enn på andre inntekter.

Grønne skatter (skatt på forurensning) anses nå som det mest aktuelle eksemplet på effektivitetsfremmende skatter.

Nøytrale skatter kjennetegnes ved at skattyteren ikke kan påvirke skattebetalingen gjennom egen tilpasning. Koppeskatt eller rundsumskatter er de klassiske eksempler. Her betales en fast skatt per person uavhengig av inntekt, formue eller konsum.

fordelingshensyn gjør kopskatten uakseptabel. Skatt på grunnrente (typisk petroleumsskatt og kraftbeskatning) kan, utformet riktig, fungere som nøytrale skatter. Grunnrente er overskudd etter at alle innsatsfaktorer (også kapital) har fått den betaling som er nødvendig for at de skal stilles til disposisjon. En skatt på grunnrenten er følgelig en skatt på avkastningen til en fast faktor som ikke lar seg tilpasse.

Inntektsbeskatning kan være en særlig vridende skatt. Mest utsatt for effektivitetstap kan kapitalbeskatningen være.

Et optimalt skattesystem skal ikke bare tilfredsstillte teoretiske modeller, men må godtas som legitimt av skattyterne. Skattesystemet er ikke i siste instans et spørsmål om økonomisk teori, men om demokratiske prosesser og politiske vedtak. Ethvert skattesystem i den virkelige verden vil være et resultat av motstridende interesser, prioriterte mål og politiske kompromisser. På nært hold er skattesystemer verken stilrene eller vakre.

1.8 Kritisk bedriftsskatterett

Gjennom sine stadige endringer av reglene har skattelovgiveren tilkjennegitt at kritikk er nødvendig. Skattelovgivning er, mer enn mange andre rettsregler, ikke et endelig produkt. Det er en kontinuerlig prosess med stadig nye forsøk på å håndtere vanskelige problemer.

Skattereglene betyr til dels mye for dem de berører. Regelbrudd kan medføre alvorlige økonomiske og strafferettslige sanksjoner. I praksis behersker et fåtall reglene tilstrekkelig til å representere et korrektiv til det offentliges tolkninger. Enda færre har den akademiske uavhengighet til å kritisere uten hensyn til karriere, oppdrag eller andre konsekvenser.

Denne boken etterstreber et ideal om kritisk akademisk skattejus. Den er ikke primært en rettspolitisk fremstilling. Bokens klare hovedsiktemål er å fremstille gjeldende rett. Virker reglene lite hensiktsmessige, inkonsekvente eller urimelige, påpekes imidlertid det.

Det er etterstrebet ikke å la en kritisk holdning til en del av reglene influere tolkningen av gjeldende rett.

Inntektsbegrep

Et av skatterettens evige spørsmål er grunnleggende: Hvilket inntektsbegrep er det riktige? Eller, mer fundamentalt: Finnes et riktig inntektsbegrep?

Et av mange tegn på at denne evige diskusjonen ikke avsluttes, er at EATLP – The European Association of Tax Law Professors – i 2003 hadde *The Notion of Income from Capital* som hovedtema på sin årskonferanse i Köln. Selv om temaet som utgangspunkt var inntektsbegrepet ved kapitalbeskatning, ble mange aspekter av inntektsbegrepet generelt berørt.

Et skatterettslig inntektsbegrep bør etter manges oppfatning samsvare med grunnleggende rettsstatsprinsipper om *rettferdighet*, *likhet* og *forutberegnelighet* samt med alminnelig aksepterte skatterettslige prinsipper som *skatt etter evne* og, i rimelig grad, *skatt i samsvar med mottatte fordeler*. Teoretisk synes et *globalt, generelt* eller

syntetisk inntektsbegrep å være i best samsvar med disse overordnede prinsipper. Da beskattes alle inntekter likt.

Å bygge inntektsbegrepet opp rundt mottatte fordeler, et *fordelsprinsipp*, er vanskelig, nesten en selvmotsigelse. En utbredt rettslig og økonomisk definisjon av skatt er at det dreier seg om *ensidige* pålegg fra det offentlige overfor borgerne som ikke gir rett til spesifikke motytelser. Det enkelte skattepålegg bygger ikke på gjensidighet og inngår ikke i en balansert transaksjonsrekke mellom to frivillige parter. Ensidighet er et sentralt kjennetegn ved beskatning, selv om skattlegging som sådan kan forankres i tanker om samfunnskontrakt, solidaritet og gjensidig nytte.

De senere år har man imidlertid sett fremveksten av *analytiske, skedulære* eller *oppdelte* skatter. Typiske eksempler er det nordiske *dobbeltsporede skattesystem* (dual income taxation) fra begynnelsen av 1990-tallet (i Norge fra Skattereformen 1992), og det nederlandske *bokssystemet*, som deler opp inntektstypene ytterligere i atskilte bokser med atskilte satser. Det nordiske systemet skiller stort sett mellom kapitalinntekter, med moderate satser ut fra hensynet til kapitalmobilitet og skatteflukt, og arbeidsinntekter, med langt høyere satser.

Selve inntektsbegrepet gjelder *horisontal likhet* – skal samme beløp beskattes likt uten hensyn til inntektstype? Skatteevneprinsippet berører horisontal likhet, herunder om et visst skattefritt bunnbeløp. Skatteevne oppstår først for den som har nok til eksistensminimum.

Vertikal likhet gjelder forholdet mellom forskjellige inntektsnivåer/-klasser og bruk av progressive skattesatser. Valget mellom differensierte skattesatser, progressionsintervaller eller proporsjonal beskatning må avgjøres ut fra ideologi eller sosialpolitisk tankegang. De valgene kan man ikke slutte seg frem til ut fra et teoretisk omforent inntektsbegrep.

Mange land har mer utførlige regler om beskatning i sine forfatninger enn Norge har i sin grunnlov. Så langt Grunnloven legger føringer, må det aktuelle inntektsbegrep ta hensyn til disse krav. Det kan dreie seg om konstitusjonelle krav til skatteevne, fastsettelse av skatteregler i formell lov og ikke i forskrift, vern om familien og trygghet for eiendomsrett.

Et skatteevneprinsipp tilsier skattlegging av *virkelig, ikke fiktiv inntekt*. Skattlegging av inflasjonsgevinster representerer en illusjonsbeskatning som bryter med dette. I land med høy inflasjon har man gjerne justert grensebeløp, intervaller og satser for inflasjon. Særlig skattlegging av langsiktige kapitalgevinster kan kreve at lovgiveren tar stilling til inflasjonsproblemet, f.eks. gjennom delvise unntagelser. Det riktige inntektsbegrep under deflasjon er derimot et lite utdypet tema innen skatteretten. I norsk skatterett har en så langt ikke sett behovet for denne type inflasjonsjustering, selv om reglene om skjermingsfradrag kan ha slike elementer i seg. Slike regler vil være praktisk krevende og er noe en så langt som mulig bør unngå.

Beskatning må skje regelmessig og ikke basert på livslang inntekt – selv om *livsinntekten* kanskje ville vært den teoretiske ideelle måleenhet. Den vanlige enheten er årsinntekten. Dermed oppstår tidfestings-/periodiseringssspørsmål.

Tradisjonelt har man skilt mellom to tilnærminger til inntektsbegrepet. Med bakgrunn i romerretten har man *kildeteoriene*. Man ser på inntektens kilder. Alternativt har man *netto tilvekstteorier*, som bygger på det såkalte *Schanz-Haig-Simon (S-H-S) inntektsbegrep*. Dette alminnelige verdiøkningssinntektsbegrepet forutsetter ikke et generelt realisasjonskriterium. Gjeldende skatterett i mange land bygger på en *blanding av*

kildebegreper og generelle nettoøkningsbegreper med realisasjonskriterier. Det dreier seg om hybride inntektsbegreper eller metoder for skattlegging.

En verdiøkningemetode bygget ut med et realisasjonskriterium nærmer seg en kontantstrømbeskatning.

Inntektsbegrepet er ofte objektivt. Det avgjørende er ikke om skattyter etterstreber overskudd, men om aktiviteten objektivt sett er egnet til å gi det resultatet. Gambling er skoleeksempel på en aktivitet der utøveren subjektivt ønsker fortjeneste, men objektivt sett må regne med å tape. Spill kan dermed sjelden anses som en virksomhet som f.eks. skulle gi fradragsrett for tap. Skattemyndighetene har ønsket å beskatte spillegevinster som tilfeldig inntekt etter sktl. § 5-50. Skulle de beskattes som virksomhetsinntekt, ville det være aktuelt med fradragsrett for tap og underskudd, jf. SKD skriv 8. mars 2006 og Utv. 2011 s. 278 SKD.

Sjablonmessig fordelsbeskatning (f.eks. fordel ved fri bruk av arbeidsgivers bil) tar sikte på å nå inntekter som ikke baseres på markedstransaksjoner. Dette er beskatning som av praktiske hensyn baseres på en eller annen form for standardsats.

På 1980-tallet gikk to amerikanske professorer i skatterett, Paul R McDaniel og Stanley S Surrey i bresjen for å utforme et normativt skattesystem som skulle gjøre det mulig å beregne subsidier gjennom skattesystemets mange unntak og særordninger. Problemet med å fastsette *skatteutgifter* er bl.a. at det ikke er mulig å oppnå enighet om inntektsbegrepet til bruk for skatteutgifter, like lite som om andre inntektsbegreper. Finansdepartementet i Norge har likevel funnet en slik årlig oversikt over skatteutgifter – og skattesanksjoner – nyttig, jf. Prop. 1 LS (2017–2018) vedlegg 1. I praksis blir denne oversikten over skatteutgifter sjelden referert til.

Enkelte har ment at et skatterettslig inntektsbegrep kan utledes fra *regnskapsrettslige grunnbegreper og prinsipper*. En slik tilnærming synes indirekte, siden også regnskapsrettens inntektsavgrensninger må baseres på økonomisk teori. Spørsmålet innenfor både skatte- og regnskapsretten er hvor langt et økonomisk inntektsbegrep må modifiseres av de særlige hensyn som er sentrale innenfor hvert av disse områdene.

Harmonisering av inntektsskattesystemene er av de områder der EU har kommet kortest. De senere år har det vært arbeidet mye med å utarbeide et felles inntektsskattesystem – CCCTB – Common Consolidated Corporate Tax Base. CCCTB inngår i det overordnede temaet om allokering av skatteinntekter mellom landene. Bedriftsbeskatningen skal baseres på felles regler for inntektsfastsettelse. Skatten skal fordeles mellom statene der selskapet driver virksomhet, etter en formel basert på eiendeler, lønnskostnader og omsetning. Det er et tankekors at formelen ikke tar hensyn til immaterielle eiendeler og finansielle eiendeler. For en del land må det være vanskelig å akseptere. Siden CCCTB skal være frivillig, kan det også resultere i en komplisering og ikke en forenkling av bedriftsbeskatningen. CCCTB virker kanskje ikke veldig realistisk. Beslutninger om harmonisering av skattesystemene krever enstemmighet i EU. At 28 medlemsland skulle bli enige om CCCTB, kan synes fjernt. Én ting er utfordringen med å få 28 medlemsland til å enes om vedtagelse. Mer tankevekkende kan innlåsningseffekten være. Kravet til enstemmighet for skattevedtak forutsetter også enighet dersom man vil endre reglene. Med de vanligvis sterke behov for raske endringer av skattesystemet er det vanskelig å se for seg mange land som ville velge en slik innlåsning eller fastfrysing av skattereglene. Én mulighet er at en indre kjerne av land samarbeider om en variant av CCCTB etter reglene om forsterket samarbeid i EU-traktaten kap. VII. Forslaget om et CCCTB fra EU-kommisjonen er nokså kortfattet,

og langt kortere enn de fleste aktuelle lands skattelovgivning. Det er åpenbart forutsatt utbygget gjennom administrative regler og forskrifter. I de fleste land er slike supplerende og utfyllende regler klart mer omfattende enn den formelle skattelovgivning. Siden det synes opp til det enkelte medlemsland å gi slike utfyllende bestemmelser, kan det synes uklart hvor «felles» det felles bedriftsskattesystemet etter hvert vil bli.

1.9 Alminnelig inntekt og personinntekt

Norge har to skattegrunnlag med forskjellige satser: alminnelig inntekt og personinntekt.

Alminnelig inntekt er en nettoinntekt. Med dette siktes det til at det gis skattemessige fradrag før det beregnes skatt. Skattesatsen for alminnelig inntekt er 23 %. Denne skattesatsen er den samme både for fysiske (personlige skattytere) og juridiske personer (upersonlige skattytere).

Satsen på 23 % er for *fysiske personer* en sum av flere skatter: kommuneskatt, fylkeskommunal skatt og fellesskatt til staten, jf. ssv. 2018 §§ 3-2, 3-3 og 3-8.

For *juridiske personer* som er egne skattesubjekter (med forbehold for dødsbo), består skatten på alminnelig inntekt bare av skatt til staten, jf. ssv. 2018 § 3-3, sml. sktl. § 2-36 annet ledd.

De kommunale og fylkeskommunale satser som nå gjelder fysiske personer, er fastsatt som minimums- og maksimumssatser, jf. sktl. § 15-2 og ssv. § 3-8, men alle kommuner benytter maksimumssatsene.

Fellesskatten, som altså gjelder fysiske personer, er 8,55 %. Den er redusert til 5,05 % for skattytere i tiltakssonen (Finnmark og de syv nordligste kommuner i Troms). Maksimal kommuneskatt var for alle kommuner 11,8 % for 2018, og maksimal fylkeskommunal skatt var 2,65 %. Til sammen blir samlet skatt på alminnelig inntekt 23 %.

Skatten på *personinntekt* består av trygdeavgift og trinnskatt (erstatte tidligere toppskatt). Personinntekt ilignes *aldri* juridiske personer. For lønnstagere utgjør trygdeavgiften for 2018 8,2 %, for næringsdrivende opp til 11,4 %, og for pensjonister og andre over 69 år 5,1 %, jf. Stortingets vedtak om avgift til folketrygden, §§ 6-8.

Trinnskatten har ulike innslagspunkt og virker progressivt, jf. ssv. § 3-1. For inntektsåret 2018 gjelder følgende satser:

Trinn 1	Inntekt mellom 169 000 og 237 900 kroner	1,4 % trinnskatt
Trinn 2	Inntekt mellom 237 900 og 598 050 kroner	3,3 % trinnskatt
Trinn 3	Inntekt mellom 598 050 og 962 050 kroner	12,4 % trinnskatt
Trinn 4	Inntekt over 962 050 kroner	15,4 % trinnskatt

Maksimal samlet skatt på alminnelig inntekt og personinntekt er for lønnstagere (utenfor tiltakssonen) 46,6 %, for næringsdrivende 49,8 % og for pensjonister