



## Meldingen om likningen for inntektsåret 2006

Meldingen inneholder i hovedsak en oversikt over de viktigste skattemessige endringer/nyheter for inntektsåret 2006. Emneindelingen følger i all vesentlighet samme systematikk som Lignings-ABC.

1	Aksjer – formue .....	4
2	Aksjer – FIFU- prinsippet ved realisasjon .....	4
3	Aksjer – retting av RISK .....	4
4	Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave .....	5
5	Aksjeselskaper mv. – konserninterne overføringer .....	5
6	Aksjonærmodellen – skjermingsmetoden for personlige aksjonærer .....	5
6.1	Allment om aksjonærmodellen .....	5
6.2	Subjekt under aksjonærmodellen .....	6
6.3	Objekt under aksjonærmodellen .....	6
6.4	Skjermingsgrunnlag .....	6
6.4.1	Generelt .....	6
6.4.2	Overgangsregel for aksjer anskaffet før 1. januar 2006 .....	7
6.4.3	Aksjer som kunne vært solgt skattefritt per 1. januar 1992 .....	7
6.4.4	Aksjer ervervet ved arv og gaveoverføringer 1. januar 2006 eller senere .....	7
6.5	Skjermingsrente .....	7
6.6	Skjermingsfradraget .....	7
6.6.1	Utbytte 7	
6.6.2	Gevinstberegning i aksjonærmodellen .....	8
6.6.3	Aksjonærer som omfattes av aksjonærregisteret .....	8
6.6.4	Aksjonærer som ikke omfattes av aksjonærregisteret .....	8
6.6.5	Talleksempler .....	8
6.7	Ekstra skatt på renter på personlige lån .....	8
6.8	Utenlandske aksjonærer .....	9
7	Arbeidstøy .....	9
8	Arbeidsgiveravgift – ekstra arbeidsgiveravgift .....	9
9	Arbeidsgiveravgift – forskuttering av sykepengene .....	9
10	Arbeidsgiveravgift – fri kost for sokkelarbeidere .....	10
11	Arbeidsgiveravgift – tariffmessig hyretillegg for sjøfolk mv. ....	10
12	Betinget skattefritak .....	10
12.1	Betinget skattefrihet ved innløsning av festetomt .....	10
12.2	Betinget skattefrihet ved vern av skog .....	10
13	Bil – bilgodtgjørelse .....	10
13.1	Opphevelse av reglene om merfradrag for landpostbud, lensmenn mv. ....	10
13.2	Forenklet overskuddsberegning .....	11
14	Bil – privat bruk .....	11
15	Bolig – egen bruk i ervervsvirksomhet (hjemmekontor mv.) .....	11
16	Deltakerlignet selskap .....	11
16.1	Innledning .....	11

16.2	Allment om deltakerligning .....	11
16.3	Deltakerlignet selskap – beskatning ved utdeling (deltakermodellen) .....	12
16.4	Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden .....	12
16.5	Deltakerlignet selskap – erverv av andel .....	12
16.6	Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel .....	13
16.7	Personinntekt .....	13
16.8	Overgangsregler .....	13
16.9	Ligningsstedet for tillegg i alminnelig inntekt.....	14
<b>17</b>	<b>Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.) .....</b>	<b>14</b>
17.1	Allment om elektronisk kommunikasjon .....	14
17.2	Spesielt om fradrag for kostnader til elektronisk kommunikasjon.....	14
<b>18</b>	<b>Endringssak – sakskostnader ved endringssak .....</b>	<b>15</b>
<b>19</b>	<b>Foretaksmodellen - skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende.....</b>	<b>15</b>
19.1	Allment om foretaksmodellen .....	15
19.2	Beregning av personinntekt.....	16
19.2.1	Generelt .....	16
19.2.2	Beregning av personinntekten før skjermingsfradrag.....	16
19.2.3	Foretaksgjeld .....	16
19.2.4	Beregning av skjermingsfradraget .....	16
19.2.5	Skjermingsrenten .....	17
19.3	Framføring av negativ beregnet personinntekt .....	17
19.4	Felles beregning av personinntekt og samordning av personinntekt.....	17
<b>20</b>	<b>Formue i fast eiendom .....</b>	<b>17</b>
20.1	Bolig og fritidseiendom.....	17
20.2	Fast eiendom innenfor virksomhet.....	17
20.3	Utleide rettigheter.....	17
20.4	Skogfaktor.....	17
<b>21</b>	<b>Forsikring.....</b>	<b>18</b>
21.1	Individuell livrenteforsikring .....	18
21.1.1	Formue .....	18
21.1.2	Overgangsregel til skatteloven § 4-2 (2) .....	18
<b>22</b>	<b>Gebyrer til banker, VPS m.v. ....</b>	<b>18</b>
<b>23</b>	<b>Jordbruk – realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre med mv. ....</b>	<b>18</b>
23.1	Skattefritak for gevinst ved realisasjon av alminnelig jord- og skogbrukseiendom .....	18
23.2	Skattefrihet for gevinst ved vern av skog .....	19
<b>24</b>	<b>Kontingenter – fagforeningskontingent.....</b>	<b>19</b>
<b>25</b>	<b>Minstefradrag .....</b>	<b>19</b>
<b>26</b>	<b>Naturallytelse i arbeidsforhold .....</b>	<b>19</b>
26.1	Arbeidsgivers dekning av behandlingforsikringer og sykdomsutgifter .....	19
26.2	Datautstyr .....	20
<b>27</b>	<b>Næringsvirksomhet.....</b>	<b>20</b>
27.1	Næringsvirksomhet – opphør av virksomhet.....	20
27.2	Betydning av opphør av virksomhet - oppgjør for saldoverdi .....	20
<b>28</b>	<b>Pensjon – individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA) .....</b>	<b>20</b>
28.1	Generelt .....	20
28.2	Fradragsrett for innbetaling av premie, sparebeløp eller tilskudd til premiefond. ....	21
28.3	Engangs- og avløsningsbeløp mv.....	21
28.4	Formue.....	21
<b>29</b>	<b>Pensjon – innskuddspensjon for innehaver.....</b>	<b>21</b>
<b>30</b>	<b>Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng.....</b>	<b>21</b>
30.1	Tidsbegrenset uførestønad.....	21
30.2	Avgiftssats – arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet selskap for særskilte virksomheter .....	22
<b>31</b>	<b>Samvirkeforetak.....</b>	<b>22</b>
<b>32</b>	<b>Sjøfolk.....</b>	<b>22</b>
<b>33</b>	<b>Skogbruk.....</b>	<b>22</b>
33.1	Revisjon av formuesverdiene på skog .....	22
33.2	Skattefritak ved vern av skog.....	23
<b>34</b>	<b>Sokkelarbeidere.....</b>	<b>23</b>
<b>35</b>	<b>Særfradrag – supplerende stønad .....</b>	<b>23</b>

<b>36</b>	<b>Særfradrag – sykdom eller svakhet</b> .....	<b>23</b>
36.1	Diabetes .....	23
36.2	Forsørgelse.....	23
<b>37</b>	<b>Tilleggsskatt</b> .....	<b>24</b>
<b>38</b>	<b>Tilsidesettelse – nye dommer</b> .....	<b>24</b>
<b>39</b>	<b>Toppskatt</b> .....	<b>26</b>
<b>40</b>	<b>Ulovlige inntekter, fradrag for bestikklser mv.</b> .....	<b>26</b>
<b>41</b>	<b>Underskudd – fremføring av underskudd</b> .....	<b>26</b>
<b>42</b>	<b>Utland</b> .....	<b>26</b>
42.1	Nye skatteavtaler.....	26
42.2	Standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker .....	26
42.3	Utvidet fradragsrett for personer med begrenset skatteplikt som er bosatt i et EØS-land .....	27
42.4	Beskatning av aksjegevinster mv. ved utflytting.....	28
42.5	Behandling av saker om skattemessig bosted etter en skatteavtale.....	28
42.6	Bosted etter skatteavtalen – betydningen av oppholdets lengde .....	29
42.7	Nedsettelse av skatt etter skatteloven § 2-1 (10) (ettårsregelen) – Sri Lanka Monitoring Mission (SLMM) .....	29
42.8	Pensjon fra NATO .....	30
42.9	Gjelds- og gjeldsrentefordeling når skattyter har fast eiendom eller driver virksomhet gjennom et fast driftssted i utlandet .....	30
42.10	Skattemessig behandling av utenlandstillegg.....	30
42.11	Beskatning av formue ved innflytting til Norge.....	30
42.12	Skatteloven § 2-30 (2) og skatteavtalene - beskatning av utenlandske stipendiater .....	31
42.13	OECDs mønsteravtale artikkel 17, jf. artikkel 23 A og B - idrettsutøvere.....	31
42.14	Skatteavtalen med India – endring av kildeskattesatsen i artikkel 13, royalty og tekniske tjenester.....	31
42.15	Metoder for unngåelse av dobbeltbeskatning .....	31
42.16	Norske arbeidstakere på utenlandsk sokkel – Argentina, Benin, Brasil, Egypt, India, Malaysia, Mexico, De Nederlandske Antiller og Thailand .....	32
<b>43</b>	<b>Verdipapirfond – skattlegging av andelshaver</b> .....	<b>33</b>
<b>Vedlegg 1: Gjelds- og gjeldsrentefordeling</b> .....		<b>35</b>
<b>Vedlegg 2: Skatteavtaler</b> .....		<b>36</b>

## 1 Aksjer – formue

Ved lov av 9. desember 2005 nr. 116 ble det vedtatt endringer i formuesverdsettelsen av aksjer, grunnfondsbevis mv. jf. skatteloven § 4-12 og § 4-13. Lovendringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeidene til lovendringene er inntatt i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) kap. 1 og Innst. O. nr. 1 (2005-2006) kap. 1.

Endringene innebærer at alle aksjer, grunnfondsbevis og andeler i verdipapirfond skal verdsettes til 80 % av verdsettelsesgrunnlaget.

(Merk at det er ytterligere en lovendring for 2006 som innebærer at andel i annet verdipapirfond enn aksjefond verdsettes til 100 %, se under pkt. 43 "Verdipapirfond – skattlegging av andelshaver".)

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Aksjer – formue" s. 4, pkt. 3, hvor dette er innarbeidet.

## 2 Aksjer – FIFO- prinsippet ved realisasjon

Finansdepartementet har i et brev inntatt i Utv. 2006/747 uttalt seg om FIFO-prinsippet rekkevidde i forhold til gavetilfeller m.m. I brevet ble det bl.a. uttalt følgende:

*"Selv om skatteloven § 10-36 ut fra sin ordlyd snakker om hvilke aksjer som må anses "realisert" først, har det etter departementets oppfatning ikke vært meningen å begrense bestemmelsens anvendelse til de tilfeller hvor overdragelsen skjer ved realisasjon. FIFO-prinsippet må også gjelde ved andre former for overdragelse enn skattemessig realisasjon. FIFO-prinsippet gjelder blant annet ved innløsning av enkeltaksjer som ikke anses som realisasjon, jf. Utv. 1998/444. Det samme må gjelde ved gaveoverføringer. Giveren kan dermed ikke fritt velge å bli sittende igjen med de aksjene som har høyest inngangsverdi."*

FIFO-prinsippet gjelder med andre ord også i tilfeller av overdragelse som ikke innebærer skattemessig realisasjon, herunder gavetilfeller. Løsningen er innarbeidet i Lignings-ABC 2006 under emnet "Aksjer – realisasjon av aksjer mv." s. 12 pkt. 4.1.

## 3 Aksjer – retting av RISK

Ved lov av 9. desember 2005 nr. 116 er det vedtatt et nytt siste avsnitt i XIX om overgangsregel ved endring av skatteloven § 10-34.

Forarbeider til bestemmelsen er inntatt i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) kap. 8 og Innst. O. nr. 1 (2005-2006) kap. 35.

Etter tidligere bestemmelse i skatteloven § 10-34 (5) første punktum, skulle endring av aksjeselskapets eller almenaksjeselskapets ligning etter utløpet av ligningsåret regulere aksjenes inngangsverdi med virkning fra 1. januar i det året vedtak om endring ble truffet (differanse-RISK). Bestemmelsen i skatteloven § 10-34 (5) første punktum er opphevet med virkning fra 1. januar 2006. Det betyr at hvis det i 2006 ble truffet vedtak om endring av selskapets ligning for 2004 eller tidligere, skal dette ikke medføre endringer i det tidligere fastsatte RISK-beløp.

Etter tidligere bestemmelse i skatteloven § 10-34 (5) annet punktum, skulle feil ved selve RISK-beregningen rettes med virkning fra det år feilen oppsto. Denne bestemmelsen er videreført i overgangsregel til skatteloven § 10-34, som lyder:

*"Retting av beregnings- eller registreringsfeil ved fastsettelse og fordeling av endring av selskapets skatlagte kapital som finner sted fra og med 1. januar 2006, skal regulere aksjens inngangsverdi med samme tidspunkt som det opprinnelig uriktig fastsatte reguleringsbeløpet."*

Dette betyr at feil ved RISK-beregningen som tas opp etter 1. januar 2006, på samme måte som tidligere skal rettes med virkning fra det året feilen oppsto. Endringer av slike feil får dermed virkning for aksjenes inngangsverdi og skjermingsgrunnlag.

Overgangsregelen er innarbeidet i Lignings-ABC 2006 og omtalt under emnet "Aksjeselskap mv. – RISK-retting av beregnings- og registreringsfeil" s. 69-70, emnet "Aksjer – realisasjon av aksjer mv." s. 16 pkt. 6.2.5 og emnet "Aksjer – utbytte" s. 30 pkt. 5.6.3.

#### **4 Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave**

Ved lov av 10. desember 2004 nr. 77 ble skatteloven § 10-33 endret. Endringen innebærer at det ble innført regler om skattemessig kontinuitet for arv og gave ved overføring av aksjer og andeler i likestilte selskaper. Ved lov av 17. juni 2005 nr. 74 ble skatteloven § 10-33 (3) utvidet til også å gjelde andeler i deltakerlignede selskaper, jf. skatteloven § 10-46. Reglene gjelder når både giver/arvelater og mottaker er personlig skattyter som har alminnelig skatteplikt til Norge. Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeider til lovendringen er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) kap. 5, Innst. O. nr. 10 (2004-2005) kap. 5, Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) kap. 4 og Innst. O. nr. 125 (2004-2005) kap. 5.

Etter aksjonærmodellen og deltakermodellen er den personlige eiers inngangsverdi på aksje/andel utgangspunktet for skjermingsgrunnlaget. Skattemessig kontinuitet er innført for at overføring til ny eier i form av arv eller gave ikke skal få avgjørende betydning for det som skattefritt kan utdeles.

Reglene om kontinuitet innebærer at arving eller gavemottaker trer inn i (viderefører) arvelaters eller givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsgrunnlag og øvrige skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller andelen.

De nye reglene er behandlet i et nytt emne i Lignings-ABC for 2006 "Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave" s. 44 flg.

#### **5 Aksjeselskaper mv. – konserninterne overføringer**

Finansdepartementet har i brev av 12. desember 2006 inntatt i Utv. 2007/hefte nr. 1 uttalt seg om konserninterne overføringer – forholdet mellom aksjeloven § 10-12 (1) og § 3-9 når eiendel som overføres konserninternt benyttes som aksjeinnskudd. Spørsmålet har betydning for hva som skal anses som lovlig vederlag ved konsernintern overføring, jf. forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (heretter forkortet "FSFIN") § 11-21-6 (1).

I brevet er det bl.a. uttalt følgende:

*"Justisdepartementet angir at det ikke foreligger noen generell motstrid mellom aksjeloven § 10-12 (1) tredje punktum og § 3-9 (1) første punktum ettersom bestemmelsene i prinsippet regulerer ulike spørsmål. Bestemmelsen i aksjeloven § 10-12 regulerer regnskapsføringen av aksjeinnskuddet. I de tilfeller overføringen skal skje med regnskapsmessig kontinuitet, vil innskuddets balanseførte verdi være avgjørende for om det har tilstrekkelig verdi i forhold til pålydende verdi av de aksjer som utstedes, jf. aksjeloven § 2-12 (1). Aksjeloven § 3-9 stiller på sin side krav om reell likevekt mellom ytelse og motytelse og krever at vederlaget tilsvarer virkelig verdi av det overførte. Det fremkommer av Justisdepartementets uttalelse at de uttrykkelige regler i aksjeloven § 10-12 (1) tredje punktum om regnskapsmessig verdsettelse av aksjeinnskudd ved kapitalforhøyelse, vil gjelde uavhengig av kravet i aksjeloven § 3-9 som tilsier at verdien av vederlaget skal tilsvare tingsinnskuddets virkelige verdi."*

Finansdepartementets brev har medført en presisering i Lignings-ABC 2006 under emnet "Aksjeselskaper mv. – konserninterne overføringer" s. 62 pkt. 2.7.1.

#### **6 Aksjonærmodellen – skjermingsmetoden for personlige aksjonærer**

##### **6.1 Allment om aksjonærmodellen**

Ved lov av 10. desember 2004 nr. 77 ble det innført et helt nytt regelsett for beskatning av aksjeutbytte og aksjegevinster. Reglene innebærer at aksjeutbytte som mottas av personlige aksjonærer og som overstiger et beregnet skjermingsfradrag skal skattlegges som alminnelig inntekt, jf. endringer i skatteloven § 10-12. Skjermingsfradraget skal gjenspeile en risikofri avkastning på aksjene og beregnes på grunnlag av et skjermingsgrunnlag multiplisert med en skjermingsrente. Gevinst ved realisasjon av aksjer er skattepliktig, men en gevinst kan reduseres med skjermingsfradrag som ikke er utnyttet i forbindelse med utbytteutdeling. Endringene medførte at godtgjørelsesreglene, RISK-reglene og delingsmodellen er opphevet. Lovendringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006. Siste fastsettelse av RISK-beløp var per 1. januar 2006.

Formålet med aksjonærmodellen er blant annet å redusere forskjellen i beskatning av kapital og arbeid ved å beskatte utbytte, utover et visst nivå, som alminnelig inntekt.

Forarbeidene til aksjonærmodellen er St. meld. nr. 29 (2003-2004) Om skattereformen kap. 8

Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) kap. 5

Innst. O. nr. 10 (2004-2005) kap. 5

Senere endringer i aksjonærmodellen i:

Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) kap. 4 og 5

Innst. O. nr. 125 (2004-2005) kap. 5 og 6

Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) kap. 8 og 12.1

Innst. O. nr. 1 (2005-2006) kap. 38

St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) kap. 2.3.13.

Aksjonærmodellen er behandlet i flere emner i Lignings-ABC 2006, bl.a. under "Aksjer – utbytte", "Aksjer - realisasjon av aksjer mv.", "Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave", "Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)" og "Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet."

## 6.2 Subjekt under aksjonærmodellen

Aksjonærmodellen gjelder for personlige aksjonærer. I tillegg faller konkursbo og administrasjonsbo innenfor dersom konkursdebitor er en fysisk person eller boet tilhører en fysisk person. Også dødsbo omfattes som subjekt under aksjonærmodellen.

Aksjonærmodellen gjelder ikke aksjeselskap eller likestilt selskap som eier aksjer eller andeler i aksjeselskap eller likestilt selskap. (Disse selskapene omfattes av fritaksmetoden). Aksjonærmodellen får heller ikke anvendelse for aksjer eiet av deltakerlignede selskaper.

## 6.3 Objekt under aksjonærmodellen

Aksjonærmodellen gjelder for aksjer og andeler i (skatteloven § 10-30):

- aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper
- sparebanker og andre selveiende finansieringsforetak,
- gjensidige forsikringsselskaper
- samvirkeforetak; gjelder først fra inntektsåret 2007, se pkt. 31 "Samvirkeforetak"
- aksjefond
- utenlandske selskaper som kan likestilles med norske selskaper som omfattes av aksjonærmodellen.

## 6.4 Skjermingsgrunnlag

### 6.4.1 Generelt

Skjermingsgrunnlaget beregnes per aksje og er som hovedregel lik aksjens inngangsverdi inkludert utgifter som har direkte sammenheng med ervervet, for eksempel meglerutgifter.

Ved stiftelse eller kapitalutvidelse vil inngangsverdien være kapitalinnskuddet knyttet til den enkelte aksje.

For aksjer ervervet ved skattefri omdanning gjelder det særregler for fastsettelse av aksjenes inngangsverdi, jf. FSFIN § 11-20. Inngangsverdien baseres på kontinuitet og vil danne grunnlag for skjermingsgrunnlaget.

Nedsetting av aksjekapitalen kan påvirke aksjonærens inngangsverdi på aksjen i selskapet. Kapitalnedsetting ved innløsning av aksjer behandles som hovedregel som realisasjon av aksjer, jf. skatteloven § 10-37 og vil da ikke påvirke inngangsverdien på aksjonærens øvrige aksjer i selskapet. Ved kapitalnedsettelse med nedskrivning av aksjenes pålydende og utbetaling til aksjonærene, skal aksjens inngangsverdi, og dermed skjermingsgrunnlaget, reduseres tilsvarende. Utbetaling av tidligere fondsemitert aksjekapital, og utbetaling ut over tidligere innbetalt aksjekapital og overkurs, behandles skattemessig som utbytte.

Ved fusjoner og fisjoner skal skattyters samlede inngangsverdi på aksjene i det overdragende selskap videreføres på aksjene i det overtakende selskap. De omfordelte inngangsverdiene vil være aksjonærens skjermingsgrunnlag på de nye aksjene. Også ved fondsemisjon, splitt eller spleis vil skjermingsgrunnlaget være omfordelt inngangsverdi. Omfordeling av inngangsverdi skal gjennomføres på samme måte som omfordeling av RISK-beløp. Omfordeling må foretas, og ny inngangsverdi fastsettes, i forbindelse med ligningen for det året transaksjonen skjer. Ved omfordeling av aksjens inngangsverdi må også ubenyttet skjermingsfradrag omfordeles tilsvarende.

Ved spleis av aksjer skal en ta hensyn til FIFU-prinsippet ved fastsettelse av skjermingsgrunnlaget for de spleisede aksjene.

I tre tilfeller vil skjermingsgrunnlaget kunne avvike fra ovenstående:

- aksjer anskaffet før 1. januar 2006

- aksjer eiet per 1. januar 1989 som kunne vært solgt skattefritt per 1. januar 1992
- aksjer ervervet ved arv og gaveoverføring etter 1. januar 2006

Dette omtales nærmere i det følgende.

#### 6.4.2 Overgangsregel for aksjer anskaffet før 1. januar 2006

Ved overgangen til aksjonærmodellen skal aksjens inngangsverdi for aksjer i beholdning per 1. januar 2006, settes til anskaffelseskost eventuelt omfordelt anskaffelseskost, pluss akkumulert RISK i eiertiden.

Aksjer med negative RISK-verdier kan ha negativ inngangsverdi. Skjermingsgrunnlaget vil da bli negativt. Det skal imidlertid ikke beregnes noe skjermingsfradrag av det negative skjermingsgrunnlaget. Hvis skattyteren kommer i en situasjon hvor inngangsverdien skal økes, for eksempel ved oppskrivning av aksjenes pålydende som følge av forhøyelse av selskapets aksjekapital ved innbetaling, vil oppskrivingsbeløpet bli tillagt det negative grunnlaget. Ved realisasjon av aksjer med negativ inngangsverdi, skal den negative inngangsverdien legges til grunn ved gevinstberegningen.

#### 6.4.3 Aksjer som kunne vært solgt skattefritt per 1. januar 1992

For ikke-børsnoterte aksjer som kunne ha vært solgt skattefritt per 1. januar 1992, skal skjermingsgrunnlaget settes til aksjens forholdsmessige andel av skattemessig formuesverdi, eller historisk kostpris, dersom denne kan dokumenteres, tillagt akkumulert RISK.

Takstverdier og andel regnskapsmessig verdi kan fortsatt benyttes som alternativ inngangsverdi ved gevinstberegning ved eventuell realisasjon. Regelen som avskjærer fradrag for tap når regnskapsmessig verdi eller takstverdi benyttes som alternativ inngangsverdi fra 1992 opprettholdes.

For børsnoterte aksjer som kunne vært solgt skattefritt per 1. januar 1992 vil alternativ inngangsverdi være børskurs i 1992 tillagt RISK i eiertiden.

#### 6.4.4 Aksjer ervervet ved arv og gaveoverføringer 1. januar 2006 eller senere

Ved arveovergang og gavedisposisjon av aksjer og andeler som omfattes av aksjonærmodellen, skal mottager videreføre arvelater/givers skattemessige verdier, (skattemessig kontinuitet), jf. skatteloven § 10-33 (1), se ovenfor under pkt. 4..

Hvis regelen om skattemessig kontinuitet medfører at inngangsverdien på aksjene blir høyere enn arveavgiftsgrunnlaget (arveavgiftsverdien), skal skjermingsgrunnlaget/inngangsverdien begrenses oppad til arveavgiftsgrunnlaget, jf. skatteloven § 9-7.

Reglene om kontinuitet, herunder forholdet mellom skatteloven § 10-33 og § 9-7 er omtalt i Lignings-ABC emnet "Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave" s. 44 flg. Her er det også tatt inn eksempler på fastsettelse av inngangsverdi og skjermingsgrunnlag.

### 6.5 Skjermingsrente

Renten fastsettes av Skattedirektoratet for hvert inntektsår og blir kunngjort på [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no). Utgangspunktet for beregningen av maksimal skjermingsrente er aritmetisk gjennomsnittlig observert rente på statskasseveksler med 3 måneders løpetid, slik den publiseres av Norges Bank, jf. FSFIN § 12-12-10 (1).

Nedjustert og avrundet til nærmeste tiendedels prosentpoeng settes skjermingsrenten for inntektsåret 2006 til 2,1 %.

Skjermingsrenten var ikke fastsatt da redaksjonsarbeidet for Lignings-ABC 2006 ble avsluttet. I eksemplene i pkt. 5.12 i emnet "Aksjer – utbytte" på side 31 flg. er det operert med en skjermingsrente på 2 %, mens den virkelige skjermingsrenten for 2006 altså er 2,1 %.

### 6.6 Skjermingsfradraget

#### 6.6.1 Utbytte

Skjermingsfradraget viser hvor stor del av utbyttet som kan mottas skattefritt. Skjermingsfradraget settes til skjermingsgrunnlaget multiplisert med skjermingsrenten. Skjermingsfradraget beregnes for hver aksje eiet per 31. desember i inntektsåret. Dersom utbytte er mindre enn skjermingsfradraget det enkelte år, kan resterende skjermingsfradrag fremføres på denne aksjen. Dette gjøres ved at

inngangsverdien økes med det ubenyttede skjermingsfradraget og danner et nytt skjermingsgrunnlag det påfølgende år (se talleksempel nedenfor). Dette vil først være aktuelt fra og med 2007. I tillegg kan ubenyttet skjermingsfradrag fremføres til fradrag i utbytte på samme aksjer i et senere år eller i gevinst på den samme aksjen, jf. nedenfor.

Skjermingsfradrag mellom ulike aksjer/aksjeerverv kan ikke samordnes. Skjermingsfradraget kan ikke være negativt.

Er utbyttet større enn skjermingsfradraget, vil det overskytende bli beskattet som alminnelig inntekt (dvs. med 28 %).

Det er krav om at utdelingen må være lovlig for å ha rett til skjermingsfradrag. Det skal imidlertid beregnes skjermingsfradrag årlig for alle aksjer. Dersom skattyter som har mottatt ulovlig utbytte fortsatt eier aksjen ved årets utgang blir konsekvensen at årets skjermingsfradrag ikke kan benyttes til å redusere skatteplikten på det ulovlig utdelte utbyttet, men fremføres til fradrag i senere år.

#### 6.6.2 Gevinstberegning i aksjonærmodellen

Når aksjen realiseres, skal gevinst eller tap som hovedregel beregnes på følgende måte: Fra utgangsverdien trekkes inngangsverdi. For aksjer ervervet før 1. januar 2006, skal inngangsverdien justeres for akkumulert RISK. Eventuell alternativ inngangsverdi kan benyttes dersom aksjene var eiet per 1. januar 1989. Eventuell gevinst reduseres så med ubenyttet skjermingsfradrag. Eventuelt tap som skyldes at inngangsverdien er høyere enn vederlaget, vil være fradragsberettiget i alminnelig inntekt. Det gis kun fradrag for skjermingsfradrag inntil skattepliktig gevinst er lik null. Tap som skyldes selve skjermingsfradraget, er ikke fradragsberettiget (se talleksempel nedenfor).

Eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag som ikke kan avregnes mot gevinst ved realisasjon faller bort.

#### 6.6.3 Aksjonærer som omfattes av aksjonærregisteret

Aksjonærene som omfattes av aksjonærregisteret vil få opplysning fra aksjonærregisteret i RF-1088 Oppgave over aksjer og grunnfondsbevis. Aksjonærene må kontrollere opplysningene på oppgaven og rette eventuelle feil og mangler. RF-1088 skal leveres innen samme frist som selvangivelsen. Aksjonæren må selv gi opplysninger om

skattepliktig aksjeutbytte og gevinst og/eller fradragsberettiget tap i selvangivelsen. Fra og med 2006 omfatter Aksjonærregisteret også grunnfondsbevis.

#### 6.6.4 Aksjonærer som ikke omfattes av aksjonærregisteret

For de aksjer og andeler som omfattes av aksjonærmodellen og som enten ikke omfattes av Aksjonærregisteret eller ikke innberettes til ligningsmyndighetene etter ligningsloven § 6-6 bokstav c, skal skattyter gi informasjon om inngangsverdien på skjemaet RF-1059 "Skjema for fastsettelse av anskaffelsesverdi (inngangsverdi) og beregning av skattepliktig utbytte for aksjer/andeler eid per 31.12.2006". Se nærmere i rettledningen (RF-1072) om hvem som skal levere skjemaet.

I den grad disse skattyterne har realisert aksjer, skal RF-1061 (Oppgave over realisasjon av aksjer) fylles ut.

Aksjonærmodellen forutsetter at inngangsverdien for alle aksjer/andeler mv. som omfattes av modellen skal ligningsfastsettes i ervervsåret. For inntektsåret 2006 må også inngangsverdien på aksjer/andeler mv. ervervet før 2006 ligningsfastsettes. Det vil gå ut brev fra etaten/aksjonærregisteret til aksjonærene om de ligningsfastsatte inngangsverdier.

#### 6.6.5 Talleksempel

Eksempler på beregning av skattepliktig utbytte og gevinst er tatt inn i Lignings-ABC 2006 under emnet "Aksjer – utbytte" s. 31 flg. pkt. 5.12. Merk at det i eksemplene opereres med en skjermingsrente på 2 %, mens den virkelige skjermingsrenten for 2006 er 2,1 %.

### 6.7 Ekstra skatt på renter på personlige lån

For å motvirke tilpasninger i form av at personlig skattyter i stedet for å ta ut utbytte, låner penger til selskapet og mottar høye renter, er det gitt regler om ekstra skatt på renter på personlige lån til selskaper som omfattes av aksjonærmodellen.

Reglene er tatt inn i skatteloven § 5-22 og FSFIN § 5-22. Reglene gjelder fra og med inntektsåret 2006.

Dersom en person gir et lån til et selskap, skal det beregnes en ekstraskatt på lånerenter utover et visst nivå. Renteinntekten skal først beskattes som alminnelig inntekt. I tillegg skal

renteinntektene ut over et fastsatt skjermingsfradrag beskattes en gang til som alminnelig inntekt.

Skjermingsfradraget skal i prinsippet beregnes på samme måte som for aksjeutbytte mv. Skjerming beregnes imidlertid for den enkelte kalendermåned på grunnlag av lånesaldo ved månedens begynnelse. Ved låneopptak i løpet av kalendermånedene brukes lånesaldo ved opptaksdato. Ved utlån til flere selskap skal renteinntekten som skal ekstrabeskattes beregnes for hvert selskap. Skattedirektoratet fastsetter og kunngjør skjermingsrenten for ekstra skatt på lån (for to måneder av gangen) på [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no).

Leveres selvangivelsen elektronisk kan skattyter benytte hjelpeskjemaet RF-1070 for å beregne renteinntekten som skal ekstrabeskattes.

Reglene er nærmere omtalt i Lignings-ABC 2006 under emnet "Renteinntekter" s. 885 flg. pkt. 3.

### **6.8 Utenlandske aksjonærer**

Utenlandske personlige aksjonærer hjemmehørende i EØS-land kan etter egen søknad innrømmes fradrag for skjerming i skattepliktig utbytte, jf. skatteloven § 10-13 (3). Slik søknad må sendes til Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

Gruppeligning av utenlandske aksjonærer som svarer kildeskatt av utbytte fra norske selskaper skal fortsette som tidligere – med skattesatser som etter Stortingets skattevedtak eller skatteavtale.

Reglene er nærmere omtalt i Lignings-ABC 2006 under emnet "Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet" s. 1196 og 1197 pkt. 16.3.1 og 16.3.2.

### **7 Arbeidstøy**

Ved forskrift av 14. desember 2005 om endring av FSFIN § 5-15-6, er (4) annet punktum opphevet. Forskriftsendringen har virkning fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeidene til forskriftendringene er inntatt i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) kap. 2.3.5.

Bakgrunnen for endringen er at utgifter til klær som er egnet til å brukes både på jobb og i privat sammenheng anses som en privatugift.

Endringen innebærer at særregelen om verdsetting av skattepliktig fordel av arbeidstøy til bruk i kontor og forretningsvirksomhet til 60 % av kostpris, er opphevet. Skattepliktig fordel skal settes til omsetningsverdien inkludert merverdiavgift (100 % av kostpris).

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Arbeidstøy" s. 118 pkt. 2.3.

### **8 Arbeidsgiveravgift – ekstra arbeidsgiveravgift**

Ved lov av 9. desember 2005 nr. 112 ble folketrygdloven § 23-2 (12) annet punktum opphevet. Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeidene til lovendringen er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kap. 13 og Innst. O. nr. 1 (2005-2006) kap. 13.

Lovendringen innebærer at arbeidsgiver ikke lenger skal svare ekstra arbeidsgiveravgift på 12,5 % av avgiftspliktige ytelser som overstiger 16 G.

### **9 Arbeidsgiveravgift – forskuttering av sykepenger**

Ved lov av 9. desember 2005 nr. 116 ble folketrygdloven § 23-2 (5) endret. Samtidig ble folketrygdloven § 22-3 (1) annet punktum opphevet. Lovendringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeider til lovendringene er inntatt i Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) kap. 9 og Innst. O. nr. 1 (2005-2006) kap. 36.

Endringene innebærer at det ikke skal svares arbeidsgiveravgift av lønnsutbetalinger og feriepengeutbetalinger som er en forskuttering av trygdeytelser. Fritaket for arbeidsgiveravgift gjelder kun under forutsetning av at det faktisk gis refusjon for sykepengene mv.

Bakgrunnen for lovendringene er at det ut fra de opplysninger som trygdeetaten har i mange tilfeller ikke er praktisk mulig å foreta en korrekt beregning av den arbeidsgiveravgift som skal refunderes. Et korrekt oppgjør for arbeidsgiveravgift ville forutsette en uforholdsmessig ressursinnsats fra trygdemyndighetenes side.

Regelen er omtalt i Lignings-ABC 2006 under emnet "Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag" s. 81, pkt. 3.1.3, 10. strekpunkt.

## **10 Arbeidsgiveravgift – fri kost for sokkelarbeidere**

Ved lov av 16. juni 2006 nr. 28 ble folketrygdloven § 23-2 (3) endret. Lovendringen trådte i kraft fra og med 1. juli 2006.

Forarbeider til lovendringen er inntatt i Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) kap. 6 og Innst. O. nr. 65 (2005-2006) kap. 7.

Lovendringen innebærer at det skal svares arbeidsgiveravgift av naturalytelsen fri kost for sokkelarbeidere uavhengig av om verdien inngår i trekkgrunnlaget.

Om skatteplikten for slike ytelser, se nedenfor i pkt. 34 "Sokkelarbeidere".

## **11 Arbeidsgiveravgift – tariffmessig hyretillegg for sjøfolk mv.**

Fra og med 1. juli 2006 er det innført skattefritak for tariffmessig hyretillegg for egen kost inntil kr. 1 375 i gjennomsnitt per måned, se nedenfor pkt. 32 "Sjøfolk". Innføringen av skattefritaksregelen medfører ingen endring iplikten til å svare arbeidsgiveravgift. Det skal svares arbeidsgiveravgiftsplikt av tariffmessig hyretillegg uavhengig av om ytelsen er skattefri. Det vises til Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) kap. 7 og Innst. O. nr. 65 (2005-2006) kap. 8.

## **12 Betinget skattefritak**

### **12.1 Betinget skattefrihet ved innløsning av festetomt**

Ved lov av 9. desember 2005 nr. 113 ble reglene om betinget skattefritak ved innløsning av festetomter endret, jf. skatteloven § 14-70.

Forarbeidene til lovendringen er tatt inn i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kap. 21 og Innst. O. nr. 1 (2005-2006) kap. 21.

Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Har innløsning skjedd ved tvang etter lov om tomtefeste, eller den har skjedd i samsvar med

opprinnelig festeavtale, eller innløser kunne krevd innløsning, kan gevinsten nå kreves fritatt for beskatning dersom selger oppfyller vilkårene om reinvestering i bestemmelsens annet ledd, jf. skatteloven § 14-70 (1) bokstav c.

Refinansieringsmulighetene er i innløsningstilfellene vesentlig utvidet, jf. § 14-70 (2) annet til fjerde punktum.

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Betinget skattefritak" s. 141 pkt. 2.1.2 og s. 144 pkt. 2.12.

### **12.2 Betinget skattefrihet ved vern av skog**

Ved lov av 9. desember 2005 nr. 113 ble det vedtatt regler om betinget skattefritak ved vern av skog etter naturvernloven, jf. skatteloven § 14-72.

Forarbeidene til lovendringen er Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kap. 21 og Innst. O. nr. 1 (2005-2006) kap. 21.

Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2005.

Ved lovendring 1. desember 2006 ble skatteloven § 9-3 (6) utvidet til også å gjelde gevinster oppnådd ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturvernloven, jf. § 9-3 (6) sjuende punktum.

Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2005. Samtidig ble regelen om betinget skattefritak ved vern av skog opphevet.

Om skattefritak ved vern av skog, se pkt. 33.2 "Skattefritak ved vern av skog".

## **13 Bil – bilgodtgjørelse**

### **13.1 Opphevelse av reglene om merfradrag for landpostbud, lensmenn mv.**

I januar 2006 besluttet Skattedirektoratet å fjerne merfradraget på kr 0,60 per km for ansatte i landpost- og lokalomdelingstjenesten, og for lensmenn og lensmannsbetjenter. Se takseringsreglene for inntektsåret 2006 § 1-2-6.

Dette innebærer at de ovennevnte grupper ved forenklet overskuddsberegning skal anvende statens satser, dvs. kr 3 (kr 3,05 i Tromsø) per

km for de første 9 000 km og kr 2,40 (kr 2,45 i Tromsø) per km for overskytende km.

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Bil – godtgjørelse" s. 157 pkt. 2.2.4.

### **13.2 Forenklet overskuddsberegning**

Ved utbetaling av bilgodtgjørelse bare med faste beløp har det tidligere blitt lagt til grunn at forenklet overskuddsberegning bare kan anvendes hvis arbeidsgiver splitter opp godtgjørelsen i lønnsoppgaven i en trekkfri del og en eventuell trekkpliktig del.

Skattedirektoratet har akseptert at forenklet overskuddsberegning også kan legges til grunn på ligningsstadiet i tilfeller hvor arbeidsgiver har innberettet hele den faste bilgodtgjørelsen som en trekkpliktig utgiftsgodtgjørelse.

Forenklet overskuddsberegning kan i et slikt tilfelle anvendes hvis skattyter kan sannsynliggjøre yrkeskjøringen gjennom en nøyaktig ført kjørebok eller reiseregninger.

Det vises til Lignings-ABC 2006 emnet "Bil – godtgjørelse" s. 156 pkt. 2.2.2.

## **14 Bil – privat bruk**

Ved lov av 9. desember 2005 nr. 113 ble skatteloven § 5-13 (1) endret. Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeidene til lovendringen er Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kap. 2.1 og Innst. O. nr. 1 (2005-2006) kap. 2.1.

Lovendringen innebærer at beløpsgrensen for innslagspunktet for trinn 2 i beskatningsmodellen for firmabil og yrkesbil tas ut av skatteloven og i stedet blir forskriftsregulert.

Ved forskrift 22. desember 2005 nr. 1676 om endring i Skattedirektoratets forskrift til skatteloven er det fastsatt ny FSSKD § 5-13-1 hvor beløpsgrensen for inntektsåret 2006 ble hevet fra kr 235 000 til kr 239 100.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2006 under emnet "Bil – privat bruk" s. 159 flg.

## **15 Bolig – egen bruk i ervervsvirksomhet (hjemmekontor mv.)**

I forskrift av 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og

gjennomføring av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (heretter forkortet FSSKD), er § 7-11-1 om standardfradrag for bruk av egen bolig til hjemmekontor mv. opphevet fra og med 2006, jf. endringsforskrift av 15. november 2006 nr. 1257 om endring av FSSKD.

Frdrag for hjemmekontor i egen bolig er i stedet regulert i takseringsreglene for 2006 § 1-3-26, som anviser at det kan gis et standardfradrag for hjemmekontor med kr 1 500. Alternativt kan eieren gis fradrag for de faktiske kostnader.

Det vises til Lignings-ABC 2006 emne "Bolig – egen bruk i ervervsvirksomhet (hjemmekontor mv.)" s. 185 pkt. 2.1.

## **16 Deltakerlignet selskap**

### **16.1 Innledning**

Reglene om skattlegging av deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap mv etter skatteloven §§ 10-40 flg. er endret ved lov av 17. juni 2005 nr. 74. Endringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeidene til lovendringene er inntatt i Ot.prp. nr. 92 (2004- 2005) kap. 1 og Innst. O. nr. 125 (2004- 2005) kap. 2. Enkelte endringer er også gjort ved lov av 9. desember 2005 nr. 116. Forarbeider til denne lovendringen er Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) kap. 11 og Innst. O. nr. 1 (2005-2006) kap. 38. Disse endringene trådte også i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2006. I tillegg er det ved lov av 16. juni 2006 nr. 29 bl.a. gitt regler om behandling av inntekt og tap på aksjer, andeler mv som selskapet eier. Denne endringen er gitt virkning fra og med 12. mai 2006. Forarbeider til denne endringen er Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) kap. 2 og Innst. O. nr. 65 (2005-2006) kap. 3.

### **16.2 Allment om deltakerligning**

Etter endring i skatteloven § 10-40 skal ikke sameie nettolignes med mindre det driver næringsvirksomhet i skattelovens forstand slik at det omfattes av § 10-40 (1). Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Deltakerlignet selskap – allment om deltakerligning" s. 245 pkt. 2.7.

### **16.3 Deltakerlignet selskap – beskatning ved utdeling (deltakermodellen)**

En av hovedmålsettingene med skattereformen er at ulike typer virksomhet skal skattlegges ut fra samme grunnprinsipper. Et av grunnprinsippene er at risikofri avkastning av kapital som er investert i virksomheten skal skjermes mot ekstrabeskatning. For deltakere i deltakerlignet selskapet er dette prinsippet nedfelt i skatteloven § 10-42 (deltakermodellen – skjermingsmetoden for personlige deltakere i deltakerlignede selskap).

Etter endringen i skatteloven § 10-42 skal det beregnes tillegg i alminnelig inntekt av enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskapet til personlig deltaker. Tilsvarende gjelder når personlig deltakers konkursbo eller dødsbo mottar utdeling fra selskapet.

Tillegget utgjør verdien av det overførte redusert med skatt på deltakerens overskuddsandel og skjermingsfradrag, jf. bestemmelsens tredje ledd. Der det er aktuelt, skal tillegget reduseres for naturressursskatt og grunnrenteskatt etter bestemmelsens ellefte ledd.

Skjermingsfradraget er skjermingsgrunnlaget multiplisert med skjermingsrenten, jf. bestemmelsens femte ledd.

Skjermingsgrunnlaget er netto kostpris på andelen tillagt netto innskudd i selskapet, jf. skatteloven § 10-42 (6). Med netto innskudd menes faktiske innskudd i selskapet fratrukket tilbakebetaling av innbetalt kapital. Inngangsverdi på andel per 1. januar 2006 er omtalt under avsnittet om overgangsregler. I tillegg til faktiske netto kapitalinnskudd skal innskuddene justeres med såkalte uegentlige innskudd. Hvis årets utdeling er mindre enn inntektsskatten på overskuddsandelen, skal differansen tillegges skjermingsgrunnlaget fra og med 1. januar i året etter inntektsåret. Hvis selskapet har underskudd skal innskuddet nedjusteres med deltakerens andel av underskuddet multiplisert med skattesatsen for alminnelig inntekt, se skatteloven § 10-42 (7) og Lignings-ABC 2006 emnet "Deltakerlignet selskap – beskatning ved utdeling" s. 250 pkt. 3.7.4 og 3.7.5. Slik justering vil som utgangspunkt først være aktuell ved fastsettelsen av skjermingsgrunnlaget for 2007.

Årets innskudd måles til gjennomsnittlig innskudd i året, målt kvartalsvis, jf. FSFIN § 10-42-2 og Lignings-ABC 2006 emnet

"Deltakerlignet selskap – beskatning ved utdeling" s. 250 pkt. 3.7.6.

Skjermingsrenten for 2006 er beregnet til 2,1 %, se FSFIN § 10-42-1 jf. § 10-12-1.

Hvis skjermingsfradraget er høyere enn utdelingen fra selskapet kan det overskytende overføres til neste år og fremføres til fradrag i neste års utdelingsinntekt fra selskapet. Alternativt kan det brukes til å redusere gevinst etter salg av andel i selskapet. I visse tilfeller kan ubenyttet skjerming overføres mellom selskaper. Det gjelder når det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom selskapene og mellom selskaper innenfor primærnæringene.

Fremførbart beløp kan ikke være høyere enn årets skjerming. Opprinnelig var det sagt uttrykkelig i skatteloven § 10-42 (9), andre punktum. Dette punktumet er senere opphevet som overflødig. Endringen har virkning fra og med inntektsåret 2006. Forarbeidene til endringen er inntatt i Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) kap. 6.2.

Emnet er omtalt i Lignings-ABC 2006 under emnet "Deltakerlignet selskap – beskatning ved utdeling" s. 246 flg.

Personinntekt for deltaker i deltakerlignet selskap er behandlet under pkt. 16.7 "Personinntekt".

### **16.4 Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden**

Alminnelig inntekt fastsettes som tidligere på selskapets hånd. Grunnlaget for beregning av skattepliktig inntekt er endret på enkelte punkter i forhold til forrige inntektsår. Selskapet som sådan er ikke lenger skattepliktig for utbytte fra aksjeselskap og likestilte selskap hvor utbyttet omfattes av fritaksmetoden. I tillegg skal ikke gevinst/tap på aksjer, andeler mv. innvunnet 12. mai 2006 og senere inngå i skattegrunnlaget, jf. skatteloven § 10-41(2).

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden" s. 260 pkt. 3.3.1.

### **16.5 Deltakerlignet selskap – erverv av andel**

Ved erverv av andel i 2006 skal deltakeren oppgi inngangsverdi i deltakeroppgaven. Beregning av over- eller underpris er bortfalt,

bortsett fra ved erverv av kommandittandel. Det framgår ved å sammenholde skatteloven § 10-44 med § 10-43 (2) bokstav b nr. 3. Det er nærmere omtalt i Lignings-ABC 2006 under emnet "Deltakerlignet selskap – erverv av andel" s. 271.

### **16.6 Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel**

I motsetning til tidligere skal endring av eierandel som følge av opptak av ny deltaker fra og med 2006 ikke lenger regnes som realisasjon, jf. den tidligere bestemmelsen i skatteloven § 10-42 (2) som nå er opphevet. For øvrig er det ingen endring i hva som er realisasjon.

Etter de nye reglene beregnes gevinst/tap som differansen mellom vederlaget for andelen og andelens inngangsverdi. Andelens inngangsverdi er kostpris og anskaffelseskostnader justert med netto innskudd i selskapet i realisasjonsåret og endringer i skjermingsgrunnlaget etter skatteloven § 10-42 (7). Om hva som er netto innskudd, se ovenfor under pkt. 16.3

"Deltakerlignet selskap – beskatning ved utdeling (deltakermodellen)". Ved gevinstberegningen skal det imidlertid ikke beregnes noe gjennomsnittlig innskudd for realisasjonsåret. Det er innskudd og tilbakebetalinger frem til realisasjonstidspunktet som skal tas med, jf. Lignings-ABC 2006 emnet "Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel" s. 292 pkt. 3.7.

Deltaker kan redusere gevinst med ubenyttet skjerming. Skjermingsfradrag tilkommer den som eier andelen ved årets utgang. Følgelig vil det som regel ikke være aktuelt å beregne skjermingsfradrag i realisasjonsåret, bortsett fra der deltakeren realiserer del av andel eller hvor selskapet oppløses. Deltaker i kommandittselskap kan i tillegg redusere gevinst med underskudd som han ikke har fått tatt til fradrag på grunn av fradragsrammen. Reduksjonene som er omtalt i dette og foregående avsnitt kan ikke føre til, eller øke et tap.

Hos deltaker som er aksjeselskap og likestilt selskap eller et annet deltakerlignet selskap inngår ikke gevinst/tap etter realisasjon av andel i beregningsgrunnlaget for alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 2-38 (2) og § 10-41 (2). Fritaket for deltakerlignet selskap er begrenset til gevinst/tap innvunnet 12. mai 2006 eller senere.

Oppløsning av selskapet behandles som realisasjon. Der det ikke er foretatt vederlagsfri

overføring av verdier fra selskapet til deltakeren i oppløsningsåret blir deltakeren skattlagt etter skatteloven § 10-41 for sin andel av selskapets overskudd/underskudd. I tillegg blir han skattlagt etter skatteloven § 10-44 for gevinst, eventuelt får fradrag for tap.

Gevinst/tapsberegning skjer som beskrevet i andre avsnitt. Det forekommer at selskapet foretar utdeling i forkant av at selskapet oppløses. Av slik utdeling skal det beregnes tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42. Vederlaget som inngår i gevinst/tapsberegningen etter skatteloven § 10-44 skal reduseres med det som er utdelt.

Den nærmere behandlingen ved oppløsning av selskap er omtalt i Lignings-ABC 2006 emnet "Deltakerlignet selskap – oppløsning" s. 280 flg. Realisasjon av andel er omtalt i emnet "Deltakerlignet selskap – realisasjon av andel" s. 288 flg.

### **16.7 Personinntekt**

Fra og med inntektsåret 2006 er det bare arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap som er personinntekt. Personinntekt for deltakere er behandlet i Lignings-ABC 2006 s. 810. Her omtales også behandlingen av negativ beregnet personinntekt fra tidligere år og adgangen til samordning av negativ beregnet personinntekt fra enkeltpersonforetak mot arbeidsgodtgjørelse.

### **16.8 Overgangsregler**

Det er gitt regler for fastsetting av inngangsverdi, skjermingsgrunnlag og innskutt kapital for andel i selskap ervervet før 1. januar 2006. Inngangsverdi og skjermingsgrunnlag er deltakers andel av selskapets skattemessig formuesverdi per 31. desember 2005 fordelt på eierandelene per 1. januar 2006. I tillegg skal det korrigeres for over- eller underpris ved erverv av andelen, anskaffelseskostnader og differanser etter skattefrie fusjon eller fisjon.

Innbetalt kapital for andel er deltakerens andel av selskapets skattemessige formuesverdi per 31. desember 2005 fordelt på eierandelene per 1. januar 2006.

Avsnittene ovenfor er hjemlet i skatteloven § 10-48, jf. FSFIN § 10-48-1 og § 10-48-2. Reglene er omtalt i Lignings-ABC 2006 under emnet "Deltakerlignet selskap – beskatning ved utdeling" s. 247 pkt. 3.3.

## **16.9 Ligningsstedet for tillegg i alminnelig inntekt**

Ved lov av 16. juni 2006 nr. 27 er det gitt bestemmelse i ligningsloven § 8-6 nr. 5 om at ligningsstedet for tillegg i alminnelig inntekt er den kommunen der selskapets hovedkontor ligger. Driver selskapet virksomhet som er undergitt stedbunden beskatning i annen kommune enn kontorkommunen, skal fastsettingen som er foretatt i stedskommunen legges til grunn ved ligningen i kontorkommunen.

Lovendringen gjelder fra og med inntektsåret 2006. Forarbeidene er inntatt i Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) kap. 10 og Innst. O nr. 65 (2005-2006) kap. 11.

Reglene er omtalt i Lignings-ABC 2006 under emnet "Ligningsstedet" s. 690 pkt. 3.1.

## **17 Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)**

### **17.1 Allment om elektronisk kommunikasjon**

Ved lov av 9. desember 2005 nr. 113 ble det tilføyet en ny § 5-12 (5). Bestemmelsen gir hjemmel for departementet til å gi forskrift om standardsatser for privat bruk av elektronisk kommunikasjon dekket av arbeidsgiver. I skatteloven § 6-14 ble det samtidig gitt en regel om at fradragføring for kostnader til elektronisk kommunikasjon skal reduseres med privat fordel, fastsatt etter de regler som er gitt med hjemmel i skatteloven § 5-12 (5). Ved forskrift av 14. desember 2005 nr. 1462 om endring av forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 har Finansdepartementet fastsatt nærmere bestemmelser for beskatning av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon. Bestemmelsene er inntatt i ny § 5-12 C og har virkning fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeidene til lov- og forskriftsendringene er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kap. 3 og Innst. O nr. 1 (2005-2006) kap. 3.

Forskriften fastsetter en sjablonbeskatningsmodell hvor arbeidstakere som har adgang til å disponere en eller flere arbeidsgiverfinansierte elektroniske kommunikasjonstjenester (EK-tjenester) utenfor sin ordinære arbeidssituasjon, får et

inntektspåslag på inntil kr 4 000 for én EK-tjeneste og inntil kr 6 000 for to eller flere EK-tjenester.

Reglene om beskatning av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon er nærmere omtalt i Lignings-ABC 2006 under emnet "Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)" s. 352 flg.

### **17.2 Spesielt om fradrag for kostnader til elektronisk kommunikasjon**

Skatteloven § 6-14 innebærer at sjablonen får tilsvarende anvendelse for tilbakeføring av privat bruk for selvstendig næringsdrivende m.v. som har fradragsrett for kostnader til elektronisk kommunikasjon. Disponeres en EK-tjeneste både i yrket og privat kan kostnadene i utgangspunktet fradragføres i næringen. Fradraget skal imidlertid reduseres med den beregnede private fordel etter sjablonen. Fradragsreglene er nærmere omtalt i Lignings-ABC 2006 under emnet "Elektronisk kommunikasjon (telefon mv.)" s. 356 flg. pkt. 2. Nedenfor tas inn noen eksempler som supplement til teksten i Lignings-ABC 2006.

#### **Eksempel 1:**

Gårdbruker Eva har en telefon og et bredbåndsabonnement som benyttes både i næringen og privat. Totale kostnader for EK-tjenestene er på kr 20 000. Eva kan her kreve fradrag i næringsvirksomheten for disse kostnadene. Fradraget må imidlertid reduseres med Evas beregnede fordel etter sjablonen, som i hennes tilfelle er på kr 6 000 (maksimal fordel for to kommunikasjonstjenester).

#### **Eksempel 2:**

Hans er ansatt i deltidsstilling i et firma. Han driver i tillegg en virksomhet som enkeltpersonforetak. Hans har en mobiltelefon fra arbeidsgiveren som han bruker i jobben, privat og i næringen. Fra arbeidsgiver får Hans dekket telefonregningen med kr 5 000. Faktisk regning lyder på kr 10 000.

Hans kan her kreve fradrag i næringsvirksomheten for telefonkostnaden. Fradraget må imidlertid reduseres med kostnadsdekning fra arbeidsgiver og den del av kostnaden som alt har gått til fradrag som egenbetaling i sjablonen hos arbeidsgiver. I Hans sitt tilfelle blir fordel etter sjablonen fra arbeidsgiver kr 0 (fordi Hans sin egenbetaling er kr 5 000). Hans kan kreve fradrag for den delen som ikke har redusert den skattepliktige

fordelen i henhold til sjablonen, nemlig kr 1 000.

## **18 Endringssak – sakskostnader ved endringssak**

Ved lov av 15. desember 2006 nr. 77 ble det vedtatt endringer i ligningslovens bestemmelse om dekning av sakskostnader, jf. ligningsloven § 9-11. Lovendringen trådte i kraft straks med virkning for saker som bringes inn for domstolen etter ikrafttredelsestidspunktet, dvs. 15. desember 2006.

Forarbeidene til lovendringene er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) kap. 22 og Innst. O. nr. 10 (2006-2007) kap. 22.

Endringen innebærer at sakskostnader pådratt i forbindelse med forutgående klagebehandling i overlikningsnemnda, fylkesskattenemnda og Riksskattenemnda dekkes i de tilfellene skattyter har fått medhold i en domstolsavgjørelse. Vilkårene er at skattyter ville fått dekket sakskostnadene ved forutgående klagebehandling dersom klagebehandlingen hadde gitt samme resultat som dommen.

Skattyter kan i en domstolsavgjørelse etter reglene i tvistemålsloven få tilkjent erstatning for sakskostnader pådratt ved den forutgående administrative klagebehandlingen. Tvistemålsloven har imidlertid et annet formål og andre vilkår enn ligningslovens regler om sakskostnader, og tvistemålslovens regler kan ikke erstatte behovet for å få dekket kostnader etter ligningsloven. Det er forutsatt at det ikke gis dekning for sakskostnader som er pådratt ved klagebehandlingen, men som allerede er tilkjent skattyter i rettssaken.

Spørsmål om sakskostnader skal behandles av det ligningsorgan som har fått underkjent sitt vedtak av domsstolen.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2006 under emnet ”Endringssak – sakskostnader ved endringssak” s. 381 pkt. 2.1 i rammetekst.

## **19 Foretaksmodellen - skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende**

### **19.1 Allment om foretaksmodellen**

Ved lov av 17. juni 2005 nr. 74 er det innført en skjermingsmetode for beregning av personinntekt for enkeltpersonforetak, også kalt foretaksmodellen. Denne metoden erstatter den tidligere delingsmodellen. Personinntekten som blir beregnet etter den nye modellen, er grunnlaget for utligning av toppskatt og trygdeavgift. Nedenfor behandles de mest sentrale endringene i forhold til delingsmodellen. Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeider til foretaksmodellen er:

- NOU 2005:2 Skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling
- Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) kap. 2 og
- Innst. O. nr. 125 (2004-2005) kap. 3

Fysiske personer som driver virksomhet i skattelovens forstand, skal skattlegges løpende av alminnelig inntekt og av beregnet personinntekt. Mens den tidligere delingsmodellen bygget på at det var avkastning av eierens arbeidsinnsats som skulle beskattes som personinntekt, bygger foretaksmodellen på at det er den del av virksomhetsinntekten som overstiger en risikofri avkastning som skal beskattes som personinntekt. Av den grunn er det ikke lenger noe vilkår for beregning av personinntekt at eieren er aktiv i foretaket. Det skal nå beregnes personinntekt hvis det foreligger en virksomhet i skattemessig forstand, uavhengig av om eieren selv eller andre har arbeidet i virksomheten.

Personinntekten beregnes ut fra en sjablonmessig metode hvor en skal komme frem til virksomhetens risikofrie avkastning. Beregningen foregår i hovedsak etter samme mønster som i delingsmodellen, men avviker på noen vesentlige punkter. Grunnlaget for beregning av personinntekt er utvidet, bl.a. ved at visse kapitalgevinster inngår i personinntekten. I stedet for fradrag for beregnet kapitalavkastning gis det nå et skjermingsfradrag, som langt på vei følger de tidligere reglene om fastsettelsen av kapitalavkastingsgrunnlaget. En vesentlig forskjell i forhold til tidligere er at en innenfor visse ramme kan redusere personinntekten med renter av foretaksgjeld. Effekten av dette er at den del av kapitalen som tilsvarer

foretaksgjelden skjerms med de faktiske gjeldsrenter, som i de fleste tilfeller vil være høyere enn skjermingsrenten.

Kort beskrevet er beregnet personinntekt lik avkastningen av virksomheten redusert med beregnet skjermingsfradrag, faktiske renteutgifter av foretaksgjeld til finansinstitusjoner (opp til en viss grense) og eventuelt lønnsfradrag.

## 19.2 Beregning av personinntekt

### 19.2.1 Generelt

Her gis en kortfattet beskrivelse av fremgangsmåten for beregning av personinntekten. Systematikken for beregningen av personinntekten er noe forskjellig i lovteksten i kap. 12 i skatteloven og i "Skjema for beregning av personinntekt" (RF-1224) som skal fylles ut og leveres sammen med selvangivelsen. Hovedforskjellen mellom systematikken i skjema og lovteksten er at skjema tar utgangspunkt i næringsinntekten (post 402 E i næringsoppgaven) mens lovteksten tar utgangspunkt i alminnelig inntekt i foretaket. Systematikken i lovens kap. 12 og skjema gir samme resultat.

Nedenfor beskrives den fremgangsmåte som fremgår av skjemaet. For en fremstilling med utgangspunkt i lovteksten, vises det til Lignings-ABC 2006 emnet "Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)" s. 389 flg. Fremstillingen nedenfor gir ikke en uttømmende detaljert oppregning av alle pluss- og minusposter.

### 19.2.2 Beregning av personinntekten før skjermingsfradrag

"Skjema for beregning av personinntekt" (RF-1224) tar utgangspunkt i årsresultatet for den enkelte virksomhet som hentes fra s. 4 i Næringsoppgave 1. (I noen spesielle tilfeller kan personinntekten beregnes under ett for flere virksomheter, jf. FSFIN § 12-20-1 og § 10-42-3.)

Renter på lån som er knyttet til foretaket (foretaksgjeld), og som er opptatt i finansinstitusjoner skal opp til et visst tak trekkes fra. Renter kan ikke trekkes fra på slik gjeld som overstiger skjermingsgrunnlaget før gjeldsfradrag (se nedenfor). Reglene er obligatoriske, slik at skattyter ikke kan la være å trekke ut renter av foretaksgjeld og i stedet få beregnet normalavkastning av den del av skjermingsgrunnlaget som tilsvarer gjelden.

Nærmere om hva som anses som foretaksgjeld, se nedenfor.

Faktiske kapitalinntekter, som avkastning og gevinster knyttet til finansobjekter, trekkes fra. Dette gjelder også inntekter knyttet til realobjekter som ikke har virket i virksomheten, og som dermed ikke er tatt med i skjermingsgrunnlaget. Det er en forutsetning for fradrag for ovennevnte inntekter at de er ført i næringsoppgaven.

Gevinst oppnådd etter salg av driftsmidler skal ikke trekkes fra, jf. skatteloven § 12-11 (3), bokstav b. Dette gjelder også gevinst som er innvunnet i 2005 eller tidligere, men som tidfestes først i 2006 eller senere, for eksempel ved at gevinsten føres på gevinst- og tapskonto.

Kapitalkostnader som er knyttet til de fradragsberettigede inntektene i ovenstående avsnitt, og som er ført i næringsoppgaven, legges til.

Er det ansatte i foretaket, kan et beregnet lønnsfradrag trekkes fra, jf. skatteloven § 12-13.

Om beregning av dette, se nedenfor.

### 19.2.3 Foretaksgjeld

Finansdepartementet har i brev av 12. desember 2006 inntatt i Utv. 2007/hefte nr. 1, kommet med enkelte presiseringer hva som anses som foretaksgjeld. Hovedinnholdet i brevet er gjengitt i Lignings-ABC 2006 emnet "Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt (foretaksmodellen)" s. 396 pkt. 5.5.2.

### 19.2.4 Beregning av skjermingsfradraget

Skjermingsfradraget er skjermingsgrunnlaget multiplisert med skjermingsrenten. Fastsettelsen av skjermingsgrunnlaget skjer i hovedsak på samme måte som ved beregning av kapitalavkastningsgrunnlaget i delingsmodellen. Det vil si at beregningen tar utgangspunkt i den totale kapitalen som har virket i virksomheten, unntatt bl.a. visse finansposter og eiendeler som benyttes til velferdstiltak. Skjermingsgrunnlaget skal reduseres med verdien av leverandørkreditter og forskuddsbetalinger fra kunder. I motsetning til under delingsmodellen gjelder dette uavhengig av kredittidens lengde og uavhengig av hvilken rente som skal svares av kreditten. Nytt er at gjeld til finansinstitusjoner og gjeld knyttet til mengdegjeldsbrev skal trekkes fra. Dette må sees i sammenheng med at renter av slik gjeld skal redusere

personinntektsgrunnlaget, jf. ovenfor. Fradrag for gjeld er begrenset til skjermingsgrunnlaget før gjeldsfradrag. Dette innebærer at gjeldsfradraget ikke kan medføre et negativt skjermingsgrunnlag.

I hovedsak videreføres de tidligere regler om verdsettelse. Det vil si at verdsettelsen av verdier skal baseres på middelverdien av inngående og utgående skattemessig verdi. Unntatt fra dette er ikke-avskrivbare eiendeler som verdsettes til den høyeste verdien av eiendelens historiske kostpris og ligningsverdi. Den begrensede adgangen til å benytte regnskapsmessig verdi videreføres. Verdsettelse basert på takst eller forsikringsverdi bortfaller.

#### 19.2.5 Skjermingsrenten

Renten fastsettes av Skattedirektoratet for hvert inntektsår og blir kunngjort på hjemmesiden til Skattedirektoratet. Utgangspunktet for beregningen av maksimal skjermingsrente er aritmetisk gjennomsnittlig observert rente på statskasseveksler med 3 måneders løpetid, slik den publiseres av Norges Bank, jf. FSFIN § 12-12-10 (1). Den maksimale skjermingsrenten for 2006 er fastsatt til 3 %. Skattyter kan velge en lavere rente.

#### 19.3 Framføring av negativ beregnet personinntekt

Adgangen til å framføre negativ beregnet personinntekt mot positiv beregnet personinntekt i senere år fra samme virksomhet eller fra virksomhet som ligger innenfor reglene om samordning (se neste avsnitt), opprettholdes. Framføringsadgangen faller bort hvis den ikke benyttes første gang det er anledning til det, jf. skatteloven § 12-14.

#### 19.4 Felles beregning av personinntekt og samordning av personinntekt

Reglene om samordning står i FSFIN § 12-20, jf. § 10-42-3. Det er ingen endringer i regelverket for enkeltpersonforetak når det gjelder felles beregning av personinntekt og samordning av personinntekt. De tidligere gjeldende vilkårene er videreført. Tidligere kunne imidlertid eier av enkeltpersonforetak som også var deltaker i deltakerlignet selskap, samordne den beregnede personinntekten mellom enkeltpersonforetaket og selskapet. Denne muligheten er opphørt da det ikke lenger beregnes personinntekt for deltakere i deltakerlignet selskap. I stedet er det nå mulig å samordne negativ beregnet personinntekt fra

enkeltpersonforetak med arbeidsgodtgjørelse som deltaker mottar fra selskapet dersom alle øvrige vilkår er oppfylt.

## 20 Formue i fast eiendom

### 20.1 Bolig og fritidseiendom

Ligningsverdiene for bolig og fritidseiendom økes med 25 % i forhold til 2005, se takseringsreglene for 2006 § 1-1-1.

Forarbeider til endringen er St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) kap. 2.3.3.

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Bolig – formue" s. 186 pkt. 2.1.

### 20.2 Fast eiendom innenfor virksomhet

Ligningsverdiene for fast eiendom innenfor virksomhet (næringseiendommer) økes med 25 % i forhold til 2005, se takseringsreglene for 2006 § 2-1-1.

Forarbeider til endringen er St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) kap. 2.3.3.

### 20.3 Utleide rettigheter

For å beregne formuesverdien av rettigheter, kapitaliseres brutto leieverdi med en netto kapitaliseringsfaktor. Skattedirektoratet har fastsatt faktoren for 2006 til 10, se takseringsreglene for 2006 § 2-1-1. Dette er en økning fra faktor 8 ved ligningen for inntektsåret 2005.

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Rettigheter i fast eiendom" s. 906 pkt. 2.3.2.

### 20.4 Skogfaktor

Ved beregning av formuesverdi på skog, er skogfaktoren fastsatt av Skattedirektoratet til 8 (uendret fra tidligere), jf. takseringsreglene for 2006 § 3-1-1.

Merk at den ordinære faktoren på 10, jf. takseringsreglene § 2-1-1, likevel skal anvendes på verdier i form av jakt-/fiskerettigheter, bortfestede tomter mv.

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Skogbruk" s. 976 pkt. 8.2 og pkt. 8.5 til 8.7.

## 21 Forsikring

### 21.1 Individuell livrenteforsikring

#### 21.1.1 Formue

Ved lov av 15. desember 2006 nr. 81 ble skatteloven § 4-2 (2) endret. Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2007. Endringen trådte likevel i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2006, for så vidt gjelder avtaler om individuell livrenteforsikring som er tegnet 5. oktober 2006 eller tidligere der det er foretatt innbetalinger etter dette tidspunkt, samt for avtaler om individuell livrenteforsikring tegnet etter 5. oktober 2006.

Forarbeider til lovendringen er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) kap. 5 og Innst. O. nr. 10 (2006-2007) kap. 5.

Endringen innebærer at hele gjenkjøpsverdien av individuelle livrenteforsikringer tegnet 5. oktober 2006 eller tidligere der det er foretatt innbetalinger etter dette tidspunkt, samt avtaler om individuelle livrenteforsikringer tegnet etter 5. oktober 2006, er gjenstand for formuesbeskatning fra og med inntektsåret 2006.

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)" s. 511 pkt. 2 der endringen er omtalt nærmere.

#### 21.1.2 Overgangsregel til skatteloven § 4-2 (2)

Ved lov av 15. desember 2006 nr. 81 ble det vedtatt en overgangsregel til skatteloven § 4-2 (2). Forarbeidene til overgangsregelen er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) kap. 5, Innst. O. nr. 10 (2006-2007) kap. 5.

I Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) kap. 6.3 er det foreslått at ordlyden i overgangsregelens ikrafttredelsesbestemmelse endres slik at det kommer klart frem at den skal få virkning fra og med inntektsåret 2006.

Overgangsregelen innebærer at det gis fritak for formuesskatt for individuell livrenteforsikring når skattyter godtgjør at livrenten er ervervet i sammenheng med utbetaling av tilkjent erstatning for personskade utmålt etter skadeerstatningsloven kap. 3. Forutsetningen er at erstatningssummens størrelse er fastsatt med bindende virkning før 6. oktober 2006 og erstatningssummen helt eller delvis er brukt til kjøp av livrente innen 30. juni 2007. Dette unntaket gjelder likevel ikke livrente ervervet

med midler fra tilkjent erstatning utmålt etter skadeerstatningsloven § 3-2 a, og der det dermed er tatt hensyn til fremtidig skatteplikt for erstatningen.

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Forsikring – livsforsikring (livrenteforsikring)" s. 511 pkt. 2 der endringen er omtalt nærmere.

## 22 Gebyrer til banker, VPS m.v.

Finansdepartementet har i brev inntatt i Utv. 2006/975 lagt til grunn at vederlag kunden betaler for å komme seg ut av spareordningene Banksparing med aksjeavkastning og Indeksobligasjoner før bindingstidens utløp (avbruddsgebyr) behandles som tap ved innløsningen.

Avbruddsgebyr er fradragsberettiget når spareformen er i næringsvirksomhet eller gjelder mengdegjeldsbrev. Tilsvarende gjelder for administrasjonsgebyr som debitor beregner for å dekke kostnadene ved den førtidige innløsningen.

Foreligger det en positiv avkastning, kan avbruddsgebyret også utenfor virksomhet avregnes mot denne innenfor rammen av den positive avkastningen. Slik avregning kan imidlertid ikke gjøres for administrasjonsgebyret.

Uttalelsen er innarbeidet i Lignings-ABC 2006 under emnet "Gebyrer til banker, VPS mv." s. 552 pkt. 2.

## 23 Jordbruk – realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre med mv.

### 23.1 Skattefritak for gevinst ved realisasjon av alminnelig jord- og skogbrukseiendom

Ved lovendring av 15. desember 2006 ble reglene om skattefrihet på gevinster oppnådd ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendommer utvidet på to punkter:

- Når vilkårene i skatteloven § 9-3 (6) første punktum er oppfylt, skal gevinstskattefritaket også gjelde ved realisasjon til arveberettiget slektning av selgerens ektefelle, jf. § 9-3 (6) annet punktum.

- Når vilkårene i skatteloven § 9-3 (6) første punktum er oppfylt, skal fritaket også gjelde landbrukseiendom eiet i sameie mellom personer som alle er innenfor familiekretsen som nevnt i paragrafens første og annet punktum, når eiendommen overdras til en av sameierne eller til annet familiemedlem innenfor kretsen, jf. § 9-3 (6) tredje punktum.

Lovendringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2005.

Forarbeidene til lovendringene er tatt inn i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) kap. 13 og Innst. O nr. 10 (2006-2007) kap. 13.

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Jordbruk – realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre med mv." s. 626 pkt. 3.2.

I Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) er det forutsatt at skattefritak som nevnt ovenfor også skal gjelde hvor eiendommen eies av et deltakerlignet selskap hvor andelseierne er personer innenfor den nevnte personkretsen. Hvis eiendommen realiseres av selskapet, er det avgjørende om selskapet oppfyller eiertiden. Finansdepartementet arbeider med en lovendring som vil gjøre det klart at bestemmelsen også vil gjelde ved salg av andel i et deltakerlignet selskap. Det antas at denne endringen også vil få virkning fra 1. januar 2005.

### **23.2 Skattefrihet for gevinst ved vern av skog**

Ved lovendring av 1. desember 2006 ble skatteloven § 9-3 (6) utvidet til også å gjelde gevinster oppnådd ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturvernloven, jf. § 9-3 (6) sjuende punktum.

Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2005.

Forarbeidene til lovendringen er tatt inn i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) kap. 15 og Innst. O nr. 10 (2006-2007) kap. 15.

Det vises til Lignings-ABC 2006 emnet "Jordbruk – realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre med mv." s. 628 pkt. 3.6.

### **24 Kontingenter – fagforeningskontingent**

Ved lov 9. desember 2005 nr. 116 ble skatteloven § 6-20 (4) annet punktum endret. Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeidene er inntatt i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) pkt. 2.3.9.

Lovendringen innebærer at fradraget for fagforeningskontingent er økt fra kr 1 850 til kr 2 250 kroner.

Satsen fremkommer i Lignings-ABC 2006 under emnet "Kontingenter" s. 648 pkt. 2.3.

### **25 Minstefradrag**

Ved lov 9. desember 2005 nr. 116 ble skatteloven § 6-32 (1) endret.

Lovendringen og forskriften trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeider til lovendringen er tatt inn i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) kap. 2.3.2.

Endringen innebærer at prosentsatsen øker fra 31 % til 34 %. Videre er det i Stortingets skattevedtak 24. november 2005 nr. 1404 for inntektsåret 2006, fastsatt nye øvre grenser i § 7-1. Øvre grense for minstefradrag i lønnsinntekt mv. øker fra kr 57 400 til kr 61 100, og øvre grense for minstefradrag i pensjonsinntekt øker fra kr 49 400 til kr 51 100.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2006 under emnet "Minstefradrag" s. 739 og 740 pkt. 2.

### **26 Naturalytelser i arbeidsforhold**

#### **26.1 Arbeidsgivers dekning av behandlingsforsikringer og sykdomsutgifter**

Ved lov 9. desember 2005 nr. 116 ble skatteloven § 5-15 (2) fjerde punktum opphevet. Lovendringen har virkning fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeider til lovendringene er inntatt i St.prp. nr. 1 tillegg nr. 1 (2005-2006) punkt 2.3.6, samt Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) kap. 3 og Innst. O nr. 1 (2005-2006) kap. 31.

Bakgrunnen for endringer er at ordningen etter Stortingets syn bidro til å uthule og svekke omfordelingen gjennom skattesystemet, og til forskjellsbehandling av ulike grupper arbeidstakere.

Lovendringen innebærer at skattefritaket for arbeidsgivers dekning av ansattes behandlingsutgifter under sykdom og av behandlingsforsikringer er fjernet.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2006 under emnet "Naturalytelser" s. 749 pkt. 3.7.

## **26.2 Datautstyr**

Finansdepartementet har i brev inntatt i Utv. 2006/1351 slått fast at det er et vilkår at bruttotrekkordningen finansierer en fullstendig datamaskin (selve datamaskinen, skjerm, tastatur og mus) samt programvare, eventuelt tilsvarende bærbar PC.

Uttalelsen er innarbeidet i Lignings-ABC 2006 under emnet "Naturalytelser" s. 751 pkt. 3.14.3.

## **27 Næringsvirksomhet**

### **27.1 Næringsvirksomhet – opphør av virksomhet**

Høyesterett avsa 15. desember 2005 en dom som gjaldt spørsmål om det forelå fortsatt næringsvirksomhet. Dette hadde bl.a. betydning for de tidligere reglene om begrensninger i adgangen til å fremføre underskudd. Et engroffirma som eide en spesialtilpasset driftsbygning ble avvirket ved at virksomheten ble solgt to og halvt år før eiendommene ble solgt. Driftsbygningen og tomten ble i mellomtiden leid ut til kjøper av virksomheten. Utleien kunne etter en konkret vurdering ikke ses som en selvstendig og ny virksomhet (i motsatt fall måtte virksomheten anses opphørt). Høyesterett anså salget av den opprinnelige virksomheten for å ha skjedd i to etapper. Det ble lagt til grunn at det måtte stilles beskjedne krav til aktivitet for å anse en næring opprettholdt og at det måtte legges til grunn en rimelig avviklingsperiode. Etter en konkret vurdering kom retten til at det ikke gikk for lang tid. Det hadde vært jevn aktivitet med sikte på salg hele perioden, og tidsrom med lavere aktivitet kunne ikke lastes selger.

Dommen er ikke innarbeidet i Lignings-ABC 2006.

### **27.2 Betydning av opphør av virksomhet - oppgjør for saldoverdi**

Skattedirektoratet har endret standpunkt med hensyn til adgangen til fortsatt avskrivning på samlesaldoer i saldogruppe a-d etter opphør av virksomhet.

Utgangspunktet er at opphør i seg selv ikke fører til at det skal foretas noe oppgjør for driftsmidlenes reelle verdi i forhold til saldoverdien, verken ved tapsfradrag om saldoverdien er høyere enn reell verdi, eller ved gevinstbeskatning om saldoverdien er lavere enn den reelle verdi. Dette gjaldt tidligere også samlesaldoer i saldogruppe a-d, selv om den høyere saldoverdien skyldes tap ved salg av annet driftsmiddel enn de som står igjen på saldo.

Samlesaldoer i saldogruppe a-d kan inneholde restbeløp som gjelder realiserte driftsmidler og som således representerer tap ved realisasjon som ikke er kommet til fradrag. Slikt ikke-fradragsført tap på realiserte driftsmidler utgjøres av differansen mellom saldoverdien og antatt gjenstående saldoverdi (avskrivningsgrunnlag) for de driftsmidler som finnes på saldoen ved opphøret. For den del av saldoverdien som gjelder ikke-fradragsført tap på realiserte driftsmidler kan avskrivningene fortsette etter opphøret. Skattyter må sannsynliggjøre at saldoen består av et slikt ikke-fradragsført tap, for eksempel ved hjelp av et fullstendig skatteregnskap for driftsmidlene eller ved en beregning som settes opp i ettertid som viser tap på det aktuelle driftsmidlet og etterfølgende nedskrivninger.

Det vises til Lignings-ABC 2006 emnet "Næringsvirksomhet – opphør av virksomhet" s. 777 pkt. 3.1.3 hvor ovenstående er innarbeidet.

## **28 Pensjon – individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA)**

### **28.1 Generelt**

Ved lov av 15. desember 2006 nr. 81 ble reglen om fradragsrett for innbetalinger til IPA etter skatteloven § 6-47 (1) bokstav c opphevet med virkning fra og med 12. mai 2006.

Forarbeider til lovendringen er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) kap. 5 og Innst. O. nr. 10 (2006-2007) kap. 5. Forslaget til lovendring ble

varslet den 12. mai 2006 ved fremleggelsen av Ot.prp. nr. 77 (2005-2006), se kap. 1.6.

Bakgrunnen for avvikling av fradragsretten var at Regjeringen i forbindelse med innføringen av obligatorisk tjenstepensjon (OTP) ønsket en innstramming i skattefavouriseringen av pensjonsordninger som gikk utover lov om innskuddspensjon, lov om foretakspensjon, andre lovregulerte pensjonsordninger samt offentlige pensjonsordninger i arbeidsforhold. Ved lov av 15. desember 2006 nr. 81 ble det vedtatt overgangsregler ved oppheving av skatteloven § 6-47 (1) bokstav c. Endringen er trådt i kraft straks.

Finansdepartementet har den 2. februar 2007 fastsatt overgangsregler i forbindelse med oppheving av skatteloven § 6-47 bokstav c (IPA) og d (fortsettelsesforsikring). Overgangsreglene er inntatt i FSFIN § 6-47, med nytt romertall VII og VIII.

Forskriftsendringen gjelder fra og med inntektsåret 2007.

### **28.2 Fradragsrett for innbetaling av premie, sparebeløp eller tilskudd til premiefond.**

Fradragsretten for innbetalinger til IPA er opphørt fra og med 12. mai 2006.

Retten til å spare i IPA-poliser er videreført, men uten rett til fradrag for innbetalinger foretatt etter 11. mai 2006.

Innbetalinger foretatt på en eksisterende IPA-polise etter 11. mai 2006 kan tas ut igjen uten skattemessige konsekvenser.

Endringen er omtalt i Lignings-ABC 2006 under emnet "Pensjon – individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA)" s. 793 til 794, i rammetekst.

### **28.3 Engangs- og avløsningsbeløp mv.**

Ved lov av 15. desember 2006 nr. 81 ble skatteloven § 5-40 (3) endret og (5) opphevet. Lovendringen trådte i kraft straks med virkning for inntektsåret 2007.

Forarbeider til lovendringen er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) kap. 5 og Innst. O. nr. 10 (2006-2007) kap. 5.

Dette innebærer at det for hele inntektsåret 2006 var adgang til utsatt beskatning ved

reinvestering i en IPA, så lenge reinvesteringen er foretatt innen tre måneder fra utbetalingsdagen og innen utgangen av inntektsåret 2006.

Usikkerheten knyttet til reinvestering som omhandlet i Lignings-ABC 2006 s. 794 i rammetekst, er dermed ikke lenger til stede.

### **28.4 Formue**

Innestående midler på en IPA-kontrakt er ikke gjenstand for formuesbeskatning i 2006, med unntak av midler i premiefond i pensjonsforsikringsavtalene. Dette gjelder selv om innbetalinger er foretatt etter 11. mai 2006.

## **29 Pensjon – innskuddspensjon for innehaver**

Ved lov av 16. juni 2006 nr. 29 ble det innført et nytt tredje ledd i skatteloven § 6-46. Samtidig ble innskuddspensjonloven § 2-3 annet ledd endret, jf. lov av 16. juni 2006 nr. 31.

Forarbeidene til lovendringen er Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) kap. 1 og Innst. O. nr. 65 (2005-2006) kap. 2.

Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Skatteloven § 6-46 tredje ledd lyder nå: *"Det gis fradrag etter annet ledd for selvstendig næringsdrivende og deltakere som nevnt i § 10-40 for tilskudd til pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven § 2-3 annet ledd."*

Regelen innebærer at innehaver (eier) av foretak uten ansatte kan kreve fradrag for innbetalinger til innskuddspensjonsordning etter innskuddspensjonsloven med inntil fire % av beregnet personinntekt mellom 1 og 12 G, jf. innskuddspensjonsloven § 2-3 (2).

Endringen er nærmere omtalt i Lignings-ABC 2006 under emnet "Pensjon i arbeidsforhold – innskuddspensjon" s. 803 pkt. 3.3.

## **30 Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng**

### **30.1 Tidsbegrenset uførestønad**

Ved lovendring av 16. juni 2006 nr. 28 ble folketrygdloven § 23-3 nr. 1 endret ved at det

ble tilføyd ny bokstav e. Lovendringen trådte i kraft fra og med 1. juni 2006.

Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) kap. 5 og Innst. O. nr. 65 (2005-2006) kap. 6.

Fra og med 1. juni har mottakere av tidsbegrenset uførestønad rett til behovsprøvd barnetillegg. Lovendringen innebærer at mottakere av tidsbegrenset uførestønad fra og med 1. juni 2006 skal svare trygdeavgift med lav sats av slikt behovsprøvd barnetillegg.

Se Lignings-ABC 2006 emnet ”Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng” s. 823 pkt. 4.2.4 hvor endringen er innarbeidet.

### **30.2 Avgiftssats – arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet selskap for særskilte virksomheter**

Folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstavene c, d og e ble endret ved lov av 15. desember 2006 nr. 80. Endringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeider til endringen er Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) kap. 28.4 og Innst. O. nr. 10 (2006-2007) kap. 28.1.4.

Endringen er en lovteknisk oppfølging av de endrede regler for fastsettelse av personinntekt i enkeltpersonforetak og opphevelsen av reglene om fastsettelse av beregnet personinntekt i aksjeselskap og deltakerlignet selskap. Endringen er ikke ment å innebære noen realitetsendring.

I følge Stortingets vedtak av 24.11.2005 nr. 1405 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2006 § 2 bokstav b, skal det svares trygdeavgift med 7,8 % for de grupper som faller inn under folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2. Denne avgiftssatsen er også ment å gjelde for arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap, hvor selskapet driver virksomhet innenfor jordbruksvirksomhet med binæringer og skogbruk (bokstav d), samt fiske (bokstav c) og barnepass (bokstav e).

Finansdepartementet har gitt uttrykk for at bestemmelsen vil bli rettet opp i samsvar med dette.

I Lignings-ABC 2006 under emnet ”Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng” s. 822 pkt 4.2.2 er anvist at det skal svares trygdeavgift med 10,7 % (høy sats) av arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet

selskap. Det presiseres at dette bare gjelder arbeidsgodtgjørelse fra annen type virksomhet enn det som er nevnt ovenfor.

## **31 Samvirkeforetak**

Skattepliktige utbytteutdelinger fra samvirkeforetak omfattes i utgangspunktet av aksjonærmodellen, jf. pkt. 6.3 ”Objekt under aksjonærmodellen”. Som skattepliktig utbytte anses bl.a. utdeling av bonus ut over samvirkeforetakets inntekt fra omsetning med medlemmer. For inntektsåret 2006 har Finansdepartementet besluttet at det likevel ikke skal foretas utbyttebeskatning av slike utbytteutdelinger fra samvirkeforetakene. Dette er omtalt i Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) kap. 5. Årsaken til at slike utdelinger skal unntas fra beskatning er bl.a. tidfestingsproblematikk knyttet til innføringen av aksjonærmodellen og praktiske utfordringer knyttet til innberetning fra samvirkeforetakene.

Det vises til Lignings-ABC 2006, under emnet ”Samvirkeforetak” s. 921 pkt. 10.2.3 hvor dette er innarbeidet.

## **32 Sjøfolk**

Ved lov 16. juni 2006 nr. 74 ble skatteloven § 5-15 (1) bokstav e nr. 1 endret. Lovendringen trådte i kraft fra og med 1. juli 2006.

Forarbeider til lovendringene er inntatt i Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) kap. 7 og Innst. O. nr. 65 (2005-2006) kap. 8.

Fra og med 1. juli 2006 er tariffmessig hyretillegg for egen kost inntil kr 1 375 i gjennomsnitt per måned, skattefritt. Dersom skattyter mottar hyretillegg ut over dette beløpet er det overskytende beløpet skattepliktig inntekt.

Bakgrunnen for endringen er at lovgiver mener størrelsen på skattefritaket for hyretillegg bør fastsettes i skatteloven og at beløpsgrensen bør fremgå eksplisitt av lovteksten.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2006 under emnet ”Sjøfolk” s. 935 pkt. 2.2.

## **33 Skogbruk**

### **33.1 Revisjon av formuesverdiene på skog**

Ved forskrift av 19. desember 2006 nr. 1514 for verdsetting av skog er det kommet nye regler om fastsettelse av formuesverdien på skog. De nye verdiene skal fastsettes per 1. januar 2007 og får virkning for ligningen for 2006.

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Skogbruk" s. 975 flg. hvor reglene er nærmere omtalt.

### **33.2 Skattefritak ved vern av skog**

Om skattefritak ved vern av skog se pkt. 23.2 "Skattefrihet for gevinst ved vern av skog".

## **34 Sokkelarbeidere**

Ved lov 16. juni 2006 nr. 74 ble skatteloven § 5-15 (1) bokstav e nr. 1 endret. Lovendringen trådte i kraft fra og med 1. juli 2006.

Forarbeider til lovendringene er inntatt i Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) kap. 6 og Innst. O. nr. 65 (2005-2006) kap. 7.

Fra og med 1. januar 2006 til og med 30. juni 2006 er fri kost om bord på plattform og annen sokkelinnretning skattepliktig inntekt for sokkelarbeidere, jf. skatteloven § 5-15 (1) bokstav e nr. 1 slik den lød før 1. juli 2006.

Fri kost på plattform og annen sokkelinnretning som er opptjent 1. juli 2006 eller senere, er skattepliktig bare hvis skattyteren har en samlet årlig personinntekt som overstiger kr 600 000. Dette innebærer at sokkelarbeidere med samlet personinntekt som ikke overstiger kr 600 000 heller ikke skal skattlegges for kostbesparelse.

Det er den samlede årlige personinntekten som er avgjørende ved vurderingen, og ikke bare inntekt fra arbeid på sokkelen. Overstiges beløpsgrensen, er all kostgodtgjørelse opptjent fra og med 1. juli 2006 skattepliktig.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2006 under emnet "Sokkelarbeidere" s. 994 pkt. 2.1.

## **35 Særfradrag – supplerende stønad**

Ved lovendring av 16. juni 2006 nr. 29 ble skatteloven § 6-81 (1) bokstav b endret. Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeidene til lovendringen er Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) kap. 3 og Innst. O. nr. 65

(2005-2006) kap. 4.

Supplerende stønad ytes til personer som har fylt 67 år og som har kort botid i Norge og som av den grunn har tilsvarende redusert rett til ytelser fra folketrygden.

For inntektsåret 2006 skattlegges stønaden kun som alminnelig inntekt. Fra og med inntektsåret 2007 vil stønaden bli skattlagt som pensjonsinntekt.

Det gis særfradrag i stønaden med fullt månedsfradrag fra og med den måned vedkommende person mottar stønaden. Ved at mottakeren har rett til særfradrag etter skatteloven § 6-81 (1), vil vedkommende falle inn under reglene om skattebegrensning etter skatteloven § 17-1.

Se Lignings-ABC 2006 emnet "Særfradrag – alder, uførhet og lettere nedsatt ervervsevne" s. 1009 pkt. 2.1.

## **36 Særfradrag – sykdom eller svakhet**

### **36.1 Diabetes**

Skattedirektoratet har for inntektsåret 2006 gitt en overgangsregel for diabetikere som krever særfradrag for merutgifter til kost. Dersom det fremgår av legeattest at skattyter må følge en bestemt diett, og at dette er en nødvendig del av behandlingen av sykdommen, skal vedkommende få godkjent et sjablonmessig beløp for merutgifter til kost på kr 4 000 selv om merutgifter til kost ikke er dokumentert/sannsynliggjort. Fra og med inntektsåret 2007 gjelder de alminnelige regler om dokumentasjon/sannsynliggjøring.

For nærmere omtale av særfradrag for merutgifter til diabetes, se Lignings-ABC 2006 i emnet "Særfradrag – sykdom eller svakhet" s. 1025 pkt. 3.13.

### **36.2 Forsørgelse**

Skattedirektoratet har endret forståelsen av begrepet "forsørgelse". Dersom skattyter skal anses som forsørger etter bestemmelsen i skatteloven § 6-83 må skattyter dekke en ikke ubetydelig del av personens ordinære leveomkostninger. Det er ikke lenger avgjørende om skattyter er å anse som forsørger etter reglene om klassefastsettelse. Denne forståelse skal også legges til grunn for tidligere inntektsår.

Standpunktet er innarbeidet i Lignings-ABC 2006 i emnet "Særfradrag – sykdom eller svakhet" s. 1015 pkt. 1.2.

### 37 Tilleggsskatt

Høyesterett har avgjort flere saker om tilleggsskatt i 2006 som vil få betydning for behandlingen av årets likning. De fleste av disse er innarbeidet i Lignings-ABC 2006. Skattedirektoratet vil komme nærmere tilbake til de ulike avgjørelsene i eget brev til etaten.

Den 14. mars 2006 avsa Høyesterett dom, inntatt i Utv. 2006/501, i en sak som reiste spørsmål om tidfesting. I forbindelse med et aksjesalg skulle det utbetales et minstevederlag ved overføring av aksjer og et tilleggsvederlag etter revidert årsregnskap. Ettersom kravet om tilleggsvederlag fremsto som ubetinget ved utgangen av det året overdragelsen skjedde, kom Høyesterett til at selskapet skulle opplyst om tilleggsvederlaget i selvangivelsen for dette året. Unnlåtelsen kunne ikke anses som unnskyldelig, jf. ligningsloven § 10-3 bokstav b. Høyesterett kom deretter til at når det foreligger rene tidfestingsfeil måtte tilleggsskatten beregnes etter en nettometode, det vil si at tilleggsskatten bare skal beregnes i forhold til den økonomiske effekten som forskjellen i tidfestingen innebærer. Dommen har medført at området for de tilfeller hvor tilleggsskatt skal beregnes etter en nettometode har blitt utvidet i forhold til det som Skattedirektoratet har lagt til grunn tidligere, se Lignings-ABC 2006 emnet "Tilleggsskatt – uriktige/ufullstendige opplysninger" s. 1075 pkt. 2.3, hvor dommen er innarbeidet.

Høyesterett avsa to dommer 18. mai 2006, inntatt i Utv. 2006/778 og 2006/787, som gjaldt hvorvidt det var grunnlag for tilleggsskatt hvor feil ved dataprogrammer mv. medførte at inntekten i selvangivelsen ble oppgitt å være for lav. Høyesterett kom i begge tilfellene til at det forelå "åpenbare regne- og skrivefeil", jf. ligningsloven § 10-3 bokstav a, slik at det ikke var grunnlag for å fastsette tilleggsskatt. Dommene er innarbeidet i Lignings-ABC 2006 emnet "Tilleggsskatt – uriktige/ufullstendige opplysninger" s. 1075 pkt. 1.11.1.

Høyesterett avsa en plenumskjennelse 9. november 2006, inntatt i Utv. 2006/1451, hvor spørsmålet var om ileggelse av 30 % tilleggsskatt for unnlatt levering av selvangivelse var til hinder for senere

straffeforfølgning for grovt skattesvik etter ligningsloven kap. 12, jf. EMK P 7-4 nr. 1. Høyesterett kom til at ileggelse av 30 % tilleggsskatt ikke stenger for straffeforfølgning for grovt skattesvik. Dommen er innarbeidet i Lignings-ABC 2006 emnet "Tilleggsskatt – forholdet til Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen" s. 1065 pkt. 2.2.

En høyesterettsdom av 8. desember 2006 gjaldt spørsmålet om størrelsen på den bøtestraff som skulle ilegges etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d ved manglende levering av selvangivelse. Lagmannsretten hadde fastsatt en bot på kr 87 000, som svarte til en beregnet tilleggsskatt på 30 %, i tillegg til en bot på kr 15 000. Skattyteren mente at det som følge av dommen i Utv. 2006/1451 ikke lenger var grunnlag for å inkorporere tilleggsskatten i straffen. Siden straffesaken var basert på at det ikke kunne eller ville bli ilagt tilleggsskatt, kom Høyesterett til at tilleggsskatten skulle inkluderes i boten. Høyesterett kom imidlertid til at tilleggsskatten bare skulle beregnes etter en sats på 15 %. Selv om ligningspraksis utvilsomt bygget på at ligningsloven § 10-4 nr. 1 om 15 % tilleggsskatt ikke skulle benyttes ved ikke levert selvangivelse, kom Høyesterett til at 15 % tilleggsskatt skal anvendes også ved ikke levert selvangivelse, "*såfremt ligningsmyndighetene gjennom de påbudte kontrollordningene likevel var i besittelse av de korrekte og fullstendige opplysningene*".

Dommen er ikke innarbeidet i Lignings-ABC 2006.

### 38 Tilsidesettelse – nye dommer

I Høyesterett avsa 7. september 2006 en dom (inntatt i Utv. 2006/1249) hvor en gavetransaksjon fra far til barn ble tilsidesatt etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. En far hadde vederlagsfritt overdratt en sameieandel i fast eiendom til sine barn. Barna solgte andelen kort tid etterpå. Høyesterett fant at det dominerende motiv var å redusere gevinstskatten for familien. Ved disposisjonen ble bare den del av salgssummen som oversteg taksten som ble oppgitt i arvemeldingen skattepliktig, jfr. dagjeldende skatteloven § 43 (2). Høyesterett kunne ikke se at disposisjonen hadde nevneverdig egenverdi. Høyesterett konkluderte med at en sto overfor en planlagt sammenhengende transaksjon i flere ledd som skulle gjennomføres i løpet av et kort tidsrom, som utelukkende var skattemessig motivert. Overdragelsen til barna var praktisk talt uten

egenverdi og representerte en unødvendig mellomvei mellom far og kjøper.

Dommen er omtalt i Lignings-ABC 2006 under emnet "Tilsidesettelse" s. 1092 pkt. 4.5.

## II

Høyesterett avsa 17. oktober 2006 en dom som gjaldt gjennomskjæring ved et salg av aksjer med tap (Telenor Eiendom Holding AS). Fra 2000 og fremover ble det foretatt omorganisering av Telenor-konsernet. Telenor Communication AS (nå Telenor Eiendom Holding AS) solgte i 2001 sin aksjepost i det danske mobiltelefonselskapet Sonofon Holding AS til et søsterselskap i Telenorkonsernet med et tap på kr 8 605 074 125. Resten av aksjene i Sonofon Holding AS var eid av amerikanske selskaper.

Høyesterett redegjorde for innholdet i den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Det avgjørende er hva som må antas å ha vært den viktigste motivasjonsfaktor for skattyter. Dette må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk formodning for at dette har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre det motsatte.

Høyesterett la til grunn at skattebesparelse ikke var den viktigste motivasjonsfaktor for aksjesalget. Den viktigste begrunnelse for aksjeoverdragelsen var omorganiseringen av Telenor-konsernet og ønsket om å rendyrke Telenor Communication AS som eiendomsselskap. Telenors forståelse av avtalen baserte seg på grundige utredninger av danske advokater. Høyesterett fant det klart at den forståelse av avtalen som Telenor la til grunn, ikke kunne overprøves av ligningsmyndighetene eller av domstolene i en tvist om gyldigheten av ligningen.

Omorganiseringen ble fra Telenors side også ansett å ha betydning for eventuell senere finansiering. Det avgjørende var ikke om omorganiseringen faktisk var egnet til dette, men at spørsmålet var blitt undergitt en forsvarlig vurdering innenfor Telenor-konsernet, og at konsernet ut fra de opplysninger som da forelå, la til grunn at finansieringsmodellen ville ha blitt akseptert.

Høyesterett fant at så lenge det var tale om en transaksjon som hovedsakelig var forretningsmessig begrunnet, kunne den omstendighet at tidspunktet for gjennomføringen av disposisjonen var påvirket av skattemessige motiver, ikke gi grunnlag for gjennomskjæring.

Dommen er omtalt i Lignings-ABC 2006 under emnet "Tilsidesettelse" s. 1087 pkt. 4.2.2 og s. 1092 pkt. 4.5.

## III

Høyesterett avsa 7. desember 2006 dom i en sak (Førnebuklinikken/Dillerud) hvor hovedspørsmålene var om det var anledning til gjennomskjæring etter skatteloven § 13-1. Saken gjaldt et tilfelle der en deltaker i et ansvarlig selskap hadde arbeidet for selskapet uten arbeidsgodtgjørelse. Saken reiste også spørsmål om bruk av tilleggsskatt. Saken gjaldt ligningen for 2001. Høyesterett kom til at § 13-1 kunne anvendes og at skattyter måtte tilordnes arbeidsinntekt. Det ble lagt til grunn at deltakelse i et ansvarlig selskap innebærer interessefellesskap med selskapet. Det ble videre lagt til grunn at omfanget av arbeidet ikke gjorde det tvilsomt at inntekten var redusert på en slik måte som nevnt i skatteloven § 13-1. Endelig ble det lagt til grunn kravet i § 13-1 om årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen var innfridd, da retten ikke kunne se noen annen grunn enn interessefellesskapet til at skattyter utførte vederlagsfritt arbeid når verdien av arbeidet skjønnsmessig utgjorde en så stor sum (kr 200 000.) Høyesterett kom videre til at delingsreglene kom til anvendelse, da gjennomskjæringen innebar at skattyter ble tilordnet inntekter av et slikt omfang at han hadde rett på over 2/3 av overskuddet medregnet arbeidsgodtgjørelse. Tilleggsskatt på 30 % ble opprettholdt.

Dommen er ikke omtalt i Lignings-ABC 2006.

## IV

Høyesterett avsa 13. februar 2007 en dom hvor et krysseie som ville medføre at skattyterne unngikk delingsplikt etter de tidligere gjeldende regler, ble tilsidesatt etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Ved vurderingen av om det ville stride mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn, uttalte Høyesterett at dersom en krysseieavtale er hovedsakelig skattemessig motivert, må den normalt stride mot formålet

med reglene om fastsettelse av personinntekt i aksjeselskaper. At selskapene hadde gitt ulikt utbytte gjennom årene hindret heller ikke gjennomskjæring.

Dommen er ikke omtalt i Lignings-ABC 2006.

### **39 Toppskatt**

I Stortingets skattevedtak av 24. november 2005 nr. 1404 for inntektsåret 2006 er det fastsatt nye prosentsatser og nye innslagspunkt for toppskatten i § 3-1.

Forarbeider er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kap. 5.

Endringen innebærer at toppskattesatsene er redusert fra 12 % til 9 % i trinn 1 og fra 15,5 % til 12 % i trinn 2. For Nord-Troms og Finnmark er toppskattesatsen i trinn 1 redusert fra 9,5 % til 7 %.

Nytt innslagspunkt for toppskatt i trinn 1 er kr 394 000. Nytt innslagspunkt i trinn 2 er kr 750 000.

### **40 Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.**

Høyesterett avsa en dom 19. april 2006 (inntatt i Utv. 2006/759) hvor et selskap ble nektet fradrag for kostnader til vederlag for urettmessig motytelse, jfr. dagjeldende skatteloven § 44 (1) bokstav a femte ledd (någjeldende § 6-22). Selskapet hadde foretatt provisjonsutbetalinger til en konto som viste seg å tilhøre B som var innkjøpsjef og aksjonær hos en større kunde. Motytelsen var løfte om å opprettholde forretningsforbindelse. Dette var klart en urettmessig motytelse fordi den var fremkommet ved bedrageri overfor Bs egen arbeidsgiver. Det ble lagt til grunn at det i bestemmelsen måtte innfortolkes et krav om uaktsomhet fra skattyters side. Høyesterett fant etter en konkret vurdering at A som representerte skattyter hadde handlet i strid med den norm som må gjelde for en forsvarlig og aktsom opptreden i forretningslivet.

Dommen er omtalt i Lignings-ABC 2006 under emnet "Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv." s. 1103 pkt. 1.2.

### **41 Underskudd – fremføring av underskudd**

Ved lov 9. desember 2005 nr. 113 ble regelen om framføring av underskudd endret slik at det heretter ikke gjelder tidsbegrensning, jf. skatteloven § 14-6 (1).

I tillegg ble bestemmelsen om bortfall av retten til å fremføre underskudd ved opphør av næring opphevet.

Endringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeidene til endringene er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kap. 14, Innst. O. nr. 1 (2005-2006) kap. 14.

Endringene er innarbeidet i Lignings-ABC 2006 under emnet "Underskudd" s. 1110 pkt. 5.1 og 5.6.

### **42 Utland**

#### **42.1 Nye skatteavtaler**

Det er inngått nye skatteavtaler med virkning fra og med inntektsåret 2006 med følgende land:

- Bangladesh (tatt inn i St. prp. nr. 77 (2004-2005))
- Grønland (tatt inn i St. prp. nr. 78 (2004-2005))
- Tsjekkia (tatt inn i St. prp. nr. 42 (2004-2005))

Det er også en ny protokoll til skatteavtalen med Sveits (tatt inn i St.prp. nr. 55 (2004-2005)) som trådte i kraft 20. desember 2005.

Protokollen har i utgangspunktet virkning fra og med 1. januar 2006, men bestemmelsen i artikkel 4 om endring av skatteavtalens artikkel 10 pkt. 2 om redusert kildeskatt på utbytte mellom selskaper har virkning fra og med 1. januar 2005.

#### **42.2 Standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker**

Ved lov av 9. desember 2005 nr. 113 ble skatteloven § 6-70 om standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker endret. Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeidene til lovendringen er tatt inn i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kap. 9 pkt. 9.5.2 og Innst. O. nr. 1 (2005-2006) kap. 9.

Endringen innebærer at standardfradraget nå er 10 % av brutto lønn og høyst kr 40 000.

Endringen innebærer også at en utenlandsk arbeidstaker som blir skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, se skatteloven § 2-1 (1), nå bare kan kreve standardfradrag ved ligningen for de to første inntektsårene han lignedes som bosatt i Norge. Dette gjelder også for personer som ble skattemessig bosatt i Norge før 2006.

En utenlandsk arbeidstaker som har arbeidsopphold i Norge uten å bli skattemessig bosatt her, kan fortsatt kreve standardfradrag så lenge han er begrenset skattepliktig. Det samme gjelder utenlandske arbeidstakere på norsk sokkel og på norske skip.

Eksempel 1:

En utenlandsk arbeidstaker som kom til Norge i april 2006 og blir her til august 2008, vil ha krav på standardfradrag ved ligningene for 2006 og 2007.

Eksempel 2:

En utenlandsk arbeidstaker som kom til Norge i februar 2004, ble skattemessig bosatt i 2004. Han kan ikke kreve standardfradrag for inntektsåret 2006.

Eksempel 3:

En utenlandsk arbeidstaker som kom til Norge i mai 2005, kan kreve standardfradrag for inntektsårene 2005 og 2006, men ikke for 2007.

Eksempel 4:

En utenlandsk arbeidstaker som kom til Norge i august 2004, kan kreve standardfradrag for inntektsåret 2004 som begrenset skattepliktig. Han har også krav på standardfradrag ved ligningene for 2005 og 2006 (som bosatt).

Eksempel 5:

En utenlandsk arbeidstaker som har oppholdt seg 2 måneder i Norge i 2004 og 2005 og som blir skattemessig bosatt i 2006, kan kreve standardfradrag for inntektsårene 2004 og 2005 som begrenset skattepliktig. Han kan også kreve standardfradrag for inntektsårene 2006 og 2007 som bosatt.

Arbeidstakere i Norge og på norsk sokkel kan velge mellom standardfradrag og fradrag for faktiske kostnader som inngår i standardfradraget.

Når begge ektefeller kan kreve standardfradrag, må valget av standardfradrag

gjelde begge ektefeller. Begrunnelsen er at ektefeller ikke skal kunne innrette seg slik at de i realiteten oppnår fradrag for samme kostnad to ganger ved at den ene ektefellen velger standardfradrag, mens den andre ektefellen får de direkte fradragene for ektefellene samlet.

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet ”Utland – standardfradrag, fradrag for merkostnader samt særskilt fradragsrett for skattytere med begrenset skatteplikt” s. 1234 pkt. 2 hvor endringen er innarbeidet. Det vises også til Finansdepartementets brev inntatt i Utv. 2006/489.

### **42.3 Utvidet fradragsrett for personer med begrenset skatteplikt som er bosatt i et EØS-land**

Ved lov av 9. desember 2005 nr. 113 ble det innført en ny bestemmelse i skatteloven § 6-71. Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeidene til lovendringen er tatt inn i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kap. 9 og Innst. O. nr. 1 (2005-2006) kap. 9.

Det følger av EØS-retten at Norge ikke kan beskatte en utenlandsk skattyter med begrenset skatteplikt strengere enn en skattyter som har bopel i Norge, når vedkommende har hele eller tilnærmet hele sin inntekt (minst 90 %) av arbeid, pensjon eller virksomhet i Norge. Dette har sammenheng med at i slike tilfeller vil bostedslandet i praksis være avskåret fra å ta hensyn til personlige og familiemessige forhold ved beskatningen.

Den nye bestemmelsen i skatteloven § 6-71 har sin bakgrunn i et ønske om å fjerne usikkerheten i forhold til om Norge oppfyller sine forpliktelser som følge av EØS-avtalen i forhold til regelverket om fri bevegelighet for arbeidstakere og tjenester.

Ved den nye bestemmelsen sikres at personer bosatt i et annet EØS-land, får de samme personlige og familiemessige fradrag ved ligningen som en person bosatt i Norge, når de har hele eller tilnærmet hele sin inntekt (minst 90 %) av arbeid, pensjon eller virksomhet i Norge. Ved vurdering av hvor stor del av inntekten som er opptjent i Norge skal det også tas hensyn til ektefellens inntekt i utlandet og i Norge.

Den utvidede fradragsretten omfatter i utgangspunktet alle ordinære fradrag etter skattelovens alminnelige regler med unntak av fradrag for gjeldsrenter. Gjeldsrenter er bare fradragsberettigede når de er knyttet til fast eiendom eller virksomhet i Norge, se skatteloven § 6-40 (4).

Skattyter må dokumentere at betingelsene for å få fradrag etter reglene for bosatte skattytere er oppfylt. Skattyter må legge frem tilstrekkelige opplysninger om sine (og ektefellens) inntekter utenfor Norge til at det kan vurderes om minst 90 % av inntektene ved arbeid, pensjon eller virksomhet er opptjent i Norge.

Det er en generell forutsetning for fradrag at de betingelsene som følger av den enkelte fradragsbestemmelse i skatteloven, er oppfylt på linje med det som gjelder for skattytere med alminnelig skatteplikt.

Den nye bestemmelsen vil bl.a. omfatte:

- en person som bor i Sverige og har deltidsarbeid i Norge når hun har så korte opphold i Norge at hun ikke blir bosatt her og hun ikke har annen inntekt,
- en person som arbeider i Norge en del av året uten å bli bosatt her, og som bare har ubetydelig inntekt i hjemlandet resten av året og
- en person som har minst 90 % av sin årsinntekt på norsk sokkel.

En person som velger standardfradrag i stedet for fradrag for faktiske kostnader, vil i tillegg til standardfradraget ha krav på følgende inntektsfradrag:

- minstefradrag (12/12)
- fradragsberettiget tilskudd til norsk offentlig eller privat pensjonsordning i arbeidsforhold
- fradragsberettiget fagforeningskontingent.

Det skal gis personfradrag med 12/12.

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Utland – Standardfradrag, fradrag for merkostnader samt særskilt fradragsrett for skattytere med begrenset skatteplikt" s. 1239 pkt. 4. Det vises også til Finansdepartementets brev inntatt i Utv. 2006/332 og 2006/489.

#### **42.4 Beskatning av aksjegevinster mv. ved utflytting**

Ved lov av 15. desember 2006 nr. 81 ble skatteloven § 2-3 (3) og (4) opphevet. Disse bestemmelsene ble vedtatt ved lov av 9. desember 2005 nr. 113, med virkning fra og med inntektsåret 2006. Opphevelsen av

bestemmelsene trådte også i kraft fra og med inntektsåret 2006, slik at bestemmelsene dermed aldri trådte i kraft. Samtidig ble den tidligere skatteloven § 2-3 (3), som ble opphevet ved lovendringen av 9. desember 2005, gjeninnført med virkning for perioden 13. juni 2006 til og med inntektsåret 2008.

Ved lov av 15. desember 2006 nr. 81 er det vedtatt materielle endringer i disse reglene med virkning fra og med inntektsåret 2007. De nye reglene om en generell utflyttingsskatt fra og med 2007 er tatt inn i skatteloven § 10-70 og er ikke nærmere omtalt her.

Forarbeidene til lovendringene er tatt inn i Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) kap. 6 og Innst. O. nr. 10 (2006-2007) kap. 6.

De tidligere reglene i skatteloven § 2-3 (3) om beskatning av gevinst ved salg av aksjer innen fem år etter at skatteplikten til Norge som bosatt er opphørt, ble som nevnt opphevet da vi fikk nye regler for 2006. Det medførte at Norge fra og med 2006 ikke lenger hadde intern hjemmel til å beskatte aksjegevinster som var realisert innen fem år etter at skattyter emigrerte fra Norge etter de utflyttingsreglene som gjaldt før 2004.

For å sikre at Norge har intern hjemmel til å gjennomføre en beskatning av aksjegevinster for personer som flyttet ut før 2004, når det er hjemmel for det i skatteavtalen, ble den tidligere bestemmelsen i skatteloven § 2-3 (3) gjeninnført for perioden 13. juni 2006 (datoen for høringsnotatet) til og med inntektsåret 2008.

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet" s. 1195 pkt. 16.2.2.

#### **42.5 Behandling av saker om skattemessig bosted etter en skatteavtale**

Finansdepartementet har i brev av 5. april og 16. november 2006 til Sivilombudsmannen uttalt seg om behandlingen av saker om skattemessig bosted etter en skatteavtale. Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Utland – allment om en person er bosatt/et selskap er hjemmehørende i Norge eller utlandet" s. 1140 pkt. 2.6. Uttalelsene kommer i tillegg til det som står i Lignings-ABC 2006.

#### **42.6 Bosted etter skatteavtalen – betydningen av oppholdets lengde**

Finansdepartementet har i et brev inntatt i Utv. 2006/1126 uttalt seg om betydningen av oppholdets lengde ved vurdering av bosted etter en skatteavtale. I brevet ble det bl.a. uttalt følgende:

*”Norske skatteavtaler bygger i alminnelighet på OECDs mønsteravtale artikkel 4 nr. 2 med hensyn til hvor en person som internrettslig er bosatt i to stater, skal anses å være bosatt. Bestemmelsen gir et hierarki av kriterier for vurderingen, ved at det i bestemmelsen tidligst nevnte kriteriet spørsmålet kan løses etter, er avgjørende. De tre først nevnte kriteriene er hvor vedkommende disponerer fast bolig, hvor vedkommende har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser og hvor vedkommende har vanlig opphold.*

*Alle de tre nevnte kriterier forutsetter en vurdering over en viss tid og har derfor varigheten av oppholdet innbakt som et tungveiende moment ved vurderingen. Dette innebærer at kortvarige opphold i en stat ikke kan medføre at en person skal anses skattemessig bosatt der etter disse kriteriene i skatteavtalen. Det er likevel ikke grunnlag, verken i bestemmelsenes ordlyd eller i kommentarene til OECDs mønsteravtale, for å angi en nedre tidsgrense for at et opphold i en stat skal kunne føre til at en person anses skattemessig bosatt der etter skatteavtale. Heller ikke Lignings-ABC gir grunnlag for å anvende en slik grense, jf. Lignings-ABC 2005 s. 1173.*

*En skatteavtale er en folkerettslig traktat. De kontraherende stater kan derfor bidra til å avklare avtalens innhold også på dette punkt, ved at det i praksis etter enkelte avtaler for eksempel utvikles en nedre tidsgrense som nevnt eller at en nedre grense fastsettes gjennom en gjensidig avtale mellom de kompetente myndigheter.*

*Av mer allmenn interesse er departementets uttalelse i Utv. 2005/1396. I overensstemmelse med utgangspunktene ovenfor angis det ikke der noen tidsgrense for at et opphold i en stat skal kunne føre til at en person skal anses å være bosatt der etter skatteavtale. Derimot uttales det at en arbeidstaker normalt anses bosatt i hjemstaten sin mens han har et midlertidig arbeidsopphold i den annen stat.”*

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet ”Utland – allment om en person er bosatt/et selskap er hjemmehørende i Norge eller i

utlandet” s. 1140 pkt. 2.6. Uttalelsen kommer i tillegg til det som står i Lignings-ABC 2006.

#### **42.7 Nedsettelse av skatt etter skatteloven § 2-1 (10) (ettårsregelen) – Sri Lanka Monitoring Mission (SLMM)**

Skattedirektoratet har i et brev av 16. februar 2007 uttalt følgende om beskatning av inntekt ved arbeid i Sri Lanka for Sri Lanka Monitoring Mission (SLMM):

*”Personer som har et arbeidsopphold i utlandet som varer i minst 12 måneder, kan som utgangspunkt kreve en nedsettelse av skatten på den lønnsinntekt som opptjenes i utlandet, jf. skatteloven § 2-1 (10). En person som mottar lønn fra den norske stat, kan legge sammen flere arbeidsopphold i utlandet som hver er på minst seks måneder, forutsatt at oppholdene til sammen utgjør minst 12 måneder i løpet av en periode på 30 måneder. Når det gjelder lønn fra den norske stat vil skattededsettelsen bare gjelde skatt til kommunen og fylkeskommunen. Det skal således alltid betales skatt til staten (toppskatt og fellesskatt) av slik inntekt. ettårsregelen kommer ikke til anvendelse for inntekt som i henhold til en overenskomst med annen stat bare kan beskattes i Norge.*

*Det fremgår videre av Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 2-1-2 at lønn som er utbetalt av andre, skal anses som lønn fra den norske stat når lønnen dekkes av statlige midler som er øremerket til avlønning av et bestemt antall personer til bestemte oppdrag.*

*Etter skatteavtalen mellom Norge og Sri Lanka har Norge eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekt fra den norske stat, jf. artikkel 19 nr. 1 a). Dette omfatter både personer med lønn fra en offentlig arbeidsgiver og ansatte i private organisasjoner som lønnes av såkalte ”øremerkede midler” fra den norske stat som skal dekke lønn til ansatte i bestemte oppdrag/prosjekter.*

*Skattedirektoratet har fått opplyst fra Utenriksdepartementet at Flyktningehjelpen etter søknad blir tildelt midler som skal gå direkte til avlønning av det personell som arbeider i SLMM. Basert på disse opplysningene må de aktuelle personer anses for å ha lønn fra den norske stat. Det innebærer at Norge har en eksklusiv beskatningsrett til lønnen etter artikkel 19 nr. 1 a) og at personer som arbeider i SLMM ikke omfattes av ettårsregelen i skatteloven § 2-1 (10).*

*I de tilfeller Norge ikke har skatteavtale med oppholdsstaten vil også personer med lønn fra den norske stat kunne være omfattet av ettårsregelen når vilkårene ellers er oppfylt. Opphold i forskjellige land kan derfor gi ulike løsninger med hensyn til norsk beskatning av lønn fra den norske stat.”*

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet ”Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)” s. 1163 pkt 9.1 og ”Utland – lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet” s. 1209 pkt. 3.1.4. Uttalelsen er ikke innarbeidet i Lignings-ABC 2006.

#### **42.8 Pensjon fra NATO**

Finansdepartementet har i et brev inntatt i Utv. 2006/982 uttalt at det følger av NATO-traktaten at det utelukkende er lønnsinntekter som omfattes av skattefritaket. Pensjoner som personer bosatt i Norge mottar fra NATO, er fullt ut skattepliktige i Norge.

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet ”Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)” s. 1171 pkt. 12.1.

#### **42.9 Gjelds- og gjeldsrentefordeling når skattyter har fast eiendom eller driver virksomhet gjennom et fast driftssted i utlandet**

Det er full fradragsrett for gjeldsrenter når skattyter er skattepliktig til Norge for hele sin utenlandske inntekt, og full fradragsrett for gjeld når hele formuen er skattepliktig her. Dette vil gjelde når skattyter har formue/inntekt i land som Norge ikke har skatteavtale med, og når Norge i skatteavtalen med vedkommende land anvender kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning.

Fradragsretten for gjeldsrenter er begrenset når skattyter utøver eller deltar i virksomhet i utlandet (som drives gjennom et fast driftssted) eller har fast eiendom i utlandet, og inntekt fra slik virksomhet eller fast eiendom er unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale. Tilsvarende er fradragsretten for gjeld begrenset når skattyters formue i slik virksomhet eller fast eiendom er unntatt fra formuesbeskatning i Norge etter skatteavtale. Se skatteloven § 4-13 og § 6-91. I vedlegg 1 til meldingen er det inntatt en oversikt over hvilke land dette gjelder.

Fradragsretten for gjeld og gjeldsrenter er også begrenset når en skattyter som er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett, men bosatt i

utlandet etter en skatteavtale, har fast eiendom i det landet han bor i. I et slikt tilfelle kan formue i og inntekt av den faste eiendommen i utlandet ikke beskattes i Norge fordi formuen og inntekten er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtalen.

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet ”Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)” s. 1178 pkt. 19.1.

#### **42.10 Skattemessig behandling av utenlandstillegg**

Finansdepartementet har i et brev av 16. desember 2005 uttalt følgende om den skattemessige behandling av utenlandstillegg:

*”Finansdepartementet har tidligere gitt retningslinjer om den skattemessige behandling av utenlandstillegg for offentlige tjenestemenn og ansatte i privat virksomhet. Disse retningslinjene har gått ut på at tidligere praksis vedrørende skattlegging av utenlandstillegg overfor den enkelte gruppe personell skal videreføres frem til det foreligger nytt regelverk for skattlegging av utenlandstillegg.*

*Det har ikke vært utarbeidet generelle retningslinjer for endret beskatning av utenlandstillegg for inntektsåret 2006. Videre er det ennå ikke lagt frem forslag til nytt regelverk på dette området. På denne bakgrunn skal dagens praktisering av regelverket videreføres for inntektsåret 2006.*

*På det nåværende tidspunkt er det ikke mulig å si noe om når nye regler kan ventes vedtatt.”*

Finansdepartementets retningslinjer er omtalt i Utv. 1999/1055.

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet ”Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)” s. 1167 pkt. 9.4.

#### **42.11 Beskatning av formue ved innflytting til Norge**

Skattedirektoratet har i et brev av 3. november 2006 uttalt følgende om beskatning av formue ved innflytting til Norge:

*”Etter reglene om innflytting, vil en person som i en eller flere perioder oppholder seg i Norge i mer enn 183 dager i en tolv månedersperiode, bli skattemessig bosatt i Norge. Hvis de 183 dagene fordeler seg over to inntektsår, vil han først være*

skattemessig bosatt fra og med 1. januar i året etter innflyttingsåret.

De ovennevnte regler medfører at en person som flytter til Norge i siste halvdel av et inntektsår, først vil være skattemessig bosatt i Norge fra og med året etter innflyttingsåret. I innflyttingsåret vil personen kun være begrenset skattepliktig til Norge for formue og inntekt med kilde i Norge, jf. skatteloven § 2-3.

Det følger av skatteloven § 2-1 (7) at plikten til å svare formuesskatt er betinget av at skattyter er bosatt i riket 1. januar i det år ligningen foretas, dvs året etter inntektsåret. Regelen forutsetter imidlertid at personen i løpet av inntektsåret er blitt skattemessig bosatt etter skatteloven § 2-1 (1). Regelen kommer derfor ikke til anvendelse for en person som bare har vært begrenset skattepliktig i inntektsåret.”

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet ”Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)” s. 1156 pkt. 5.1.1.

#### **42.12 Skatteloven § 2-30 (2) og skatteavtalene - beskatning av utenlandske stipendiater**

Finansdepartementet har i et brev inntatt i Utv. 2006/1348 uttalt seg om skatteplikten for utenlandske universitetsstipendiater eller tilsvarende i forhold til skatteloven § 2-30 (2) og skatteavtalene. I brevet ble det bl.a. uttalt følgende:

”Etter vår vurdering taler både lovens ordlyd og den begrunnelse som fremgår i lovens forarbeider for at skattefritaket i § 2-30 (2) kun omfatter studenter, ikke stipendiater. Stipendiater kan i stor utstrekning sammenlignes med øvrige lønsmottakere, med plikter og rettigheter som ofte er sammenfallende med rettigheter og plikter øvrige lønsmottakere har. Forutsetningen om at studenter sjelden har formue er heller ikke like treffende i forhold til stipendiater, som kan bestå av personer i ytterst ulike livsfaser. Videre mottar stipendiater som regel lønn på linje med andre lønsmottakere, og likestilles i stor grad med øvrige ansatte i ulike sammenhenger. Etter vår vurdering er det derfor mest nærliggende å likestille stipendiater med øvrige lønsmottakere også skattemessig.

På bakgrunn av det ovennevnte legger vi til grunn at utenlandsk stipendiat faller utenfor bestemmelsen i skatteloven § 2-30 (2).

Stipendiater vil etter departementets oppfatning heller ikke omfattes av studentbestemmelsene i OECD’ mønsteravtale eller skatteavtalene med de nordiske land og med Storbritannia. Det er i denne sammenheng ingen realitetsforskjell mellom de to skatteavtalene.”

Det er henvist til brevet i Lignings-ABC 2006 under emnet ”Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet” s. 1188 pkt. 8.2.

#### **42.13 OECDs mønsteravtale artikkel 17, jf. artikkel 23 A og B - idrettsutøvere**

Finansdepartementet har i et brev inntatt i Utv. 2006/490 uttalt seg om den skattemessig behandling av idrettsutøveres inntekter fra utlandet mottatt på grunnlag av sponsoravtaler og fra rennarrangører i forbindelse med idrettsutøvelse i en annen stat.

Det er henvist til brevet i Lignings-ABC 2006 under emnet ”Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)” s. 1170 pkt. 9.5.11.

#### **42.14 Skatteavtalen med India – endring av kildeskattesatsen i artikkel 13, royalty og tekniske tjenester**

Finansdepartementet har i brev av 26. oktober 2006 inntatt i Utv. 2006/hefte nr. 10 uttalt følgende:

”Ved note sendt fra Finansdepartementet via Utenriksdepartementet til indiske myndigheter 6. september 2006 ble det fastsatt at kildeskattesatsen i artikkel 13 for royalty og tekniske tjenester skal endres fra 20 % til 10 %. Endringen får virkning i Norge fra 1. januar 2006 og i India fra 1. april 2006. Vi ber om at dette gjøres kjent for likningsmyndighetene.”

Endringen har betydning for hvor stor skatt det kan gis kreditfradrag for. Uttalelsen er ikke innarbeidet i Lignings-ABC 2006.

#### **42.15 Metoder for unngåelse av dobbeltbeskatning**

Som vedlegg 2 til meldingen er det inntatt en oversikt over hvilken metode som skal anvendes for å unngå dobbeltbeskatning i forhold til de land som Norge har skatteavtale med.

#### **42.16 Norske arbeidstakere på utenlandsk sokkel – Argentina, Benin, Brasil, Egypt, India, Malaysia, Mexico, De Nederlandske Antiller og Thailand**

Nedenfor følger en oversikt over når norske arbeidstakere med arbeidsopphold på sokkelen utenfor visse land skal beskattes i Norge og/eller utlandet.

##### *Argentina*

Lønn fra norsk arbeidsgiver som er opptjent på kontinentalsokkelen utenfor Argentina, kan beskattes i Argentina når arbeidsoppholdet på sokkelen overstiger 30 dager i en 12-månedersperiode. Det er en forutsetning at arbeidet er knyttet til undersøkelse eller utnyttelse av petroleumsforekomster.

Lønn fra norsk arbeidsgiver for arbeid utført ombord i forsynings- eller hjelpefartøyer skal bare beskattes i Norge.

Se skatteavtalens artikkel 21 nr. 6.

Lønn opptjent ved arbeid på kontinentalsokkelen utenfor Argentina er skattepliktig i Norge. Dersom den samme inntekten også blir beskattet i Argentina, unngås dobbeltbeskatning ved at det gis fradrag i den norske skatten for den skatt som dokumenteres å være betalt i Argentina (kreditfradrag), se skatteavtalens artikkel 24 nr. 1.

##### *Benin*

Lønn opptjent på kontinentalsokkelen utenfor Benin kan beskattes i Benin når arbeidsoppholdet på sokkelen overstiger 30 dager i en 12-månedersperiode. Det er en forutsetning at arbeidet er knyttet til undersøkelse eller utnyttelse av petroleumsforekomster.

Lønn fra norsk arbeidsgiver for arbeid ombord i forsynings- eller hjelpefartøyer skal bare beskattes i Norge.

Se skatteavtalen med Benin protokollens artikkel IV nr. 4 og 5.

Fra og med inntektsåret 2003 omfattes inntekt som kan beskattes i Benin av den alternative fordelingsmetoden. Det innebærer at inntekten skal inngå i beskatningsgrunnlaget, men at skatten skal settes ned med den del av skatten som faller på inntekten i Benin. Se skatteavtalens artikkel 23 nr. 1 og 3.

##### *Brasil*

Lønn fra norsk arbeidsgiver som er opptjent på kontinentalsokkelen utenfor Brasil, kan

beskattes i Brasil når arbeidsoppholdet på sokkel (og i Brasil) overstiger 183 dager i løpet av vedkommende inntektsår, se skatteavtalens artikkel 15 nr. 1.

Fra og med inntektsåret 2003 omfattes inntekt som kan beskattes i Brasil av den alternative fordelingsmetoden. Det innebærer at inntekten skal inngå i beskatningsgrunnlaget, men at skatten skal settes ned med den del av skatten som faller på inntekten i Brasil. Se skatteavtalens artikkel 24 nr. 2.

##### *Egypt*

Skatteavtalen mellom Norge og Egypt omfatter bare statenes territorier. Aktivitet som utøves på kontinentalsokkelen utenfor Egypt faller dermed utenfor skatteavtalens geografiske virkeområde, se artikkel 3 nr. 1 b).

Lønn opptjent ved arbeid på kontinentalsokkelen utenfor Egypt er alltid skattepliktig i Norge. Dersom den samme inntekten også blir beskattet i Egypt, unngås dobbeltbeskatning ved at det gis fradrag i den norske skatten for den skatt som dokumenteres å være betalt i Egypt (kreditfradrag), se skatteloven §§ 16-20 flg.

##### *India*

Lønn som er opptjent på kontinentalsokkelen utenfor India, kan beskattes bare i India når arbeidsoppholdet på sokkelen overstiger 30 dager i en 12-månedersperiode. Det er en forutsetning at arbeidet er knyttet til undersøkelse eller utnyttelse av petroleumsforekomster.

Lønn fra norsk arbeidsgiver for arbeid utført ombord i forsynings- eller hjelpefartøyer skal bare beskattes i Norge.

Se skatteavtalen artikkel 23 nr. 5.

Fra og med inntektsåret 2003 omfattes inntekt som bare kan beskattes i India av den alternative fordelingsmetoden. Det innebærer at inntekten skal inngå i beskatningsgrunnlaget, men at skatten skal settes ned med den del av skatten som faller på inntekten i India. Se skatteavtalens artikkel 25 nr. 8.

##### *Malaysia*

Lønn fra norsk arbeidsgiver som er opptjent på kontinentalsokkelen utenfor Malaysia, kan beskattes i Malaysia når arbeidsoppholdet på sokkel (og i Malaysia) overstiger 183 dager i løpet av et kalenderår eller er ledd i et fortsatt opphold på mer enn til sammen 183 dager.

Lønn opptjent ved arbeid på kontinental-sokkelen utenfor Malaysia (og i Malaysia) som er beskattet i Malaysia, skal unntas fra beskatning i Norge. Lønnsinntekt som ikke er beskattet i Malaysia, er skattepliktig i Norge.

Se skatteavtalens artikkel XI og XX nr. 3.

#### *Mexico*

Lønn fra norsk arbeidsgiver som er opptjent på kontinental-sokkelen utenfor Mexico, kan beskattes i Mexico når arbeidsoppholdet på sokkelen overstiger 30 dager i en 12-månedersperiode. Det er en forutsetning at arbeidet er knyttet til undersøkelse eller utnyttelse av petroleumsforekomster.

Lønn fra norsk arbeidsgiver for arbeid utført ombord i forsynings- eller hjelpefartøyer kan beskattes i Mexico når arbeidsoppholdet på meksikansk sokkel (og i Mexico) overstiger 183 dager i løpet av en 12-månedersperiode.

Se skatteavtalens artikkel 21 nr. 6, jfr. artikkel 15.

Lønn opptjent ved arbeid på kontinental-sokkelen utenfor Mexico er skattepliktig i Norge. Dersom den samme inntekten også blir beskattet i Mexico, unngås dobbeltbeskatning ved at det gis fradrag i den norske skatten for den skatt som dokumenteres å være betalt i Mexico (kreditfradrag), se skatteavtalens artikkel 24 nr. 1.

#### *De Nederlandske Antiller*

Lønn opptjent på kontinental-sokkelen utenfor De Nederlandske Antiller kan beskattes i De Nederlandske Antiller når arbeidsoppholdet på sokkelen overstiger 30 dager i en 12-månedersperiode. Det er en forutsetning at arbeidet er knyttet til undersøkelse eller utnyttelse av petroleumsforekomster.

Lønn fra norsk arbeidsgiver for arbeid utført ombord i forsynings- eller hjelpefartøyer skal bare beskattes i Norge.

Se skatteavtalens artikkel 21 nr. 5.

Lønn opptjent ved arbeid på kontinental-sokkelen utenfor De Nederlandske Antiller er skattepliktig i Norge. Dersom den samme inntekten også blir beskattet i De Nederlandske Antiller, unngås dobbeltbeskatning ved at det gis fradrag i den norske skatten for den skatt som dokumenteres å være betalt i De Nederlandske Antiller (kreditfradrag), se skatteavtalens artikkel 24 nr. 1 b).

#### *Thailand*

Lønn fra norsk arbeidsgiver som er opptjent på kontinental-sokkelen utenfor Thailand, kan beskattes i Thailand når arbeidsoppholdet på sokkelen overstiger 30 dager i løpet av en 12-månedersperiode. Det er en forutsetning at arbeidet er knyttet til undersøkelse eller utnyttelse av petroleumsforekomster.

Lønn fra norsk arbeidsgiver for arbeid utført ombord i forsynings- eller hjelpefartøyer kan beskattes i Thailand når arbeidsoppholdet på thailandsk sokkel (og i Thailand) overstiger 183 dager i løpet av en 12-månedersperiode.

Se skatteavtalens artikkel 21 nr. 5, jf artikkel 15.

Lønn opptjent ved arbeid på kontinental-sokkelen utenfor Thailand er skattepliktig i Norge. Dersom den samme inntekten også blir beskattet i Thailand unngås dobbeltbeskatning ved at det gis fradrag i den norske skatten for den skatt som dokumenteres å være betalt i Thailand (kreditfradrag), se skatteavtalens artikkel 23 nr. 3 a).

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet "Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)" s. 1167 pkt. 9.5. Dette kommer i tillegg til det som står i Lignings-ABC 2006.

### **43 Verdipapirfond – skattlegging av andelshaver**

Ved lov av 15. desember 2006 nr. 81 ble reglene om formuesverdsettelse av andel i verdipapirfond endret. Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.

Forarbeidene til lovendringen er inntatt i Ot.prp. 1 (2006-2007) kap. 18 og Innst. O. nr. 10 (2006-2007) kap. 18.

Etter lovendringen er hovedregelen at andel i verdipapirfond verdsettes til 100 % av verdsettelsesgrunnlaget. Unntak er andel i aksjefond som verdsettes til 80 % av verdsettelsesgrunnlaget. I ny bestemmelse i skatteloven § 4-12 (6) er tatt inn en definisjon av aksjefond. Bestemmelsen lyder: "Med andel i aksjefond menes verdipapirfond der minst 50 % av forvaltningskapitalen per 31. desember i inntektsåret og i gjennomsnitt i løpet av inntektsåret, regnet ved utgangen av hver måned, er plassert i aksjer og/eller grunnfondsbevis. Likt med et verdipapirfonds

*direkte plasseringer i aksjer eller grunnfondsbevis etter foregående punktum regnes indirekte plasseringer i aksjer eller grunnfondsbevis via verdipapirfondsandeler, i ett eller flere ledd. Andel i verdipapirfond som forvaltes av utenlandsk selskap anses som aksjefondsandel dersom skattyter krever dette og kan godtgjøre at andelen er omfattet av definisjonen i tredje og fjerde punktum.”*

Merk at begrepet aksjefond i skatteloven § 4-12 (6) skiller seg fra begrepet aksjefond slik det brukes i inntektsskattmessig sammenheng, jf. skatteloven § 10-1 (3).

Det vises til Lignings-ABC 2006 under emnet ”Verdipapirfond – skattlegging av andelshaver” s. 1277 pkt. 2.1.

## Vedlegg 1

# GJELDS- OG GJELDSRENTEFORDELING

Ajour per 31. desember 2006

Hvis skattyter har fast eiendom i et av de landene som er nevnt nedenfor, skal formue i og/eller inntekt av den faste eiendommen ikke beskattes i Norge og skattyter får ikke fullt fradrag for gjeld og/eller gjeldsrenter.

Tilsvarende gjelder hvis skattyter utøver eller deltar i virksomhet i utlandet som drives gjennom et fast driftssted i et av de landene som er nevnt nedenfor.

Hvis eiendommen / det faste driftsstedet ligger i et av de land som er nevnt nedenfor, skal formue og inntekt ikke beskattes i Norge. Det vil ikke bli fullt fradrag for gjeld og gjeldsrenter.	Hvis eiendommen / det faste driftsstedet ligger i et av de land som er nevnt nedenfor, skal inntekt ikke beskattes i Norge. Det vil ikke bli fullt fradrag for gjeldsrenter.
Barbados Belgia Benin Brasil Bulgaria Filippinene Indonesia Israel Italia Kenya Kina Kroatia Malta Marokko Nederlandske Antiller Portugal Serbia og Montenegro Slovenia Sri Lanka Tunisia Tyrkia Tyskland USA Zimbabwe	Egypt Elfenbenskysten Jamaica Malaysia Pakistan Sør-Korea Trinidad Tobago Zambia
	Hvis eiendommen / det faste driftsstedet ligger i et av de land som er nevnt nedenfor, skal formuen ikke beskattes i Norge. Det vil ikke bli fullt fradrag for gjeld.
	Mexico

## Vedlegg 2

# SKATTEAVTALER

Ajour per 1. januar 2007

Oversikt over metode ved unngåelse av dobbeltbeskatning for inntektskategoriene lønn (uselvstendige personlige tjenester) og inntekt fra forretningsvirksomhet ved ligningen for 2006.

For spesielle yrkesgrupper kan avtalene inneholde andre regler for unngåelse av dobbeltbeskatning.

Oversikten dekker ikke inntekt fra virksomhet på utenlandsk kontinentalsokkel.

### Kodeforklaring:

#### Status:

- Kode 1: Avtaler i kraft.  
Kode 2: Avtaler undertegnet, men enda ikke ratifisert/satt i kraft

#### Metode:

- Kode K: Kreditmetoden (godtgjørelsesmetode).  
Kode F: Fordelingsmetoden (unntaksmetode).  
Kode FP: Fordelingsmetoden med progresjonsforbehold  
Kode A: Alternativ fordeling

Ved kreditmetoden unngås dobbeltbeskatning ved at bostedsstaten gir fradrag i utlignet skatt for skatt betalt på samme inntekt eller formue i den annen stat. Kreditfradraget kan ikke overstige den del av norsk skatt som faller på den inntekt eller formue som er skattlagt i utlandet.

Ved fordelingsmetoden unngås dobbeltbeskatning ved at bostedsstaten unnlater å ta med i sitt beregningsgrunnlag den inntekt som etter avtalen kan beskattes i den andre staten.

Ved fordelingsmetoden med progresjonsforbehold skal den utenlandske inntekten medregnes i beskatningsgrunnlaget, og det skal gis et fradrag i den beregnede skatten etter reglene om nedsettelse av skatt ved alternativ fordeling.

Ved alternativ fordeling skal den utenlandske inntekten medregnes i beskatningsgrunnlaget, og det skal gis en nedsettelse av den beregnede skatten som tilsvarende den del av den samlede norske skatten som faller på den utenlandske del av inntekten.

Land	Status	Hovedmetode	Lønn	Forr.
Albania	1	K	K	K
Argentina	1	K	K	K
Aserbajdsjan	1	K	K	K
Australia	1	K	K	K
Bangladesh <sup>4)</sup>	1	K	K	K
Barbados	1	F	FP	F
Belgia	1	F	FP	F
Benin <sup>6)</sup>	1	F	FP	F
Brasil	1	F	FP	F
Bulgaria	1	F	FP	F
Canada	1	K	K	K
Chile	1	K	K	K
Danmark: Nordiske land				
Egypt	1	F	FP	F
Elfenbenskysten	1	F	FP	F

Land	Status	Hovedmetode	Lønn	Forr.
Estland	1	K	K	K
Filippinene	1	F	FP	F
Finland: Nordiske land				
Frankrike	1	K	K	K
Færøyene: Nordiske land				
Gambia	1	K	K	K
Grønland <sup>9)</sup>	1	K	K	K
Hellas	1	K	K	K
India	1	K	K	K
Indonesia	1	F	FP	F
Irland	1	K	K	K
Island: Nordiske land				
Israel	1	F	FP	F
Italia	1	F	FP	F
Jamaica	1	F	FP	F
Japan	1	K	K	K
Jugoslavia <sup>1)</sup>	1			
Kasakhstan <sup>13)</sup>	1			
Kenya	1	F	FP	F
Kina <sup>8)</sup>	1	F	FP	F
Kroatia <sup>1)</sup>	1	F	FP	K
Kypros <sup>7)</sup>	1	K	K	K
Latvia	1	K	K	K
Litauen	1	K	K	K
Luxembourg	1	K	K	K
Malawi <sup>7)</sup>	1	K	K	K
Malaysia	1	F	F <sup>11)</sup>	F
Malta	1	F	FP	F
Marokko	1	F	FP	F
Mexico	1	K	K	K
Nederland	1	K	K	K
Ned. Antiller	1	F <sup>2)</sup>	FP	F
Nepal	1	K	K	K
New Zealand	1	K	K	K
Nordiske land	1	K	A <sup>3)</sup>	K
Pakistan	1	F	FP	F
Polen	1	K	K	K
Portugal	1	F	FP	F
Romania	1	K	K	K
Russland	1	K	K	K
Senegal	1	K	K	K
Serbia og Montenegro <sup>1)</sup>	1	f	FP	K
Sierra Leone <sup>7)</sup>	1	K	K	K
Singapore	1	K	K	K
Slovakia <sup>5)</sup>	1	K	K	K
Slovenia <sup>1)</sup>	1	F	FP	K
Spania	1	K	K	K
Sri Lanka	1	F	FP	F
Storbritannia	1	K	K	K
Sveits <sup>10)</sup>	1	K	K	K
Sverige: Nordiske land				
Sør-Afrika	1	K	K	K
Sør-Korea	1	F	FP	F
Tanzania	1	K	K	K
Thailand	1	K	K	K
Trinidad og Tobago	1	F	FP	F
Tsjekkia <sup>12)</sup>	1	K	K	K

Land	Status	Hovedmetode	Lønn	Forr.
Tunisia	1	F	FP	F
Tyrkia	1	F	FP	F
Tyskland	1	F	FP	F
Uganda	1	K	K	K
Ukraina	1	K	K	K
Ungarn	1	K	K	K
USA	1	F	K	F
Venezuela	1	K	K	K
Vietnam	1	K	K	K
Zambia	1	F	FP	F
Zimbabwe	1	F	FP	F
Østerrike	1	K	K	K

- 1) Skatteavtalen med Jugoslavia er midlertidig suspendert. Iht noteveksling skal den inntil videre anvendes overfor Kroatia, Serbia og Montenegro samt Slovenia. Avtalens bestemmelser får imidlertid ikke anvendelse på norsk personell i Kroatia som mottar lønn fra en offentlig etat i Norge.
- 2) Fordelsbegrensingsregel i artikkel 28 i avtalen med Ned. Antiller.
- 3) Kredit ved interessefellesskap mellom arbeidsgivere, jf artikkel 25 pkt 7 i den nordiske avtalen.
- 4) Skatteavtalen med Bangladesh trådte i kraft 22. desember 2005 og fikk virkning fra og med 1. januar 2006.
- 5) Skatteavtalen med Tsjekkoslovakia av 27. juni 1979 skal inntil videre anvendes overfor Slovakia.
- 6) I avtalen med Benin er det blitt utvekslet noter om overgang til kreditmetoden, men det er uklart når endringen trer i kraft.
- 7) Her gjelder den gamle avtalen med Storbritannia av 2. mai 1951.
- 8) Avtalen med Kina omfatter ikke Hong Kong.
- 9) Skatteavtalen med Grønland trådte i kraft 21. desember 2005 og fikk virkning fra og med 1. januar 2006.
- 10) Tilleggsprotokollen til skatteavtalen med Sveits trådte i kraft 20. desember 2005 og fikk virkning fra og med 1. januar 2006.
- 11) Fordelingsmetoden skal bare anvendes på lønnsinntekt som er beskattet i Malaysia.
- 12) Skatteavtalen med Tsjekkia trådte i kraft 9. september 2005 og fikk virkning fra 1. januar 2006. Skatteavtalen med Kasakhstan trådte i kraft 24. januar 2006 og får virkning for kildeskatter på utbytte, renter og royalty for beløp betalt eller godskrevet på eller etter 1. mars. 2006. For andre skatter får avtalen virkning i Norge fra og med 1. januar 2007.