



Meldingen om likningen for inntektsåret 2008

Meldingen inneholder en oversikt over de viktigste skattemessige endringer og nyheter for inntektsåret 2008. Emneinndelingen følger i all vesentlighet samme systematikk som Lignings-ABC.

- 1 Aksjer og andeler - fritaksmetoden**
 - 1.1 Sjablonmessig inntektsføring
 - 1.2 Vilkår for å komme inn under fritaksmetoden for EØS selskap
 - 1.3 Fritaksmetoden – europeisk selskap og europeisk samvirkeforetak
- 2 Aksjer og andeler – inngangsverdi ved gaveverv**
- 3 Aksjer – formue**
 - 3.1 Verdsettelsesregler
 - 3.2 Overgangsregel om verdsettelse av næringseiendom
- 4 Aksjer – utbytte**
 - 4.1 Skatteposisjonen innbetalt kapital
- 5 Aksjeselskap mv. – endring av RISK**
- 6 Aksjeselskap mv. – konsernbidrag**
 - 6.1 Lovendring - samvirkeforetak
 - 6.2 Presisering vedrørende petroleumsskatteloven
 - 6.3 Ettergivelse av konsernbidrag
- 7 Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer**
 - 7.1 Endrede forutsetninger
 - 7.2 Regnskapsføring av omorganiseringen
- 8 Arbeidsgiveravgift – beløpsgrenser for fritak**
 - 8.1 Arbeid i privat hjem og fritidsbolig
 - 8.2 Arbeid for veldedig eller allmenntilgitt institusjon eller organisasjon
- 9 Bolig - fri bolig i utlandet**
- 10 Bolig - skatteplikt ved utleie av mer enn halvparten av egen bolig**
- 11 Bosted – skattemessig bosted**
 - 11.1 Selvstendig/uselvstendig bolig – begrepet "boareal"
- 12 Deltakerlignet selskap - beskatning ved utdeling**
 - 12.1 Avkorting av tillegg og skjermingsfradrag ved utenlandsforhold
- 13 Driftsmiddel – avskrivning utenom saldoreglene**
- 14 Driftsmiddel – forretningsverdi (goodwill)**
 - 14.1 Høyesterett dom av 9. oktober 2008 (Alvdal Bygg AS)
- 15 Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel som ikke er forretningsverdi**
 - 15.1 Høyesterett dom av 7. mars 2008 (Hafslund Nett AS) – spørsmål om vederlag reflekterte forretningsverdi eller immaterielt identifiserbart driftsmiddel
- 16 Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde**
- 17 Endringssak – endring uten klage**

- 18 Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt**
- 19 Festetomter til bolig- og fritidshus**
 - 19.1 Innledning
 - 19.2 Festere
 - 19.3 Bortfestere
- 20 Finnmark og Nord-Troms - særskilt inntektsfradrag for skiferdere**
- 21 Fisjon**
- 22 Fiskerfradrag**
- 23 Formuesskatt**
 - 23.1 Ligningsverdi for fast eiendom
 - 23.2 Innslagspunktet for formuesskatt
- 24 Forsknings- og utviklingskostnader, fradrag direkte i skatt og trygdeavgift**
 - 24.1 Ny godkjenning etter omorganisering
 - 24.2 Maksimalt grunnlag etter fusjon, fisjon mv.
 - 24.3 Lagmannsrettsdom om beregningsgrunnlaget
- 25 Fusjon**
 - 25.1 Borettslag
 - 25.2 Samvirkeforetak
 - 25.3 Fusjon uten vederlag
- 26 Jordbruk - allment**
 - 26.1 Leieverdier på kårboliger
- 27 Jordbruk – jordbruksfradrag**
- 28 Kontingenter**
 - 28.1 Beløpsgrense
 - 28.2 Fradragsrett for kontingent til utenlandsk arbeidstakerorganisasjon
- 29 Kostnader – juridisk bistand/prosessomkostninger**
 - 29.1 Imøtegåelse av påstander om regelbrudd etc.
- 30 Krafftforetak**
 - 30.1 Formuesverdsettelse av kraftanlegg som ikke er satt i drift (skatteloven § 18-5)
- 31 Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet**
 - 31.1 Nye satser for fradrag for kost/kostgodtgjørelse ved tjenestereiser med overnatting innenlands
 - 31.2 Nattillegg utover dokumenterte losjiutgifter
- 32 Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting**
 - 32.1 Nye satser for kostgodtgjørelse for reiser uten overnatting
 - 32.2 Fradragsrett for kost på besøksreiser for arbeidstaker som har fri kost på arbeidsstedet
 - 32.3 Ny særavtale om kostgodtgjørelse ved rutinemessige tjenesteoppdrag uten overnatting – i kraft 1. mai 2008.
- 33 Oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner**
 - 33.1 Oppgaveplikt
 - 33.2 Dokumentasjonsplikt
- 34 Pensjon**
 - 34.1 Ny individuell pensjonsordning (IPS)
 - 34.2 Innskudds- og foretakspensjon
- 35 Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år**
- 36 Representasjon**
 - 36.1 Fordelsbeskatning – Ytelser av mindre økonomisk verdi
- 37 Samvirkeforetak - ny lov om samvirkeforetak**
- 38 Skattebegrensning**
 - 38.1 Deltakere i DLS
 - 38.2 Aksjeinntekter
 - 38.3 Nedre grense for formuesskatt etter 80 prosent regelen
- 39 Skattefradrag for underskudd for inntektsårene 2008 og 2009**
 - 39.1 Innledning
 - 39.2 Skattytere som omfattes av ordningen

- 39.3 Hvilke underskudd som kan tilbakeføres og hvilke inntekter det kan tilbakeføres mot
- 39.4 Beløpsgrense
- 39.5 Tidsbegrensning
- 39.6 Gjennomføring av tilbakeføringsordningen
- 39.7 Særlig om tilbakeføringen i fusjons- og fisjonstilfeller
 - 39.7.1 Fusjon i underskuddsåret eller året før underskuddsåret
 - 39.7.2 Fisjon i underskuddsåret
 - 39.7.3 Fisjon i tilbakeføringsperioden
- 39.8 Forholdet til andre bestemmelser
 - 39.8.1 Tilbakeføring av underskudd etter skatteloven § 14-7
 - 39.8.2 Fremføring av underskudd etter skatteloven § 14-6
 - 39.8.3 Korreksjonsinntekt etter skatteloven § 10-5
 - 39.8.4 Kreditfradrag etter skatteloven §§ 16-20 flg.
 - 39.8.5 Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag) etter skatteloven § 16-40
- 39.9 Særskatteregimer
- 39.10 Endring av ligning
- 39.11 Regnskapsføring og behandling i ligningsskjemaene
 - 39.11.1 Regnskapsføring
 - 39.11.2 Behandling i ligningsskjemaer

40 Skattefrie institusjoner mv.

- 40.1 Fritak for formuesskatt for forskningsstiftelser
- 40.2 Oppheving av skattefritak for gjensidige brann- og husdyrforsikringsselskap
- 40.3 Begrensning av skatteplikt for aksjeselskap som forestår idrettsarrangement

41 Skattelempning

- 41.1 Ny skattebetalingslov – endring i reglene om lempning

42 Skogbruk

43 Tap

44 Tilleggsskatt – uriktige/ufullstendige opplysninger

- 44.1 Beviskrav
- 44.2 Renter
- 44.3 Frivillig retting

45 Tilsidesettelse

- 45.1 Særlig om lønn/arbeidsgodtgjørelse fra selskap, eventuelt omklassifisering av overføringer fra selskap til aksjonær/deltaker
- 45.2 Tilordning av fordring i konsern
- 45.3 Interessefellesskap – sktl § 13-1
 - 45.3.1 OECDs retningslinjer for internprising – redusert skattegrunnlag
 - 45.3.2 Årsakssammenheng

46 Utland

- 46.1 Nye skatteavtaler mv.
- 46.2 Tilbakeføring av kreditfradrag
- 46.3 Beskatning av arbeidstakere som oppholder seg på Jan Mayen og i de norske biland i Antarktis
- 46.4 Bosted etter skatteavtalen
- 46.5 Beskatning av flygende personell i SAS
- 46.6 Utenlandske næringsdrivende – skatteplikt etter skatteloven og skatteavtale
- 46.7 Gjelds- og gjeldsrentefordeling når skattyter har fast eiendom eller driver virksomhet gjennom et fast driftssted i utlandet
- 46.8 Metoder for unngåelse av dobbeltbeskatning
- 46.9 Utflytting av selskap fra Norge
- 46.10 Uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde

47 Velferdstiltak i arbeidsforhold

- 47.1 Kortere hotellopphold
- 47.2 Kombinerte turer - velferdstiltak/tjenestereise
- 47.3 Familiemedlemmers deltakelse på velferdstiltak

Vedlegg 1: Gjelds- og gjeldsrentefordeling

Vedlegg 2: Skatteavtaler

1 Aksjer og andeler - fritaksmetoden

1.1 Sjablonmessig inntektsføring

Ved lov av 12. desember 2008 nr. 99 ble skatteloven § 2-38 om skattefritak for visse selskaper mv. for inntekt på aksjer og andre eiendeler endret ved tilføyelse av et nytt sjette ledd. Lovendringene trådte i kraft fra og med 7. oktober 2008.

Forarbeider til bestemmelsen er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 6 og Innst. O. nr. 1 (2008-2009) kap. 6.

Endringen medfører en innstramning av fritaksmetoden ved at subjekter som omfattes av fritaksmetoden skal inntektsføre 3 % av netto inntekter som faller inn under fritaksmetoden og som innvinnes fra og med 7. oktober 2008. Dette innebærer at aksjeutbytte og aksjegevinster, redusert med ev. aksjetap, vil inngå i grunnlaget for den sjablonmessige inntektsføringen. Det samme gjelder netto gevinster ved realisasjon av andeler i deltakerlignede selskaper.

Utdeling fra deltakerlignede selskaper til andre selskaper er ikke skattepliktig. Bare personlige deltakere er skattepliktige for utdeling etter skatteloven § 10-42. Da utdeling til selskaper ikke er fritatt etter fritaksmetoden, men som følge av at skatteloven § 10-42 bare omfatter personlige deltakere, er det ikke grunnlag for sjablonmessig inntektsføring av utdeling fra deltakerlignet selskap.

Det vises til Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Aksjeselskap mv. – allment" s 63 pkt. 8.2.2. For deltakerlignede selskaper er det en kort omtale under emnet "Deltakerlignet selskap – deltakerligning etter nettometoden" s. 274 pkt. 4.1.3 og s. 275 pkt. 4.2.3.

1.2 Vilkår for å komme inn under fritaksmetoden for EØS selskap

Ved lov av 14. desember 2007 nr. 107 ble det vedtatt endringer knyttet til fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav a og skatteloven § 2-38 femte ledd.

Endringene trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 14 og Innst. O. nr. 1 (2007-2008) kap. 14.

De nye reglene innebærer krav om at utenlandske selskap som mottar utbytte må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet innenfor EØS for å komme inn under fritaksmetoden.

Kravet til reell etablering og reell økonomisk aktivitet gjelder også eierandeler i deltakerlignede selskaper, se skatteloven § 10-41 annet ledd, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd.

Se nærmere i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)" s. 1183 pkt. 17.2.4 og s. 1169 pkt. 8.3.1.

1.3 Fritaksmetoden – europeisk selskap og europeisk samvirkeforetak

Skatteloven § 2-38 første ledd ble endret ved lov av 27. juni 2008 nr. 60. Lovendringen trådte i kraft straks.

Forarbeider er Ot.prp. nr. 59 (2007-2008) pkt. 10.1 og Innst. O. nr. 70 (2007-2008) pkt. 10.1.1.

Bestemmelsen har fått ny bokstav i og j, der det presiseres at europeisk selskap og europeisk samvirkeforetak skal omfattes av fritaksmetoden.

2 Aksjer og andeler – inngangsverdi ved gaveervert

Ved stortingsvedtak av 14. oktober 2008 nr. 1388 om endring av Stortingets vedtak av 28. november 2007 nr. 1384 ble § 6 endret. Endringen trådte i kraft straks, og har virkning for gaveoverføringer (men ikke arv) fra 14. oktober 2008.

Forarbeider til stortingsvedtaket er inntatt i St.prp. nr. 3 (2008-2009).

Endringen innebærer at arveavgiftsgrunnlaget for ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper som mottas som gaver fra og med 14. oktober 2008, fastsettes til 60 % av aksjenes/andelenes forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi per 1. januar i det år mottaker får rådigheten. Ved verdsettelsen tas det hensyn til eierstyrte endringer i selskapets kapital, aksjer eller andeler i tidsrommet fra 1. januar og ervervet.

Rabatten gjelder bare for aksjenes eller andelenes andel av selskapets skattemessige formuesverdi på inntil kr 10 millioner. Overskytende verdi inngår i arveavgiftsgrunnlaget med 100 %. Rabatt-taket på kr 10 millioner omfatter det samlede beløpet som noen mottar av slike aksjer/andeler, uavhengig av om det er én eller flere givere.

Endringen har betydning for ikke-børsnoterte aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper, der inngangsverdien følger reglene for kontinuitet etter skatteloven § 10-33 og § 10-46, men der arveavgiftsgrunnlaget gir lavere verdi slik at skatteloven § 9-7 skal følges. Lovendringen får også betydning for ervert med diskontinuitet, der arveavgiftsgrunnlaget er lavere.

Med virkning fra 1. januar 2009 er arveavgiftsloven § 11A endret, slik at regelen også omfatter ervert ved arv, i tillegg til gaveervert.

Se Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave" s. 3 flg. pkt. 3 og 4 og under emnet "Aksjer – realisasjon" s. 25 pkt. 6.9.

3 Aksjer – formue

3.1 Verdsettelsesregler

Ved lov av 14. desember 2007 nr. 107 ble det vedtatt endringer i formuesverdsettelsen av aksjer, grunnfondsbevis mv., jf. skatteloven § 4-12 og § 4-13. Endringene trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 9 og Innst. O. nr. 1 (2007-2008) kap. 9.

Endringen innebærer at alle aksjer, grunnfondsbevis og andeler i aksjefond verdsettes til 100 % (mot tidligere 85 %) av verdsettelsesgrunnlaget.

Se Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Aksjer - formue" s. 9 flg., der endringene er innarbeidet.

3.2 Overgangsregel om verdsettelse av næringseiendom

Ved lov av 12. desember 2008 nr. 99 ble det vedtatt en overgangsregel om verdsettelse av næringseiendom. Overgangsregelen er tatt inn i skatteloven § 4-10 nytt tredje ledd. Etter overgangsregelen skal nye regler for 2009 om verdsettelse av næringseiendom ved formuesligningen anvendes ved fastsettelsen av formuesverdi per 1. januar 2009 (selskapets selvangivelse for 2008) for ikke børsnoterte aksjer i norske aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper.

Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 3 og Innst. O. nr. 1 (2008-2009) kap. 3.

Endringen innebærer i korthet at utleide næringseiendommer formuesverdsettes til 40 % av kapitalisert utleieverdi. Ikke utleide næringseiendom oppjusteres 60 % på toppen av den generelle oppjusteringen på 10

% fra 2007 til 2008 (dvs. 76 % opp fra 2007). For både utleid og ikke-utleid næringseiendom gjelder et tak, slik at formuesverdien likevel ikke kan overstige 60 % av markedsverdien.

Se nærmere i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Aksjer - formue" pkt. 3.6 og pkt. 4 og under emnet "Formue" pkt. 7, der endringene er innarbeidet. Fremstillingen her er basert på Ot.prp. nr. 1 (2007-2008), hvor det er skissert hvordan verdsettelsen skal gjennomføres. Det vil bli imidlertid bli gitt nærmere forskrifter om verdsettelse. Finansdepartementet har den 12. februar 2009 sendt ut et høringsnotat om forskriftsbestemmelser til ny metode for formuesverdsettelse av utleid næringseiendom.

4 Aksjer – utbytte

4.1 Skatteposisjonen innbetalt kapital

Finansdepartementet har i et brev av 28. februar 2008, inntatt i Utv. 2008/701, uttalt seg om størrelsen på skatteposisjonen innbetalt aksjekapital og overkurs når kapitalinnskudd i forbindelse med stiftelse eller kapitalutvidelse skjer ved overføring av aksjer fra/til selskap i samme konsern og overføringen gjøres til regnskapsmessig kontinuitet. Finansdepartementet uttaler at skatteposisjonen innbetalt kapital og overkurs, i slike tilfeller, er begrenset til verdien innskuddet settes til i balansen, dvs. det selskapsrettslige innskuddsbeløpet, selv om den virkelige verdien av innskuddet er høyere.

Uttalelsen er innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09 s. 47 pkt. 8.4.1.

5 Aksjeselskap mv. – endring av RISK

Ved lov av 9. mai 2008 nr. 25 ble det vedtatt en endring i overgangsregelen om fastsettelse av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi tredje ledd, jf. lov av 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen under XIX Overgangsregler. Endringen trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 31 (2007-2008) kap. 3 og Innst. O. nr. 46 (2007-2008) kap. 3.

Endringen i overgangsregelen innebærer at aksjonærer i morselskap i RISK-konsern kan kreve at konsern-RISK for 2003 ikke skal inngå i skjermingsgrunnlag og inngangsverdi på aksjene i morselskapet. I praksis innebærer dette at aksjonærene kan kreve inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget på aksjene i morselskapet forhøyet dersom konsern-RISK for 2003 var negativ.

Krav om endring av inngangsverdi og skjermingsgrunnlag måtte fremsettes innen utløpet av 2008.

Se Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Aksjeselskap mv. – endring av RISK" s. 67 pkt. 3.

6 Aksjeselskap mv. – konsernbidrag

6.1 Lovendring - samvirkeforetak

Ved lov av 29. juni 2007 nr. 81 ble skatteloven § 10-2 første ledd endret ved tilføyelse av nytt tredje punktum. Endringen trådte i kraft 1. januar 2008.

Forarbeider til lovendringen er tatt inn i Ot.prp. nr. 21 (2006-2007) kap. 12.3 og Innst. O. nr. 59 (2006-2007) kap. 1.12 og 4.

Etter samvirkeloven § 32, jf § 4 kan et samvirkeforetak yte konsernbidrag til et annet konsernforetak eller til et foretak som inngår i samme føderative samvirke. Endringen av skatteloven § 10-2 første ledd innebærer at vilkåret om 90 % eierandel for morselskap ikke gjelder for konsernbidrag mellom samvirkeforetak.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Aksjeselskap mv. – konsernbidrag" s. 69 pkt. 2.1.4 og emnet "Samvirkeforetak" s. 916 pkt. 9.2.

6.2 Presisering vedrørende petroleumsskatteloven

Finansdepartementet har i brev datert 17. november 2005 (ikke inntatt i Utv. men publisert på departementets hjemmeside) kommet med en presiserende uttalelse vedrørende fradrag for konsernbidrag i inntekt som skattlegges etter reglene i petroleumsskatteloven. I brevet er det bl.a. uttalt følgende: Skatteloven § 10-2 (2) "forstås slik at den gjelder inntekt som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven. Det er antatt at det kan kreves konsernbidrag i inntekt hvor skatteplikten utledes av petroleumsskatteloven, men som ikke er særskattepliktig. Dette vil for eksempel gjelde inntekt opptjent av norske serviceleverandører mv. som utfører arbeid på norsk sokkel. Et særskattepliktig selskap som i tillegg driver landvirksomhet vil også kunne kreve fradrag for konsernbidrag i inntekt fra virksomheten på land."

Presiseringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Aksjeselskap mv. – konsernbidrag" s. 70 pkt. 2.3.2

6.3 Ettergivelse av konsernbidrag

Det er innarbeidet en endring i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Aksjeselskap mv. – konsernbidrag" s. 71 pkt. 2.6 "Ettergivelse av konsernbidrag".

Endringen består i at det ikke skal skje noen tilbakeføring av konsernbidrag dersom ettergivelsen skyldes manglende betalingsevne hos yteren. Endringen har sammenheng med Oslo tingretts dom av 27. november 2008, som det er vist til i Lignings-ABC.

7 Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer

7.1 Endrede forutsetninger

Med bakgrunn i Borgarting lagmannsretts dom inntatt i Utv. 2008/603 (Christiania Forsikring AS) er det i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Aksjeselskap mv. - konserninterne overføringer" s. 74 tatt inn et nytt punkt 2.9. Hvor ligningsmyndighetene endrer prisfastsettelsen ved anvendelse av skatteloven § 13-1, åpnes det for at skattyter kan påberope seg reglene om konserninterne overføringer for å unngå eller redusere en ev. beskatning som ellers vil være konsekvensen av den endrede prisfastsettelsen. Lagmannsretten la til grunn at vurderingstemaet her måtte være det samme som ved krav om å få avgi konsernbidrag når inntekten var endret under ligningsbehandlingen. Bl.a. stilles det krav om at skattyter ikke har handlet illojalt.

7.2 Regnskapsføring av omorganiseringen

Norsk RegnskapsStiftelses høringsutkast om omorganiseringer (NRS HU Omorganiseringer) ble i 2008 trukket tilbake. Konsekvensen av dette er at det ikke foreligger noen autoritativ veiledning for når omorganiseringer skal regnskapsføres som kontinuitet eller til virkelig verdi.

I Lignings-ABC 2008/09 under "Aksjeselskap mv. - konserninterne overføringer" s. 73 pkt. 2.7.2 er dette omtalt.

8 Arbeidsgiveravgift – beløpsgrenser for fritak

8.1 Arbeid i privat hjem og fritidsbolig

Ved lov av 27. juni 2008 nr. 59 ble folketrygdloven § 23-2 syvende ledd annet punktum endret. Endringen trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 59 (2007-2008) pkt. 2 og Innst. O. nr. 70 (2007-2008) pkt. 2.

Endringen innebærer at beløpsgrensen for fritak for arbeidsgiveravgift for lønnsarbeid i hjem og fritidsbolig økes fra kr 50 000 til kr 60 000.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag" s. 101 pkt. 3.12.

8.2 Arbeid for veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon

Ved lov av 14. desember 2007 nr. 106 ble folketrygdloven § 23-2 åttende ledd annet punktum endret. Endringen trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 2.2 og Innst. O. nr. 1 (2007-2008) pkt. 2.2.

Endringen innebærer at beløpsgrensene for fritak for arbeidsgiveravgift for arbeid for veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon økes. Beløpsgrensen for totale lønnsutgifter økes fra kr 300 000 til kr 450 000, og beløpsgrensen for lønnsutbetaling per ansatt økes fra kr 30 000 til kr 45 000.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag" s. 103 pkt. 3.13.

9 Bolig - fri bolig i utlandet

Ved lov av 14. desember 2007 nr. 107 ble det tilføyet et nytt syvende ledd i skatteloven § 5-12. Bestemmelsen gir hjemmel for Finansdepartementet til å gi forskrift om verdsettelse av fordel ved fri eller rimelig bolig på tjenestested i utlandet og utfyllende regler om avgrensningen av skatteplikten. Regelen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2008, men likevel slik at det frem til utgangen av 2010 bare skal fastsettes fordel for skattytere som sendes ut til eller tildeles nytt tjenestested i utlandet etter 31. desember 2007.

Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 4 og Innst. O. nr. 1 (2007-2008) kap. 4.

Nærmere regler ble gitt av Finansdepartementet den 16. april 2008 ved tilføyelse av ny § 5-12 D i FSFIN.

Bakgrunnen for de nye reglene er høyesterettsdommen i Utv. 2007/523 (Rt. 2007/302) - KOGAS. Høyesterett kom til at den praksis som var fulgt om at offentlige ansatte ikke skulle skattlegges for fri bolig i utlandet, også måtte gjelde for privat ansatte. Lovendringen medfører at offentlig ansatte og privatansatte med fri bolig i utlandet blir likestilt.

Hvis arbeidstakeren har utgifter til en bolig som anses som fast bolig i Norge under arbeidsoppholdet i utlandet, skal fri bolig på tjenestestedet ikke beskattes. Det har i denne sammenheng ingen betydning om husstanden flytter sammen med arbeidstaker til boligen i utlandet. Unntaket fra skatteplikten skyldes at den ansatte ville hatt fradragsrett for utgifter til tjenestebolig i utlandet dersom slik bolig ikke hadde blitt stilt til disposisjon av arbeidsgiver, jf. skatteloven § 6-1 første ledd og § 6-13. Se nærmere om vilkår for unntaket i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Bolig – fri bolig (bruker og eier)" s. 202 pkt 2.8. For 2008 gjelder dette unntaket uavhengig av reisehyppighet.

10 Bolig - skatteplikt ved utleie av mer enn halvparten av egen bolig

Ved lov av 14. desember 2007 nr. 107 ble skatteloven § 7-2 første ledd bokstav c endret. Samtidig ble det tilføyet et nytt siste punktum i § 7-10. Endringene trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeider til endringen er Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 5 og Innst. O. nr. 1 (2007-2008) kap. 5.

Til og med inntektsåret 2007 forelå det ikke skatteplikt hvis mer enn halvparten av egen boligeiendom ble leiet ut mindre enn halve inntektsåret. Denne bestemmelsen er nå endret. Fra og med inntektsåret 2008 er utgangspunktet at det foreligger skatteplikt ved utleie av mer enn halvparten av egen bolig, regnet etter utleieverdien, jf. skatteloven § 7-2 første ledd bokstav c. Bakgrunnen for endringen er at en ønsker å likestille utleie av boliger med utleie av andre kapitalobjekter. Det er unntak fra skatteplikten dersom brutto leieinntekter ved utleie av mer enn halvparten av boligen pr. år er kr 20 000 eller lavere. Leieinntekter som skriver seg fra en periode av året hvor mindre enn halvparten av boligen leies ut, skal ikke regnes med når en skal vurdere om grensen er overskredet. Hvis 20.000 kroner grensen overskrides, er imidlertid alle

leieinntektene skattepliktige fra første krone. Dette gjelder også leieinntekter som skriver seg fra den periode av året hvor boligen bare er utleid i mindre omfang.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Bolig – fritakslignet bolig og fritidseiendom" s. 205 pkt. 2.1.

Ved overgang fra fritaksligning til regnskapsligning begrenses vedlikeholdsfradraget de første fem år, jf. skatteloven § 7-10 første og annet punktum. Fra og med inntektsåret 2008 skal det ved overgang fra fritaksligning til regnskapsligning ikke gis fradrag for vedlikeholdskostnader hvis utleien har vart mindre enn halve inntektsåret, jf. skatteloven § 7-10 siste punktum. Bakgrunnen for endringen er at det kunne være svært gunstig å leie ut egen bolig i en kortere periode og dermed få fradrag for vedlikeholdskostnader.

Vedlikeholdsfradraget er omtalt i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Bolig – regnskapsligning (direkte ligning)" s. 2.3.5 pkt. 3.8.1.

11 Bosted – skattemessig bosted

11.1 Selvstendig/uselvstendig bolig – begrepet "boareal"

FSFIN § 3-1 A gir regler om skattemessig bosted for pendlere. Tidligere ble begrepet "boareal" benyttet som mål for størrelsen på en bolig. Størrelsen har særlig betydning ved skillet mellom selvstendig og uselvstendig bolig, jf. § 3-1-4, men kommer også inn ved vurderingen av hvor enslige pendlere anses å ha sitt skattemessige bosted, jf. bestemmelsen i § 3-1-3.

Begrepet boareal er nå erstattet med begrepet "areal av primærdel" i FSFIN §§ 3-1-3 og 3-1-4.

Bakgrunnen for endringen er at boareal for alle praktiske formål nå er erstattet med begrepet primærrom (P-rom). Det vises i denne sammenheng til NS 3940:2007 (3. utgave) om "Areal og volumberegning av bygninger", samt "Takstbransjens retningslinjer ved arealmåling av boliger – 2008".

Endringen, samt en nærmere beskrivelse av metoder for oppmåling etc., er tatt inn i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Bosted – skattemessig bosted" s. 251 pkt. 6.4. Bortsett fra endring av begrepsbruk, medfører ikke det ovennevnte noen endring av gjeldende rett.

12 Deltakerlignet selskap - beskatning ved utdeling

12.1 Avkorting av tillegg og skjermingsfradrag ved utenlandsforhold

Ved lov av 9. mai 2008 nr. 23 ble skatteloven § 10-47 endret. Det ble vedtatt nye bestemmelser som regulerer i hvilke tilfeller og på hvilke vilkår en personlig deltaker skal ha rett til avkorting i skatteplikten etter skatteloven § 10-42 for utdeling fra selskapet. De nye bestemmelsene regelfester også de prinsippene som skal legges til grunn for å beregne skattepliktig del av utdelingen og for å fastsette skjermingsfradraget, jf. skatteloven § 10-42 tredje og femte ledd.

Endringen trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeider til lovendringene er tatt inn i Ot.prp. nr. 31 (2007-2008) kap. 2 og Innst. O. nr. 46 (2007- 2008) kap. 2.

Skjermingsmetoden innebærer at utdeling fra et deltakerlignet selskap til personlig deltaker er skattepliktig som alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42. Dersom selskapet har hatt virksomhet i land som Norge etter skatteavtale eller internretten er avskåret fra å beskatte, kan personlig deltaker kreve forholdsmessig begrensning i skatteplikten for utdeling. Dersom slik begrensning er gjennomført skal også skjermingsfradraget begrenses forholdsmessig.

For deltakere som er skattemessig bosatt i Norge gjelder dette når Norge etter skatteavtalen med et annet land er avskåret fra å beskatte virksomhetsinntekt ved fast driftssted i det annet land for inntektsåret eller

noen av de fire forutgående år. Dette kan også gjelde for personer som er bosatt i utlandet og som er deltaker i et selskap som driver virksomhet både i Norge og i andre land, og skatteavtale eller skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b begrenser beskatningsretten i inntektsåret eller noen av de fire forutgående år. Også i tilfeller hvor de nevnte vilkår ikke er oppfylt kan det kreves forholdsmessig begrensning, dersom det kan godtgjøres at utdelingen åpenbart stammer fra virksomhet som ikke har vært skattepliktig til Norge.

Skattyter må fremsette krav om begrensning i skatteplikten for utdeling før utløpet av selvangivelsesfristen. Hvis kravet ikke kan godtgjøres da, må kravet fremsettes senest seks måneder etter at kravet kan godtgjøres. Kravet kan ikke under noen omstendighet fremsettes senere enn tre år etter inntektsåret. Skattyter som fremsetter krav om begrensning i skatteplikten skal fremlegge dokumentasjon og fremme forslag til beregning av skattepliktig beløp.

Det er gitt nærmere regler om beregningsmåten for avkorting av tillegg og reduksjon av skjermingsfradrag i FSFIN §§ 10-47-1 til 10-47-3.

De nye reglene er nærmere omtalt i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment) s. 1167 pkt. 7.5 og emnet "Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet" s. 1192 pkt. 5.3.

13 Driftsmiddel – avskrivning utenom saldoreglene

Høyesterett avsa 7. mars 2008 en dom (Hafslund Nett AS), inntatt i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343), som gjaldt klassifisering av kjøpesum ved kjøp av overføringsanlegg for elektrisk energi. Den del av vederlaget som ble ansett å knytte seg til konsesjonene ble omklassifisert fra goodwill til vederlag for identifiserbart immaterielt driftsmiddel. Denne del av dommen er referert i pkt. 15 nedenfor. Subsidiært anførte Hafslund at avskrivningene fra ervervet og frem til konsesjonene utløp i 2026, ikke reflekterte verdireduksjon på konsesjonene. Høyesterett la til grunn at begrepet "åpenbart" i skatteloven § 6-10 tredje ledd måtte forstås slik at skattyter måtte godtgjøre et markert avvik i verdifall, sett i forhold til en lineær avskrivning over driftsmidlets levetid. Noe slikt var ikke påvist.

Dommen er omtalt i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Driftsmiddel – avskrivning utenom saldoreglene" s. 329 pkt 5.2.

14 Driftsmiddel – forretningsverdi (goodwill)

14.1 Høyesterett dom av 9. oktober 2008 (Alvdal Bygg AS)

Dommen, inntatt i Utv. 2008/1537 (Rt. 2008/1307), handler om klassifisering av salgsvederlag ved overdragelse (ordinært salg) av personlig virksomhet til uavhengig aksjeselskap, der selger skulle ta ansettelse hos kjøper. Et malerfirma organisert som enkeltpersonforetak ble solgt til Alvdal Bygg AS. Kjøpesummen utgjorde kr 2 mill, hvorav kr 1,6 mill. ble oppgitt som goodwill. De øvrige kr 400.000 gjaldt betaling for varelager, maskiner og utstyr. Det var ingen ansatte i enkeltpersonforetaket. Eieren av enkeltpersonforetaket ble ansatt i full stilling som avdelingsleder i Alvdal Bygg AS. Ved ligningen ble kr 1,3 mill av det oppgitte goodwillbeløpet ansett som forskudd på lønn for den tidligere eier av enkeltpersonforetaket.

Ligningen ble opprettholdt av Høyesterett. I samsvar med tidligere rettspraksis, bl.a. Alst-dommen, inntatt i Utv. 2001/740 (Rt. 2001/ 640) og Paulsen-dommen inntatt i Utv. 2000/722 (Rt. 2000/ 772), la Høyesterett til grunn at den verdi det har for kjøper at selger tar ansettelse hos ham etter overdragelsen, måtte holdes utenfor ved den skatterettlige bedømmelsen av forretningsverdien. Dette måtte også gjelde i et tilfelle som dette, hvor det ikke var noe interessefelleskap mellom partene og totalvederlaget var markedsmessig bestemt. Også i slike tilfeller kunne partene ha felles interesser i den skatterettslige bedømmelsen. Vederlag foranlediget av selgers senere innsats hos kjøper måtte behandles som arbeidsinntekt. Dette måtte gjelde uavhengig av om det gjaldt forskudd på lønn eller en engangsgodtgjørelse for å ta arbeid hos kjøper (sign on fee).

Dommen er i samsvar med skatteetatens tolkning av regelverket. Skattedirektoratet vil også peke på at partenes avtaleforutsetninger kan være tilstrekkelig grunnlag for å fastslå tilknytning mellom vederlag og arbeid – som grunnlag for å beskatte deler av virksomhetsvederlag som fordel vunnet ved arbeid.

Dommen er nevnt i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Driftsmiddel – forretningsverdi (goodwill)" s. 333 pkt. 1 og pkt. 3.3.

15 Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel som ikke er forretningsverdi

15.1 Høyesterett dom av 7. mars 2008 (Hafslund Nett AS) – spørsmål om vederlag reflekterte forretningsverdi eller immaterielt identifiserbart driftsmiddel

Dommen er inntatt i Utv. 2008/811 (Rt. 2008/343). Saken gjaldt kjøp av overføringsanlegg for levering av elektrisk kraft med tilhørende områdekonsesjon, som ga enerett til levering av strøm. Av det totale vederlaget på kr 1546 mill. hadde selskapet oppført kr 441 mill. som vederlag for forretningsverdi. Ved ligningen ble områdekonsesjonen ansett om et eget identifiserbart immaterielt driftsmiddel, som skulle avskrives som driftsmiddel med tidsbegrenset levetid etter skatteloven § 14-50.

Høyesterett opprettholdt ligningen. Det ble lagt til grunn at konsesjonen var et identifiserbart driftsmiddel. Selv om konsesjonene ikke kan overføres fra selger til kjøper ved salg av overføringsanlegg, innebar reglene og praksis reelt sett at konsesjonene ble overført sammen med det overdratte overføringsanlegget på samme vilkår som før. Hafslund ble heller ikke hørt med at de fremtidige kostnadene knyttet til konsesjonene var usikre og at merverdien dermed måtte anses som forretningsverdi. Hafslund anførte også at selve skjønnsutøvelsen med fordeling av merverdien på identifiserbare immaterielle driftsmidler og forretningsverdi ikke var forsvarlig. Høyesterett hadde imidlertid ingen bemerkninger til den verdsettelse ligningsmyndighetene hadde foretatt.

Subsidiært anførte Hafslund at lineær avskrivning fra ervervet og frem til konsesjonene utløper i 2026 ikke reflekterer verdireduksjonen på konsesjonene. Høyesterett la til grunn at begrepet "åpenbart" i skatteloven § 6-10 tredje ledd måtte forstås slik at skattyter måtte godtgjøre et markert avvik i verdifall, sett i forhold til en lineær avskrivning over driftsmidlets levetid. Noe slikt var ikke påvist.

Dommen er omtalt i Lignings-ABC under emnet "Driftsmiddel – forretningsverdi (goodwill)" s. 333 pkt. 1, emnet "Driftsmiddel – immaterielt (ikke-fysisk) driftsmiddel som ikke er forretningsverdi" s. 338 pkt. 4 og emnet "Driftsmiddel – avskrivning utenom saldoreglene" s. 329 pkt. 5.2.

16 Driftsmiddel – inn i eller ut av norsk beskatningsområde

Ved lov 14. desember 2007 nr. 107 ble skatteloven § 14-60 endret ved tilføyelse av nytt femte og sjette ledd. Endringen trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeidene til lovendringen er tatt inn i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap 19 og Innst. O nr. 1 (2007-2008) kap 19.

Endringen medfører at driftsmidler som tilhører skattytere hjemmehørende i EØS-land ikke lenger skal omfattes av reglene om lineære avskrivninger i skatteloven §§ 14-60 til 14-66. Driftsmidler eiet av skattytere som nevnt, som etter sin art omfattes av skatteloven §§ 14-40 til 14-48 og som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde skal med virkning fra inntektsåret 2008 i stedet avskrives etter saldometoden.

Se Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Driftsmiddel – inn eller ut av norsk beskatningsområde" s. 341 flg., pkt 3.4, 3.5 og pkt. 4, der endringen er nærmere omtalt.

17 Endrings sak – endring uten klage

Ved lov av 17. juni 2005 nr. 67 ble ny skattebetalingslov vedtatt. Den trådte i kraft for skatteområdet 1. januar 2009.

Ikrafttredelsen har medført at lignl. § 9-10 om renter ved økt skatt hvor det er ilagt tilleggsskatt er opphevet. Denne bestemmelsen er avløst av skattebetalingsloven § 11-2 og skattebetalingsforskriften § 11-2. En overgangsregel er tatt inn i skattebetalingsforskriften § 19-2-4 den 6. februar 2009.

Endringene innebærer at det ved vedtak om endring som treffes etter 1. januar 2009 og som medfører økt skatt, skal svares renter etter reglene i skattebetalingsloven § 11-2 og skattebetalingsforskriften § 11-2. Dette gjelder uavhengig av om det blir fastsatt tilleggsskatt. Renten beregnes fra 1. januar året etter ligningsåret og frem til det treffes vedtak om endring eller ny selvangivelse eller melding om retting kom frem til skattekontoret, jf. skattebetalingsloven § 11-2 (2) og (3). Renter etter disse reglene vil likevel først påløpe fra og med 1. januar 2009, jf. skattebetalingsforskriften § 19-2-4. Hvor endringsvedtak treffes i 2009, vil det påløpe renter etter disse reglene hvor endringen gjelder inntektsåret 2007 og tidligere år. Rentesatsen skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året, tillagt ett prosentpoeng, se skattebetalingsloven § 11-6 (2) første punktum.

For tidsperioder før 1. januar 2009, skal det bare beregnes renter hvis det er fastsatt tilleggsskatt, jf. skattebetalingsforskriften § 19-2-4. Renten beregnes for hvert hele kalenderår fra utløpet av året etter inntektsåret til og med 2008.

Renteberegningen skjer maskinelt, og er ikke en del av selve ligningsvedtaket.

Endringene er omtalt i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Endringssak – endring uten klage" s. 381 pkt. 14 og emnet "Tilleggsskatt – uriktige/ufullstendige opplysninger" s. 1082 pkt. 5. Teksten i Lignings-ABC 2008/09 er ikke oppdatert, som følge av at den nevnte overgangsregelen først ble vedtatt etter at redaksjonsarbeidet ble avsluttet.

18 Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt

Ved lov av 14. des. 2007 nr. 107 fikk skatteloven § 12-11 et nytt fjerde ledd. Bestemmelsen trådte i kraft fra 1. januar 2008.

Forarbeidene til bestemmelsen er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008), kap. 25 og Innst. O. nr. 1 (2007-2008) kap. 25.

Lovendringen innebærer at mindre gevinst ved realisasjon av grunnareal som er driftsmiddel i alminnelig jordbruk eller skogbruk, og som skal anvendes til tomteformål, holdes utenfor beregningen av personinntekt. Dette gjelder når årets samlede gevinst ikke overstiger kr 150 000. Er årets samlede gevinst høyere, skal hele gevinsten inngå i personinntekten.

Når det gjelder nærmere definisjon av hvilke gevinster som omfattes, vises det i bestemmelsen til skatteloven § 9-3 åttende ledd bokstav a og d. Det avgjørende er om prisen på grunnarealet i vesentlig grad er bestemt av at arealet skal nyttes til annet formål enn jord- og skogbruk.

Begrunnelsen for bestemmelsen er at ved overgangen fra delingsmodell til foretaksmodell ble gevinster oppnådd ved realisasjon av driftsmidler, trukket inn i beregningsgrunnlaget for beregning av personinntekt. Dette medførte en viss skatteskjerpelse for enkelte grupper næringsdrivende. Regjeringen ønsket å skjerme landbruket for denne skjerpelsen når det gjaldt moderate gevinster ved realisasjon av grunnarealer til tomteformål.

Det er opprettet egen post i skjemaet for beregning av personinntekt (RF-1224) hvor gevinster som etter denne bestemmelsen skal holdes utenfor beregningen, skal føres. I tilleggsskjemaet for landbruket (RF-1177) er det laget et eget felt hvor skattyteren skal vise hvordan en gevinst som oppfyller vilkårene i denne bestemmelsen, er beregnet.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Enkeltpersonforetak – beregnet personinntekt" s. 408 pkt. 4.3.2.

19 Festetomter til bolig- og fritidshus

19.1 Innledning

På bakgrunn av lovendringer i tomtefesteloven har alle festere av bolig- og fritidstomter en ubetinget rett til å kreve festekontrakten forlenget. Finansdepartementet ga 15. august 2008 en fortolkningsuttalelse, inntatt i Utv. 2008/1389, om de skattemessige konsekvensene av disse endringene.

Endringene i tomtefesteloven innebærer at alle festeforhold vedrørende bolig- og fritidstomter nå anses som tidsubegrensede (stetsevarige). For slike festeforhold gjelder særskilte skatteregler, og dette fører til en omlegging av skattleggingen for en del festere og bortfestere. Dette gjelder imidlertid ikke de som er eiere av skogbrukseiendom.

Ved tidsubegrensede festeforhold er festeren formuesskattepliktig for tomteverdien som om han eide tomten, men festeren får et gjeldsfradrag for den kapitaliserte forpliktelsen til å svare festeavgift. For bortfester skal den bortfestede tomtens ligningsmessige verdi ikke inngå i formuesskattegrunnlaget. I stedet skal bortfesteren formuesbeskattes for verdien av retten til den periodiske ytelsen (kapitalisert verdi av festeavgiften).

19.2 Festere

Fester har krav på gjeldsfradrag for den kapitaliserte festeavgiften. For 2008 utgjør beløpet 10 ganger den årlige festeavgiften. Er festeavgiften endret i løpet av året, benytter fester den festeavgift som gjelder ved årets utgang. Gjeldsfradraget skal fester føre i selvangivelsens post 4.8.1.

Fester skal nå formuesbeskattes som om fester var eier av tomten. Verdien av tomten skal derfor legges til ligningsverdien av bygningen(e). Tillegget fastsettes til den kapitaliserte festeavgiften, dvs. samme beløp som fester har ført som gjeldsfradrag i selvangivelsens post 4.8.1. Fester må derfor øke det forhåndsutfylte beløpet i selvangivelsens post 4.3.2/4.3.3 (bolig-/fritidseiendom) med tillegget for tomten.

Det samme gjelder for boligsameiere og andelshavere i boligselskap på festet grunn. Andelshavere skal øke sin andel av boligselskapets ligningsverdi som fremkommer i selvangivelsens post 4.3.1. Sameiere øker sin ligningsverdi i selvangivelsens post 4.3.2/4.3.3. Informasjon om andel av festeavgiften må fester få fra boligselskapet/-sameiet.

Hvis forhøyelsen medfører at eiendommens ligningsverdi vesentlig overstiger takstnivået for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, eller 30 prosent av markedsverdien, kan fester kreve at eiendommens ligningsverdi settes ned, jf. takseringsreglene for 2008 § 1-1-1.

Hvis det ikke skjer noen endring av ligningsverdien som nevnt i forrige avsnitt, vil festeren ikke få noe endret formuesskattegrunnlag i forhold til tidligere.

19.3 Bortfestere

Bortfester er fortsatt reell eier av tomten, men ved ligningen skal bortfester likevel ikke formuesbeskattes for den bortfestede tomtens verdi. I stedet skal bortfester formuesbeskattes for sin rett til å kreve festeavgift, dvs. en kapitalisert verdi av festeavgiften. For 2008 utgjør beløpet 10 ganger den årlige festeavgiften. Er festeavgiften endret i løpet av året, benytter bortfester den som gjelder ved årets utgang. Bortfester skal føre den kapitaliserte verdien av festeavgiften i selvangivelsens post 4.5.4.

I praksis er bortfester i mange tilfeller allerede formueslignet i tråd med den ligningsmåte som er skissert ovenfor. For disse vil det derfor ikke skje noen endringer.

Mange bortfestere er eiere av jordbrukseiendommer, og da vil bare en del av eiendommen være bortfestet. Verdien av de bortfestede tomter skal da ikke inngå ved fastsettelsen av eiendommens ligningsverdi. For de tilfeller hvor bortfester tidligere er blitt formuesbeskattet for den bortfestede tomtens verdi ved at denne er lignet under ett med eiendommen ellers, må bortfester redusere eiendommens ligningsverdi.

En slik reduksjon skal gjennomføres på følgende måte:

1) Der ligningsverdien på det bortfestede areal er fastsatt særskilt for bortfesteren, men inkludert i eiendommens totale ligningsverdi, skal denne trekkes ut. En slik reduksjon må være forholdsmessig ved at det tas høyde for senere prosentvise justeringer av ligningsverdien på eiendommen. Hvis for eksempel verdien av det bortfestede areal utgjorde 20 % av ligningsverdien på hele eiendommen den gang fastsettelsen fant sted, skal reduksjonen være 20 % av ligningsverdien på eiendommen for inntektsåret 2008.

2) Dersom bortfester ikke kjenner til at verdien av det bortfestede areal er fastsatt særskilt, skal bortfester redusere eiendommens totale ligningsverdi med den kapitaliserte verdien av festeavgiften

En reduksjon som nevnt i punkt 2 kan føre til at ligningsverdien på den gjenværende (ikke bortfestede) delen av eiendommen blir urimelig lav. Der ligningsverdien blir urimelig lav, vil skattekontoret kunne foreta omtaksering av eiendommen og fastsette ny ligningsverdi.

I Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Rettigheter i fast eiendom" pkt. 2.2 er det en omtale av stettevarige bruksrettigheter. Omtalen ovenfor utfyller det som fremgår av Lignings-ABC 2008/09.

20 Finnmark og Nord-Troms - særskilt inntektsfradrag for skiferdrivere

Ved lov av 14. desember 2007 nr. 107 ble reglene om "skiferfradrag" i skatteloven § 8-1 syvende ledd, endret. Lovendringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeidene til endringen er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008), pkt. 2.4 og Innst. O nr. 1 (2007-2008) pkt. 2.4

Det generelle fradraget er økt fra kr 36 000 til kr 54 200. Det maksimale fradraget, "taket", er økt fra kr 61 500 til kr 142 000. Det betyr at satsene nå er de samme som for jordbruksfradraget.

Det samlede fradrag etter § 8-1 femte, sjette eller syvende ledd (jordbruksfradrag, reindriftsfradrag eller "skiferfradrag") kan til sammen ikke overstige kr 142 000, jf. § 8-1 åttende ledd.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Finnmark og Nord-Troms" s. 476 pkt. 2.3.1.

21 Fisjon

Høyesterett avsa 1. april 2008 en dom, inntatt i Utv. 2008/832 (Rt. 2008/438) (Habberstad), som gjaldt vilkårene for skattefri fisjon etter skatteloven § 11-4, hvor det kun var en fusionsfordring etablert samtidig med fusionsbeslutningen som ble overført ved fisjonen.

Høyesterett kom til at vilkårene for skattefri fisjon var oppfylt. Høyesterett tok utgangspunkt i ordlyden i skatteloven § 11-2 om at en fusjon kan gjennomføres uten beskatning når det skjer i samsvar med kapittel 14 i aksjelovene. Det aksjerettslige fusionsbegrep måtte være avgjørende for om transaksjonen var unntatt fra umiddelbar beskatning. Etter aksjeloven § 14-2 første ledd er det ikke et vilkår for fisjon at det overføres verdier i tillegg til en fusionsfordring. Høyesterett la også vekt på at lovgiver uttrykkelig hadde vurdert og deretter avstått fra å gjøre skattefrihet ved fisjon avhengig av at det overtakende selskap skal videreføre deler av det overdragende selskaps virksomhet. Hvis vilkåret for fisjon skulle være at mer enn en fusionsfordring overføres, måtte det derfor skyldes at aksjerettslige hensyn tilsa det. Slike hensyn ble ikke ansett å foreligge.

Dommen er omtalt i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Fisjon" s. 480 pkt. 3.5.1.

22 Fiskerfradrag

Ved lov av 27. juni 2008 nr. 60 ble skatteloven § 6-60 om særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk endret. Endringen trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeidene er inntatt i Ot.prp. nr. 59 (2007-2008) kap. 3 og Innst. O. nr. 70 (2008-2008) kap 3.

Endringen innebærer at det maksimale fradraget økes fra kr 80 000 til kr 115 000.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Fiske" s. 496 pkt. 9.

(Fra og med inntektsåret 2009 er maksimalt fradrag økt ytterligere, til kr 150 000, jf. lov av 12. desember 2008 nr. 99.)

23 Formuesskatt

23.1 Ligningsverdi for fast eiendom

I Skattedirektoratets takseringsregler, SKD nr. 11/2008 § 1-1-1 er det bestemt at ligningsverdien for bolig- og fritidseiendommer for 2008 som utgangspunkt skal økes med 10 prosent i forhold til 2007. For andre faste eiendommer er det også bestemt at ligningsverdien skal økes med 10 prosent i forhold til inntektsåret 2007, jf. takseringsreglene § 2-1-1. Dette gjelder forretningseiendommer, hotell-, losji og bevertningsbygg, industri-, kontor- og lagerbygg, tomtearealer mv. For jordbrukseiendommer og kraftverk skal det imidlertid ikke foretas noen økning.

Endringene i takseringsreglene bygger på St.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 2.2.4 og Budsjett-innst. 1 (2007-2008) pkt. 4.4.1.3.

23.2 Innslagspunktet for formuesskatt

I Stortingets skattevedtak for 2008 § 2-1 er innslagspunktet for formuesskatt økt i forhold til 2007. Forarbeider til endringen er St.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 2.2.4 og Budsjett-innst. S nr. 1 (2007-2008) pkt. 4.4.1.3. For enslige er bunnfradraget økt fra kr 220 000 til kr 350 000. For ektefeller er bunnfradraget økt fra kr 440 000 til kr 700 000.

24 Forsknings- og utviklingskostnader, fradrag direkte i skatt og trygdeavgift

24.1 Ny godkjenning etter omorganiseringer

I Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Forsknings- og utviklingskostnader, fradrag direkte i skatt og trygdeavgift" s. 548 pkt 3.1 er det foretatt en presisering av teksten for tilfeller hvor det er foretatt omorganiseringer (fusjoner/fisjoner mv.). Hvor virksomheten etter omorganiseringen videreføres i et foretak med nytt organisasjonsnummer, må det søkes om ny godkjenning fra Forskningsrådet.

24.2 Maksimalt grunnlag etter fusjon, fisjon mv.

I Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Forsknings- og utviklingskostnader, fradrag direkte i skatt og trygdeavgift" s. 551 pkt. 6 siste avsnitt, er det foretatt en presisering om beregningen av det maksimale grunnlaget for fradraget etter fusjon, fisjon m.v. Ved fusjon i inntektsåret gjelder begrensningen på 4/8 millioner kroner i grunnlag for maksimalt skattefradrag under ett for de fusjonerende selskaper. Ved fisjon gjelder begrensningen separat for hvert av de fisjonerende selskap.

24.3 Lagmannsrettsdom om beregningsgrunnlaget

Borgarting lagmannsrett har i dom inntatt i Utv. 2008/1196 (Sundøya Fjordhotel Eiendom AS) tatt konkret stilling til diverse spørsmål vedrørende beregningsgrunnlaget for skattefradraget, særlig knyttet til beregningen av personal- og indirekte kostnader etter forskningsrådets brukerstyrte regler. Det er bl.a. en vurdering av kravet om at det kun er timer til eget FoU-personell, dvs. prosjektleder, vitenskapelig og teknisk personell som omfattes av kostnadsgrunnlaget. Det uttales i dommen at to av personene som er tatt med i beregningsgrunnlaget, ikke tilfredsstiller kravene til FoU-personale, og således skulle vært holdt utenfor beregningsgrunnlaget. Det er vist til dommen i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Forsknings- og utviklingskostnader, fradrag direkte i skatt og trygdeavgift" s. 550 pkt. 4.2.

25 Fusjon

25.1 Borettslag

Skattedirektoratet har i to bindende forhåndsuttalelser tatt stilling til fusjon mellom borettslag og aksjeselskap.

Et borettslag som lignes etter skatteloven § 7-3 og et aksjeselskap kan ikke fusjonere etter reglene i skatteloven §§ 11-1 flg. da et slikt borettslag faller utenfor fusjonsreglene, jf. skatteloven § 10-1 annet ledd. Et borettslag som ikke fyller vilkårene etter skatteloven § 7-3 skal lignes som et selskap, men på grunn av selskapsformen, anses et slikt borettslag ikke som "likeartet" med et aksjeselskap, jf. skatteloven § 11-2 tredje ledd siste punktum.

Dersom fusjonspartene har et vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå, er det imidlertid i administrativ praksis åpnet for fusjon etter ulovfestet rett. I BFU 08/38 ønsket et borettslag som ikke fylte vilkårene for ligning etter skatteloven § 7-3, å fusjonere med sitt heleide aksjeselskap etter ulovfestet rett. På grunn av vesentlig sammenfall i ligningsmåte og materielle skatteregler på selskaps- og eiernivå for selskapene, som begge i fusjonsåret skulle følge reglene om ligning som selskap, fant Skattedirektoratet med grunnlag i ulovfestet rett, at fusjonen kunne gjennomføres uten beskatning.

Borettslag som fyller vilkårene for ligning etter skatteloven § 7-3 kan imidlertid ikke fusjonere skattefritt med et aksjeselskap etter ulovfestet rett. Dette gjelder også borettslag som før fusjonen lignes som selskap, men som oppfyller vilkårene i skatteloven § 7-3 i fusjonsåret, se BFU 07/34.

Uttalelsene er referert i Lignings-ABC 2008/09 s. 565 pkt. 5.

25.2 Samvirkeforetak

Ved lov av 29. juni 2007 nr. 81 er skatteloven § 11-2 annet ledd endret slik at to eller flere samvirkeforetak som er stiftet i samsvar med samvirkelova, kan fusjoneres uten skattlegging av foretakene eller deltakerne (medlemmene), når fusjonen skjer etter reglene i samvirkelova kap. 8. Samvirkelovas kap. 8 regulerer hvordan prosessen må gjennomføres og hvilke formalkrav som gjelder. Endringen trådte i kraft 1. januar 2008.

Forarbeidene til bestemmelsen er tatt inn i Ot.prp. nr. 21 (2006-2007) og Innst. O. nr. 59 (2006-2007).

Følgende to fusjonsformer av samvirkeforetak (SA) følger reglene om skattefri fusjon:

- 1) minst to samvirkeforetak (SA) fusjonerer ved å overdra alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et nystiftet foretak, jf. samvirkelova § 102. De overdragende foretakene oppløses og medlemmene får eierandeler i det overtakende samvirkeforetaket (fusjon med vederlag), eller
- 2) samvirkeforetak (SA) fusjonerer ved å overdra alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et bestående samvirkeforetak (opptak), jf. samvirkelova § 102. Det overdragende foretak oppløses og medlemmene får andeler i det overtakende samvirkeforetaket (fusjon med vederlag).

Fusjon av samvirkeforetak (SA) får virkning skatterettslig fra det tidspunkt da virkningene av fusjonen selskapsrettslig er intrådt etter samvirkelova § 116.

Se nærmere i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Fusjon" s. 562 pkt. 4.6.3.

25.3 Fusjon uten vederlag

Ved lov av 15. desember 2006 nr. 88 er det vedtatt en utvidelse av virkeområdet for forenklet fusjon mellom heleide datterselskaper, jf. aksjeloven § 13-24. Endringen innebærer at eierens nasjonalitet, organisasjonsform eller status for øvrig ikke får betydning for om de forenklete fusjonsreglene i aksjeloven kan komme til anvendelse. Lovendringen trådte i kraft 1. januar 2007.

Forarbeidene til bestemmelsen er tatt inn i Ot.prp. nr. 55 (2005-2006) og Innst. O nr. 12 (2006-2007).

Utvidelsen av virkeområdet for forenklet fusjon mellom heleide datterselskap er innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09 ved at det i emnet "Fusjon" s. 557 flg. er inntatt en endring i pkt. 4.6.1. Det fremgår her at fusjon av to selskaper hvor den samme eieren eier samtlige aksjer i selskapene, og hvor det ene selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser som helhet overføres til det andre selskapet uten vederlag (fusjon uten vederlag), jf. asl. § 13-24, skattemessig anses som en fusjonsform som fyller vilkårene for skattefri fusjon.

26 Jordbruk - allment

26.1 Leieverdier på kårboliger

I St. prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 2.2.14 og Budsjett Innst. S. nr. 1 (2007-2008) pkt. 4.4.1.13, ble det foreslått at Skattedirektoratet skulle gis fullmakt til å utarbeide nye retningslinjer for fastsettelse av brutto leieverdier for kårboliger.

I takseringsreglene for 2008 § 3-2-4 er det inntatt nye regler for beregning av leieverdi på kårboliger på gårdsbruk:

"Leieverdiene fastsettes for inntektsåret 2008 etter følgende sjablongverdier:

Bruksareal	Leieverdi
Over 100 m ²	kr 24 000
60 – 100 m ²	kr 18 000
Under 60 m ²	kr 12 000

Bruksareal er alt areal innenfor yttervegg med minimum 190 cm takhøyde. Forefinnes ikke bade-/dusjrom eller wc, reduseres verdien med 25 %. Samme reduksjon gjelder dersom avstanden til kommuneadministrasjonen er over 15 km. Oppfylles begge vilkår, er reduksjonen samlet 40 %".

Reglene skal også nyttes for kårtifeller utenfor landbruket, jf. takseringsreglene § 1-2-18.

En nærmere beskrivelse av hva som anses som "bruksareal" i de nye reglene, er utlagt på skattenett og skatteetaten.no. Der heter det: *"Bruksareal er det areal i boligen som er innredet til boformål. Det inkluderer kott, ganger, vindfang mv., og også innredede rom i kjeller og loft (for eksempel vaskerom, stue, soverom mv.). Det er bare areal innenfor en takhøyde på min. 1,90 m som teller med. For øvrig er det uten betydning om bare deler av boligen faktisk benyttes."*

Om de tilfellene hvor ny eier og tidligere eier (kåryter og kårsmottaker) bor sammen (ikke i hver sin leilighet) i en bolig på eiendommen, har SKD uttalt at borettsverdien er skattepliktig for kårsmottaker.

I Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Jordbruk – allment" s. 628 pkt. 10.8.4 vises det til ovenstående paragraf i takseringsreglene.

27 Jordbruk – jordbruksfradrag

Ved lov av 14. desember 2007 nr. 107 ble reglene om jordbruksfradrag, skatteloven § 8-1 femte ledd, endret. Lovendringen trådte i kraft med virkning fra inntektsåret 2008.

Forarbeidene til endringen er tatt inn i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 2.3 og Innst. O nr. 1 (2007-2008) pkt. 2.3.

Det generelle fradraget er økt fra kr 45 000 til kr 54 200. "Taket" er holdt uforandret på kr 142 000.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Jordbruk – jordbruksfradrag" s. 646, pkt. 2.1.

Det samlede fradrag etter § 8-1 femte, sjette eller syvende ledd (jordbruksfradrag, reindriftsfradrag eller "skiferfradrag") kan til sammen ikke overstige kr 142 000, jf. § 8-1 åttende ledd.

28 Kontingenter

28.1 Beløpsgrense

Ved lov av 14. desember 2007 nr. 107 ble skatteloven § 6-20 fjerde ledd annet punktum er endret. Endringen trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeider er Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 2.1, jf. St.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 2.2.6.

Endringen innebærer at beløpsgrensen for maksimalt fradrag for kontingent til landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon og til arbeidstakerorganisasjon er hevet fra 2 700 kroner til 3 150 kroner.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Kontingenter" s. 676 pkt. 2.3 og s. 678 pkt. 5.2.

28.2 Fradragsrett for kontingent til utenlandsk arbeidstakerorganisasjon

Finansdepartementet har i et brev av 30. oktober 2008 uttalt seg om fradragsrett for kontingent til utenlandsk arbeidstakerorganisasjon. I brevet ble det bl.a. uttalt følgende:

"Skatteloven § 6-19 hjemler fradragsrett for kontingent til arbeidsgiverforening og visse yrkes- og næringsorganisasjoner. I lys av Norges forpliktelser etter EØS-avtalen antar vi at kontingent betalt til tilsvarende forening eller organisasjon i annen EØS-stat må være fradragsberettiget. Fradragsretten vil imidlertid være betinget av at vilkårene i bestemmelsen er oppfylt.

Etter skatteloven § 6-20 gis det fradragsrett for fagforeningskontingent. Bestemmelsen hjemler fradragsrett for kontingent til landsomfattende arbeidstakerorganisasjon som har forhandlingsrett etter lov om offentlige tjenestetvister eller har inngått tariffavtale på vegne av medlemmene. Fradragsrett etter første ledd, første punktums første alternativ, vil ikke være aktuelt for utenlandske arbeidstakerorganisasjoner. Fradragsrett må således i tilfelle være hjemlet i bestemmelsens andre alternativ, som gir fradragsrett for landsomfattende arbeidstakerorganisasjon som har inngått tariffavtale på vegne av medlemmene. Også denne bestemmelsen bør i lys av Norges EØS-forpliktelser forstås slik at det kan gis fradragsrett for kontingent til arbeidstakerorganisasjon i annen EØS-stat. Fradragsretten er imidlertid betinget av at bestemmelsen alminnelig vilkår er oppfylt."

Uttalelsen er ikke innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09, men vil bli innarbeidet i neste utgave, under emnet "Kontingenter".

29 Kostnader – juridisk bistand/prosessomkostninger

29.1 Imøtegåelse av påstander om regelbrudd etc.

Høyesterett har i Korsvold-dommen, inntatt i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794), konstatert at det kan gis fradrag for utgifter til juridisk bistand mv. for å sikre fremtidig inntektsevne, selv om kostnadene ikke er knyttet til et konkretisert eller identifisert arbeidsforhold. En forutsetning er at utgiftene var nødvendige og egnet til å opprettholde inntektsevnen.

Saken gjaldt konkret kostnader til imøtegåelse av beskyldninger fra Kredittilsynet om brudd på egenhandelsreglene i verdipapirhandeloven. Skattyter benyttet advokater og andre rådgivere for å imøtegå påstandene, og krevde fradrag for kostnadene. Begrunnelsen for kravet om fradrag var at beskyldningene hindret ham fra å få nye lederstillinger i norsk næringsliv. Høyesterett kom til at skattyter hadde krav på fradrag, fordi kostnadene var pådratt for å sikre fremtidig inntekt, jf. skatteloven § 6-1 første ledd, første punktum. Et sentralt poeng i premissene var at utgiftene var nødvendige og egnet til å opprettholde inntektsevnen. Det var grunnlag for fradrag på tross av at kostnadene ikke var knyttet til et konkretisert eller identifisert arbeidsforhold. Høyesterett fant det ikke avgjørende for spørsmålet om fradragsrett at et ønske om renvasking også kunne ha vært motiverende for kostnadene.

Dommen er omtalt i Lignings-ABC under emnet "Kostnader – juridisk bistand/prosessomkostninger" s. 683 pkt. 3.6 "Imøtegåelse av påstander om regelbrudd etc.". Dommen er også berørt i emnet "Kostnader – allment om fradrag i alminnelig inntekt" s. 680 pkt. 3.

30 Kraftforetak

30.1 Formuesverdsettelse av kraftanlegg som ikke er satt i drift (skatteloven § 18-5)

Finansdepartementet har i brev av 7. mai 2008 til Skattedirektoratet bl.a. uttalt:

"I Skattedirektoratets Lignings-ABC har det siden 2000 vært inntatt følgende om formuesverdsettelse av kraftanlegg som ikke er satt i drift: "Formuesverdsettelse i kraftanlegg som ikke er satt i drift, settes lik investert kapital ved utgangen av inntektsåret. Det samme gjelder anleggsdeler som ikke er satt i drift, i et eksisterende anlegg. Fra og med 2006-utgaven er det herunder vist til skatteloven § 18-5 sjette ledd.

Overstående sitat fra Lignings-ABC forutsetter at lønnsomhetsberegning etter § 18-5 første til og med fjerde ledd kan suppleres med verdsettelse til investert kapital etter § 18-5 sjette ledd for de anleggsdeler som i forbindelse med oppgradering av eksisterende kraftanlegg, ikke er satt i drift på verdsettelsestidspunktet. Ved oppgradering av eksisterende kraftanlegg som ikke innebærer etablering av et nytt kraftanlegg i skatterettslig forstand, forutsetter Lignings-ABCen at det kan anvendes ulike verdsettelsesprinsipper for ulike deler av samme kraftanlegg."

Videre fremgår:

"Etter departementets oppfatning kan verdsettelsesregelen i skatteloven § 18-5 sjette ledd bare anvendes på nye kraftanlegg som ikke er satt i drift, dvs. for kraftanlegg som ikke allerede er undergitt verdsettelse etter hovedregelen i § 18-5 første til og med fjerde ledd. Ved oppgradering av eksisterende anlegg som ikke medfører etablering av et nytt kraftanlegg i skattemessig forstand, skal det ikke også foretas en verdsettelse av nye anleggsdeler tilsvarende investert kapital."

Finansdepartementets brev har ført til en endring i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Kraftforetak" s. 691 pkt. 8.2. Det fremkommer nå av Lignings-ABC at formuesverdien i kraftanlegg som ikke er satt i drift, settes lik investert kapital ved utgangen av året, se skatteloven § 18-6 sjette ledd. Ved oppgradering av eksisterende kraftverk skal formuen verdsettes etter reglene i skatteloven § 18-5 første til fjerde ledd. Det skal ikke i tillegg fastsettes formuesverdi for nye anleggsdeler etter bestemmelsen i skatteloven § 18-5 sjette ledd.

31 Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet

31.1 Nye satser for fradrag for kost/kostgodtgjørelse ved tjenestereiser med overnatting innenlands

I forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved ligningen for inntektsåret 2008 – SKD-melding nr. 11/2008 (takseringsreglene) er det gitt nye satser for kostgodtgjørelse/fradrag for kost ved tjenestereiser med overnatting innenlands. Satsene følger av § 1-2-2 (godtgjørelse) og §§ 1-3-2 til 1-3-4 (fradrag). Endringene bygger dels på satsene i ny særavtale for reiser innenlands for statens regning som trådte i kraft 1. mai 2008, og dels ordinær justering i forhold til prisstigning etc., jf. SKD-melding nr. 1/2008.

Satsene fremgår blant annet av Lignings-ABC under emnet "Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet" pkt. 1 "Nøkkeltall".

Selv om den nye særavtalen trådte i kraft 1. mai 2008, så har en i takseringsreglene for enkelthets skyld lagt til grunn at satsene for kost ved overnatting skal gjelde for hele 2008. Noe annet er tilfellet vedrørende satser for reiser *uten overnatting* innenlands, jf. nedenfor.

31.2 Nattillegg utover dokumenterte losjiutgifter

For arbeidstakere på tjenestereise var det til og med 2007 en kobling mellom statens særavtaler og skattereglene når det gjelder losjiutgifter. Godtgjørelse utbetalt i samsvar med særavtalene skulle ikke anses å gi overskudd selv om de faktiske kostnadene var lavere. Fra og med 2008 er Skattedirektoratets

takseringsregler endret, slik at det ikke lenger er noen kobling mellom særavtalene og takseringsreglene. Endringen bygger på omtale i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 7 og Innst. O. nr. 1 (2007-2008) kap. 7.

Bakgrunnen for endringen er at faktisk overskudd på utgiftsgodtgjørelser bør behandles som lønn og at arbeidstaker normalt vil ha dokumentasjon for kostnadene eller kan enkelt fremskaffe dette. Det vises til endring av § 1-2-2 og § 1-2-3 i takseringsreglene for 2008. Samtidig er det innført plikt for arbeidstaker til å dokumentere faktiske losjiutgifter, som vilkår for skattefri dekning fra arbeidsgiver. Dersom godtgjørelsen for losji som arbeidstaker får fra arbeidsgiver, overstiger de faktiske kostnadene, skal differansen skattlegges.

Ved reiser innenlands kan det likevel fortsatt utbetales en ulegitimert godtgjørelse for overnatting på 400 kroner per døgn uten overskuddsbeskatning, jf. takseringsreglene § 1-2-2 sjette ledd. I denne forbindelse kan det nevnes at ulegitimert sats på kr 700 for overnatting på hotell er bortfalt, jf. ny særavtale for reiser innenlands for statens regning som trådte i kraft 1. mai 2008. Dette får ikke skattemessig betydning da koblingen til særavtalen som nevnt er opphevet på dette punkt.

Endringen fremgår blant annet av Lignings-ABC 2008/2009 under emnet "Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet" pkt. 11.3.5 "Losjigodtgjørelse/natt tillegg".

32 Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting

32.1 Nye satser for kostgodtgjørelse for reiser uten overnatting

Når det ytes kostgodtgjørelse etter statens satser eller lavere satser på tjenestereiser som ikke medfører overnatting, anses dette ikke å gi skattepliktig overskudd. Dette følger av forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2008 – SKD-melding nr. 11/2008 (takseringsreglene) § 1-2-4. Ny særavtale for reiser innenlands for statens regning trådte i kraft 1. mai 2008. For 2008 gjelder det derfor ulike satser før og etter 1. mai.

Satsene fremgår blant annet av Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting" under pkt. 1 "Nøkkeltall".

32.2 Fradagsrett for kost på besøksreiser for arbeidstaker som har fri kost på arbeidsstedet

I følge takseringsreglene for 2008 § 1-3-5 kan skattytere som har fri kost på arbeidsstedet kreve fradrag for kost på besøksreiser med kr 75 dersom reisen varer i 6 timer eller mer. Tidligere kunne skattyter kreve fradrag for høyere faktiske kostnader. For 2008 kan skattyter ikke kreve høyere fradrag enn kr 75, selv om høyere faktiske kostnader kan dokumenteres. § 1-3-5 lyder nå slik:

"Fradrag for merkostnader til kost når besøksreisen mellom sted for arbeidsopphold og hjem ikke medfører overnatting, men varer i 6 timer eller mer, settes til kr 75 hver vei. Slikt fradrag skal bare innrømmes skattytere som faktisk kjøper mat på reisen og kostnadene ikke er dekket av arbeidsgiver."

Endringen er en samordning av takseringsreglene §§ 1-3-5 og § 1-3-6. Skattedirektoratet så ikke noen grunn til å behandle merkostnader til kost på besøksreise lempeligere enn merkostnader ved lengre daglig fravær. Etter § 1-3-6 om fradrag for kost ved lengre daglige fravær kunne skattyter heller ikke tidligere kreve fradrag for høyere faktiske utgifter.

Fradagsreglene fremgår av Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting" pkt. 2.4, men uten at endringen er omtalt særskilt.

32.3 Ny særavtale om kostgodtgjørelse ved rutinemessige tjenesteoppdrag uten overnatting – i kraft 1. mai 2008.

Ny særavtale om kostgodtgjørelse ved rutinemessig tjenesteoppdrag uten overnatting trådte i kraft 1. mai 2008. Denne særavtalen åpner kun for refusjon av legitimerede kostnader. Refusjoner gjort i tråd med denne avtalen er ikke skattepliktige. Dette ble gjort klart i Finansdepartementets brev av 24. oktober 2008 til Skattedirektoratet. Selv om vilkårene for refusjon etter ordlyden i avtalen ikke er helt samsvarende med

vilkårene for fradrag beskrevet i ovennevnte ABC-emne pkt. 2.1, så har Finansdepartementet og Fornyings- og Administrasjonsdepartementet kommet til at vilkårene må tolkes likt. Det forutsettes at det her er snakk om en refusjon - altså dekning mot originalbilag som legges ved arbeidsgivers regnskap – selv om avtalen taler om godtgjørelser.

Avtalen omfatter tjenesteoppdrag som ikke faller inn under "Særavtale for reiser innenlands for statens regning", dvs. reiser av fast rutinemessig karakter, jf. avtalen § 1. Med reiseoppdrag av fast rutinemessig karakter menes ordinær tjeneste ved/under utførelse av rutinemessige/faste tjenesteoppdrag som ikke trenger spesiell godkjenning av arbeidsgiver. Særavtalen gjelder ikke arbeidstakere med mobilt arbeidssted som for eksempel flybesetning, sjåfør, mannskap på båter osv., jf. Fornyings- og Administrasjonsdepartementets merknad nr. 2 til § 1.

Den sentrale bestemmelsen står i særavtalen § 2 nr. 2)

"For reiser mer enn 15 km fra det faste arbeidsstedet eller fra reisens utgangspunkt godtgjøres merutgifter til kost når det ikke er mulig/hensiktsmessig – med bakgrunn i oppdragets karakter – å innta måltidet på eget arbeidssted slik:

- a) For reiser fra og med 6 timer inntil 9 timer tilstås en legitimert sats på inntil kr 90,-.
- b) For reiser fra og med 9 timer inntil 12 timer tilstås en legitimert sats på inntil kr 150,-.
- c) For reiser over 12 timer tilstås en legitimert sats på inntil kr 210,-."

Særavtalen er omhandlet i Lignings-ABC under emnet "Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting" pkt. 3.3.8.

33 Oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner

33.1 Oppgaveplikt

Selskaper og innretninger som har hatt transaksjoner med nærstående i løpet av inntektsåret skal gi opplysninger i egen oppgave, se ligningsloven § 4-12 nr. 1 og forskrift om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender av 7. desember 2007.

Reglene om oppgaveplikt i § 4-12 nr. 1 og 5 trådte i kraft fra og med inntektsåret 2007 (mens reglene om dokumentasjonsplikt trådte i kraft fra og med 1. januar 2008).

Forarbeidene til bestemmelsen er tatt inn i Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) kap. 6 og Innst. O. nr. 81 (2006-2007) kap. 6.

Reglene må ses i sammenheng med skatteloven § 13-1 om inntektsreduksjon som følge av interessefelleskap. Oppgaveplikt innebærer en plikt til å legge ved selvangivelsen oppgave over transaksjoner mellom nærstående selskaper.

Finansdepartementet har i brev inntatt i Utv. 2008/968 uttalt at fusjoner, fisjoner og konserninterne overføringer som gjennomføres med skattemessig kontinuitet ikke omfattes av oppgaveplikten.

Finansdepartementet har i brev inntatt i Utv. 2008/215 presisert at staten, fylkeskommuner og kommuner ikke omfattes av oppgaveplikten. Selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, er eid eller kontrollert av staten, fylkeskommuner eller kommuner, har ikke oppgaveplikt for transaksjoner og mellomværender med staten, fylkeskommunen eller kommunen. Videre vil to selskap eller innretninger som, direkte eller indirekte, er eid eller kontrollert av staten, fylkeskommuner eller kommuner, ikke ha oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner og mellomværender seg imellom. Dette med mindre selskapene mv. er nærstående på annen måte enn gjennom eierskapet eller kontrollen som blir utøvd av staten, fylkeskommuner eller kommuner.

Oppgaveplikten er nærmere omtalt i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Opplysningsplikt om egne forhold" s. 776 pkt. 5.

33.2 Dokumentasjonsplikt

Det er med virkning fra og med inntektsåret 2008 innført særlige dokumentasjonskrav for kontrollerte transaksjoner og overføringer, jf. ligningsloven § 4-12 nr. 2 og forskrift om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer av 7. desember 2007.

Forarbeidene til bestemmelsen er tatt inn i Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) kap. 6 og Innst. O. nr. 81 (2006-2007) kap. 6.

Dokumentasjonsplikten innebærer en plikt til å utarbeide og oppbevare dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om prisfastsettelsen i transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper mv. er i samsvar med markedsprisen. Dokumentasjonen skal fremlegges etter krav fra ligningsmyndighetene.

Dokumentasjonskravene gjelder i utgangspunktet for selskaper mv. som er oppgavepliktige etter lignl. § 4-12 nr. 1. Det er gitt unntak fra plikten til å utarbeide særskilt dokumentasjon etter ligningsloven § 4-12 nr. 3 første punktum for selskap mv. som sammen med nærstående har færre enn 250 ansatte og enten har en samlet salgsinntekt som ikke overstiger kr 400 mill., eller en samlet balansesum som ikke overstiger kr 350 mill.

Unntaket gjelder ikke for særskattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd, og for selskap eller innretninger som har transaksjoner med selskap mv. hjemmehørende i en stat Norge ikke kan kreve skatteopplysninger fra.

Dokumentasjonsplikten er nærmere omtalt i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Tilsidesettelse" s. 1098 pkt. 8.

Skattedirektoratet har laget retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner, se www.skatteetaten.no.

34 Pensjon

34.1 Ny individuell pensjonsordning (IPS)

Ny lov om individuell pensjonsordning ble vedtatt ved lov av 27. juni 2008 nr. 62. Loven trådte i kraft fra samme dato.

Lovens forarbeider finnes blant annet i Ot.prp. nr. 50 (2007-2008) og Innst. O. nr. 71(2007-2008).

Samlet årlig innbetaling av innskudd, premie mv. kan ikke overstige 15.000 kroner jf. lov om individuell pensjonsordning § 1-3 fjerde ledd. Innbetalinger til ordningen er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav c med virkning fra og med inntektsåret 2008. Samlet fradrag kan ikke overstige 15 000 kroner.

Rettigheter iht. en individuell pensjonsordning (IPS) er ikke skattepliktig formue. Videre er avkastning av midler innestående i ordningen ikke skattepliktig ved opptjeningen. Løpende pensjonsytelser som utbetales i henhold til en IPS er skattepliktig etter de ordinære reglene om pensjonsinntekt.

Fradragsretten for innbetaling til den tidligere IPA-ordningen ble opphevet fra og med 12. mai 2006. Etter dette har det vært mulig å foreta innbetalinger til pensjonsordningen, men uten fradragsrett. Etter 31. desember 2008 er det heller ikke lenger adgang til å innbetale premie eller innskudd til en IPA, se lov om individuell pensjonsordning § 5-3 annet ledd.

Den nye individuelle pensjonsordningen (IPS) er omtalt i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Pensjon – individuell pensjonsordning (IPA og IPS)".

34.2 Innskudds- og foretakspensjon

Ved lov av 10. desember 2004 nr. 77 ble foretakspensjonsloven § 1-1 (2) og innskuddspensjonsloven § 2-2 endret. Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) kap. 24 og Innst. O. nr. 10 (2004-2005) kap. 24. Lovendringene trådte i kraft 1. juli 2008.

Endringene innebærer at det for selskaper hjemmehørende i EØS-området ikke lenger er noe krav om etablering i Norge for at disse skal kunne tilby pensjonsordning etter lov om innskuddspensjon eller lov om foretakspensjon. Det gis nå samme rett til fradrag etter skatteloven § 6-46 og § 6-47 for innbetalinger til pensjonsordninger i henhold til de to pensjonslovene i selskaper innen EØS-området.

Endringene fremgår av Lignings-ABC 2008/09 emnet "Pensjon i arbeidsforhold – foretakspensjon" pkt. 1.2 og emnet "Pensjons i arbeidsforhold – innskuddspensjon" pkt. 1.2.

For å sikre muligheten for kontroll med utbetalinger fra grenseoverskridende virksomhet, ble det ansett som hensiktsmessig med en mer direkte sammenheng mellom arbeidsgivers rett til fradrag og selskapets innberetning av opplysninger om utbetalinger fra pensjonsordningen. Det ble derfor vedtatt en bestemmelse om dette i skatteloven § 6-46 fjerde ledd som trådte i kraft 1. juli 2008. Dette innebærer at fra og med inntektsåret 2008 er fradragsretten betinget av at arbeidsgiver har avtale med det selskap mv. der pensjonsordningen er tegnet, om at dette ukrevet innberetter opplysninger om utbetalinger fra pensjonsordningen til ligningsmyndighetene i henhold til ligningsloven.

35 Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år

Ved lov av 14. desember 2007 nr. 107 ble skatteloven § 14-80 om utjevning av åndsverkinntekt endret, ved at det ble tilføyet et nytt annet punktum. Endringen trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeider til endringen er Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 6 og Innst. O. nr. 1 (2007-2008) kap. 6.

Etter skatteloven § 14-80 kan opphavsmann til åndsverk kreve at deres samlede personinntekt for de tre siste år fordeles med like stort beløp hvert år. Bakgrunnen for bestemmelsen er at opphavsmenn til åndsverk i særlig grad er utsatt for ujevn inntektsfordeling de enkelte år.

Frem til inntektsåret 2008 skulle inntektsfordelingen etter § 14-80 kun legges til grunn ved beregningen av toppskatt - ikke ved beregningen av trygdeavgift og pensjonsgivende inntekt. Både trygdeavgift og pensjonsgivende inntekt ble beregnet på grunnlag av skattyters faktiske personinntekt det enkelte inntektsår. Dette kunne føre til at kunstnere fikk liten eller ingen poengoptjening i de årene åndsverkene produseres, samtidig som de ofte ikke fikk utnyttet den pensjonsgivende inntekten fullt ut det år åndsverkene realiseres.

Med virkning fra og med inntektsåret 2008 er bestemmelsen i skatteloven § 14-80 utvidet slik at inntektsfordelingen også legges til grunn ved beregningen av trygdeavgift og pensjonsgivende inntekt.

Endringen fremgår av Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Personinntekt – åndsverk og patenter, fordeling over tre år" pkt. 1.

36 Representasjon

36.1 Fordelsbeskatning – Ytelser av mindre økonomisk verdi

I Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Representasjon" s. 899 pkt. 2 "Fordelsbeskatning" er det nå tatt inn et nytt siste avsnitt:

"Ytelser av mindre økonomisk verdi som kundemiddager og enkle tilstelninger, hvor det som dekkes er kostnader til mat, lokaler mv. skattlegges ikke, så fremt kostnadene ikke overstiger det som er vanlig i slike sammenhenger."

Denne setningen er ment å være en presisering av gjeldende rett, og således ikke ment som noen endring av rettstilstanden.

37 Samvirkeforetak - ny lov om samvirkeforetak

Lov om Samvirkeforetak av 29. juni 2007 nr. 81 (samvirkelova) gjelder for Samvirkeforetak stiftet etter 1. januar 2008. Samvirkeforetak som er stiftet før lovens ikrafttredelse (1. januar 2008), vil bli underlagt loven når de har tilpasset vedtektene til den nye loven og registrert seg som samvirkeforetak (SA). Slike foretak har en frist til innen utgangen av 2012 til å bringe vedtektene i samsvar med loven og registrere seg som samvirkeforetak, se overgangsregler i samvirkelova § 163. Foretak som tilfredsstiller definisjonen i samvirkelova og som er registrert som samvirkeforetak (SA), anses som samvirkeforetak etter skatteloven § 2-2 første ledd bokstav d. Foretak som tilfredsstiller definisjonen uten å være registrert som samvirkeforetak (SA), skal også lignes som samvirkeforetak. Dette forutsetter at foretaket drives i samsvar med de prinsipper som er nedfelt i samvirkelova, og som bygger på anerkjente samvirkeprinsipper.

Forarbeidene til loven er NOU 2002:6 "Lov om samvirkeforetak", Ot.prp. nr. 21 (2006-2007) og Innst. O. nr. 59 (2006-2007).

Se Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Samvirkeforetak" s. 913-914 der den nye loven er omtalt.

38 Skattebegrensning

38.1 Deltakere i DLS

Ved lov av 14. desember 2007 nr. 107 ble skatteloven § 17-1 om begrensning ved lav alminnelig inntekt og § 17-10 om begrensning i samlede skatter (80 prosent regelen) endret. Endringene trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 10 og St.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 2.

For deltakere i DLS inngår deres andel av overskudd eller underskudd i alminnelig inntekt. Etter innføringen av skjermingsmetoden for personlige deltakere i DLS får de også et tillegg i alminnelig inntekt når de mottar utdeling fra selskapet, jf. skatteloven § 10-42. Dette innebærer at deler av overskuddet fra det deltakerlignede selskapet til og med inntektsåret 2007 inngikk to ganger i alminnelig inntekt ved fastsettelsen av beregningsgrunnlaget for 80 % -regelen i skatteloven § 17-10 og ved fastsettelsen av beregningsgrunnlaget for skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17-1.

Skatteloven § 17-1 er derfor endret, slik at inntektstillegget etter skatteloven § 10-42 skal trekkes fra i beregningsgrunnlaget for skattebegrensningen. Endringen fremgår av Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Skattebegrensning - lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne" pkt 4.2.1

Videre er 17-10 endret, slik at tillegg etter § 10-42 skal trekkes ut av sammenligningsinntekten for 80 prosent regelen. Endringen fremgår av Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Skattebegrensning – åttiprosentregelen" pkt. 5.

38.2 Aksjeinntekter

Ved lov av 14. desember 2007 nr. 107 ble skatteloven 10-12 om fradrag for skjerming og § 10-31 om skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer endret. Endringene trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 10, St.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 2 og Innst. O. nr. 1 (2007-2008) kap. 10.

Skatteloven § 10-12 er endret, slik at det nå skal gis skjerming i fastsatt alminnelig inntekt. Ved realisasjon skal ubenyttet skjerming føres til fradrag i fastsatt alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 10-31 (1). Dette innebærer at skjermingen først vil komme til fradrag etter at inntektsgrunnlaget alminnelig inntekt er fastsatt. Siden det er alminnelig inntekt som er grunnlag for skattebegrensningen, vil aksjeutbytte og aksjegevinster inngå fullt ut ved fastsettelsen av beregningsgrunnlaget for skattebegrensningen etter § 17-1. Endringen

fremgår av Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Skattebegrensning - lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne" pkt. 4.2.1.

Endringen medfører også at skjermingen skal holdes utenfor ved fastsettelsen av sammenligningsgrunnlaget for 80 prosent regelen i § 17-10. Endringen fremgår av Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Skattebegrensning – åttiprosentregelen" pkt. 5.

38.3 Nedre grense for formueskatt etter 80 prosent regelen

Ved lov av 14. desember 2007 nr. 107 ble skatteloven § 17-10 om begrensning i samlede skatter (80 prosent regelen) endret. Endringene trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 10 og Innst. O. nr. 1 (2007-2008) kap. 10.

Endringen innebærer at satsen for hvor mye formuesskatt som uansett må betales, økes fra 0,6 % til 0,8 % av nettoformue utover kr 1 mill.

Endringen fremgår av Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Skattebegrensning – åttiprosentregelen" pkt. 3.

39 Skattefradrag for underskudd for inntektsårene 2008 og 2009

39.1 Innledning

Ved lov av 27. februar 2009 nr. 9 er det innført en midlertidig adgang for aksjeselskaper og andre selskaper mv. som er selvstendige skattesubjekter, jf. skatteloven § 2-2 første ledd (heretter aksjeselskaper mv.) til å tilbakeføre skattemessig underskudd for inntektsårene 2008 og 2009 (underskuddsårene) til fradrag i inntekten for det foregående og nest foregående året, begrenset til underskudd på 20 millioner for hvert inntektsår.

Underskudd for inntektsåret 2008 kan med dette tilbakeføres til fradrag i inntektsårene 2006 og 2007 (tilbakeføringsårene), mens underskudd for inntektsåret 2009 kan tilbakeføres til fradrag i inntektsårene 2007 og 2008 (tilbakeføringsårene).

Endringen trådte i kraft straks med virkning for inntektsårene 2008 og 2009.

Forarbeidene til bestemmelsen er tatt inn i Ot.prp. nr. 30 (2008-2009) og Innst. O. nr. 43 (2008-2009).

I praksis skal tilbakeføringen gjennomføres ved at selskapene får et skattefradrag ved ligningen for underskuddsåret 2008 og/eller 2009. Det skal således ikke skje noen endring av ligning for tilbakeføringsårene. Selskaper med underskudd i 2008 og/eller 2009 vil dermed få utbetalt skatteverdien av underskuddet, så langt dette (underskuddet) kan tilbakeføres i inntekten for de to inntektsårene forut for underskuddsåret.

39.2 Skattytere som omfattes av ordningen

Ordningen omfatter aksjeselskaper og andre selskaper og innretninger som er selvstendige skattesubjekter, jf. skatteloven § 2-2 første ledd (aksjeselskaper mv.). Tilbakeføringsadgangen gjelder også for aksjeselskaper mv. som ikke er hjemmehørende i riket, men som er skattepliktig hit etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b fordi selskapet utøver eller deltar i virksomhet her, eller etter petroleumsskatteloven § 2, jf. § 1. Det vises til ny § 16-60 første og annet ledd i skatteloven.

Ordningen gjelder ikke aksjeselskaper mv. som er stiftet i underskuddsåret etter reglene om skattefri omdanning og heller ikke aksjeselskaper mv. som er oppløst i inntektsåret. Det vises til ny § 16-60 tredje og fjerde ledd i skatteloven.

39.3 Hvilke underskudd som kan tilbakeføres og hvilke inntekter det kan tilbakeføres mot

Ordningen gjelder skattemessig underskudd oppstått i 2008 og 2009. Det stilles ikke krav om at underskuddet skriver seg fra virksomhet (næring), hvilket innebærer at også underskudd knyttet til passiv kapitalforvaltning omfattes. Underskudd som er fremført til 2008 eller 2009 etter bestemmelsene i skatteloven § 14-6 gir ikke grunnlag for tilbakeføring.

Tilbakeføringsadgangen er begrenset til alminnelig inntekt i selskapet for de to forutgående inntektsårene (med unntak for eventuell korreksjonsinntekt). Med alminnelig inntekt menes som nevnt foran skattepliktig nettoinntekt (overskudd) i 2006 og 2007. Tilbakeføringsadgangen gjelder ikke i særinntekter som for eksempel grunnrenteinntekt for kraftforetak, jf. skatteloven kapittel 18.

I tilfeller der skattyter i forbindelse med offentlig akkordforhandling eller underhåndsakkord får ettergitt gjeld, er det underskudd redusert med gjeldsettergivelsen som skal kunne tilbakeføres.

Tilbakeføringsadgangen gjelder ikke for underskudd fra NOKUS-selskaper.

Tilbakeføringsadgangen gjelder heller ikke inntekt av skogbruk.

Det vises til nye § 16-61 annet, tredje og femte ledd samt § 16-62 første ledd i skatteloven.

39.4 Beløpsgrense

Det gjelder en absolutt beløpsgrense for tilbakeførbart underskudd på 20 millioner kroner per selskap for hvert av underskuddsårene 2008 og 2009. Ubenyttet beløpsgrense for 2008 kan ikke overføres til 2009. I tillegg til den absolutte beløpsgrensen på 20 millioner kroner skal tilbakeføringsadgangen være begrenset til alminnelig inntekt for de to foregående inntektsårene, se pkt. 39.5 nedenfor. Det vises til ny § 16-62 annet ledd i skatteloven.

For selskaper som har fisjonert i underskuddsåret, skal det skje en fordeling av beløpsgrensen mellom overdragende og overtakende selskaper i fisjonen, se pkt 39.7 nedenfor. Det vises til ny § 16-62 fjerde ledd i skatteloven.

39.5 Tidsbegrensning

Tilbakeføringsadgangen begrenses til alminnelig inntekt for det forutgående inntektsåret og det nest forutgående inntektsåret. Med alminnelig inntekt menes her skattepliktig nettoinntekt (overskudd) i 2006 og 2007.

Dette innebærer at underskudd for inntektsåret 2008 kan tilbakeføres til fradrag i inntektsårene 2006 og 2007, mens underskudd for inntektsåret 2009 kan tilbakeføres til fradrag i inntektsårene 2007 og 2008. Samlet beløp for tilbakeføring i årene 2008 og 2009 kan ikke overstige samlet inntekt for perioden 2006 til 2008. Tilbakeføring fra inntektsåret 2008 skal først skje i inntekt for 2006, deretter eventuelt i inntekt for 2007. Se eksempel i Ot.prp. nr. 30 (2008-2009) pkt. 1.3.2. Det vises til ny § 16-62 første ledd i skatteloven.

39.6 Gjennomføring av tilbakeføringsordningen

Tilbakeføringsadgangen gjennomføres etter en modell med skattefradrag i inntektsårene 2008 og 2009 for underskudd oppstått i disse årene. Det beregnes et skattefradrag på 28 prosent på grunnlag av årets skattemessige underskudd, begrenset til skattemessig inntekt for de to foregående årene.

Tilbakeføringsadgangen begrenses til et skattemessig underskudd på 20 millioner kroner per selskap for hvert underskuddsår. Dette innebærer at skattefradraget vil være maksimalt 5,6 millioner kroner per år. Fradraget gis automatisk, uten noe krav fra skattyter. Skattytere som eventuelt ønsker å unntas fra ordningen må kreve dette særskilt.

Det vises til nye § 16-61 første ledd og § 16-63 første ledd i skatteloven.

39.7 Særlig om tilbakeføringen i fusjons- og fisjonstilfeller

39.7.1 Fusjon i underskuddsåret eller året før underskuddsåret

Ordningen omfatter også selskap som har fusjonert i løpet av inntektsåret.

Når fusjon er gjennomført i inntektsåret, skal det ved beregning av beløpsgrensen for maksimalt fradragbeløp etter ny § 16-62 første ledd (dvs. beregningen i forhold til alminnelig inntekt for tilbakeføringsårene), gjøres tillegg for overdragende selskaps alminnelige inntekt for det forutgående året og det nest forutgående året. Når fusjon er gjennomført i året forut for inntektsåret, skal det ved beregning av beløpsgrensen etter første ledd gjøres tillegg for overdragende selskaps alminnelige inntekt for det nest forutgående året. Det vises til nye § 16-62 tredje ledd i skatteloven.

Tilbakeføring forutsetter en manuell behandling av ligningen for underskuddsåret.

39.7.2 Fisjon i underskuddsåret

Ordningen omfatter også selskap som har fisjonert i løpet av inntektsåret.

Tilbakeføringsadgang i fisjonstilfellene innebærer at underskudd som er oppstått i 2008/2009 i ett eller flere av de selskapene som består etter fisjonen skal tilbakeføres i det overdragende selskapets skattemessige inntekt de to forutgående årene. Ettersom det overdragende selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser har blitt fordelt i forbindelse med fisjonen må det foretas en fordeling av det overdragende selskapets overskudd i tilbakeføringsperioden for å bringe på det rene hvor stor andel av overskuddet hvert av selskapene etter fisjonen skal gis tilbakeføringsadgang i.

Når fisjon er gjennomført i underskuddsåret 2008 eller 2009, foretas en fordeling av det overdragende selskapets alminnelige inntekt for det forutgående året og det nest forutgående året ved beregning av beløpsgrensen etter første ledd. Inntekten fordeles i samme forhold som nominell og innbetalt selskapskapital er fordelt mellom selskapene. Beløpsgrensen for tilbakeføring på 20 millioner kroner per underskuddsår fordeles mellom selskapene i samme forhold. Det vises til nye § 16-62 fjerde ledd i skatteloven. Dette gjelder selv om underskuddet etter reglene om skattefri fisjon er fordelt etter et annet prinsipp, for eksempel etter virksomhet.

Se eksempel i Ot.prp. nr. 30 (2008-2009) pkt. 1.3.7.3.

På samme måte som for fusjonstilfellene, forutsetter en tilbakeføringsadgang i fisjonstilfellene en manuell behandling av ligningen i det aktuelle underskuddsåret.

39.7.3 Fisjon i tilbakeføringsperioden

I enkelte tilfeller kan det være gjennomført en fisjon i perioden for tilbakeføring, som får betydning for den inntekten underskudd for 2008 og/eller 2009 kan tilbakeføres i. Dette gjelder ved underskudd i 2008, der det er gjennomført en fisjon i 2007. Videre gjelder det ved underskudd i 2009, der det er gjennomført en fisjon i 2008. I slike tilfeller må det skje en fordeling av tilbakeføringsinntekten fra året før fisjonsåret, etter samme prinsipp som omtalt ovenfor, dvs. at det foretas en fordeling av det overdragende selskapets alminnelige inntekt for det nest forutgående året i samme forhold som nominell og innbetalt selskapskapital er fordelt mellom selskapene. Det vises til nye § 16-62 femte ledd i skatteloven. Dette gjelder selv om underskuddet etter reglene om skattefri fisjon er fordelt etter et annet prinsipp, for eksempel etter virksomhet.

I tilfeller der det er gjennomført en fisjon i perioden for tilbakeføring skal det ikke skje en fordeling av den absolutte beløpsgrensen på 20 millioner kroner per år for tilbakeføring av underskudd. Se eks. i Ot.prp. nr. 30 (2008-2009) pkt. 1.3.7.4.

39.8 Forholdet til andre bestemmelser

39.8.1 Tilbakeføring av underskudd etter skatteloven § 14-7

Den midlertidige tilbakeføringsadgangen skal ikke gjelde for selskaper mv. som er oppløst i underskuddsåret. Disse vil være omfattet av reglene om tilbakeføring av underskudd i skatteloven § 14-7 annet ledd. Det vises til nye § 16-60 fjerde ledd i skatteloven.

Den midlertidige tilbakeføringsadgangen skal heller ikke skal gjelde for udekket underskudd som er oppstått i året for opphør av næring. Slike underskudd vil kunne tilbakeføres etter bestemmelsen i skatteloven § 14-7 første ledd. Dersom et selskap som opphører med næring har underskudd fra andre kilder i samme inntektsår, vil imidlertid dette underskuddet fra andre kilder kunne tilbakeføres etter forslaget til regler om midlertidig tilbakeføringsadgang. Tilbakeføringsadgangen for dette underskuddet etter reglene om midlertidig tilbakeføringsadgang for inntektsårene 2008 og 2009 må da samordnes med tilbakeføringsadgangen for underskudd fra den opphørte næringen etter skatteloven § 14-7 første ledd. Det vises til nye § 16-61 fjerde ledd i skatteloven.

39.8.2 Fremføring av underskudd etter skatteloven § 14-6

Underskudd til fremføring fra 2008 og 2009, jf. skatteloven § 14-6, reduseres med et beløp tilsvarende det beløpet som ligger til grunn for skattefradraget. Det vises til nye § 16-63 annet ledd i skatteloven.

39.8.3 Korreksjonsinntekt etter skatteloven § 10-5

Underskudd skal ikke kunne avregnes mot korreksjonsinntekt som er fastsatt i tilbakeføringsåret, det vil si at korreksjonsinntekt ikke er en del av den inntekten som utgjør det maksimale tilbakeføringsbeløpet. Det vises til nye § 16-62 første ledd annet punktum i skatteloven.

39.8.4 Kreditfradrag etter skatteloven §§ 16-20 flg.

Det tilbakeførte underskuddet skal ikke få konsekvenser for beregning av grunnlaget for kreditfradrag i tilbakeføringsåret. Dette innebærer at den midlertidige tilbakeføringsadgangen også kan brukes i tilfeller der det er innvilget kreditfradrag i tilbakeføringsåret/-årene. Dette kan innebære at et selskap over tid får effektivt fradrag for en større del av skatt betalt til utlandet enn selskapet ellers ville fått. Finansdepartementet uttaler i Ot.prp. nr. 30 (2008-2009) at de vil vurdere om det er behov for en nærmere avgrensning av kreditfradraget i tilfeller som nevnt.

Det vises til ny skatteloven § 16-63 tredje ledd hvor det fremgår at det ved beregning av maksimalt kreditfradrag fra og med 2009 til og med 2012 skal ses bort fra reduksjon av underskudd til fremføring.

39.8.5 Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag) etter skatteloven § 16-40

Etter skatteloven § 16-40 gis det fradrag i skatt for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter. Fradrag for tilbakeføring av underskudd skal ikke påvirke beregningen av FoU-fradrag for tilbakeføringsåret.

39.9 Særskatteregimer

Den midlertidige tilbakeføringsadgangen omfatter også særskattepliktig petroleumsvirksomhet, kraftverksbeskatningen og rederibeskatningen. Se mer om dette i Ot.prp. nr. 30 (2008-2009) pkt. 1.3.9.

39.10 Endring av ligning

Skattyter som omfattes av ordningen, kan klage over ligningen etter ligningsloven kapittel 9, også for den del som gjelder et eventuelt skattefradrag for tilbakeføring av underskudd. I normalt tilfeller vil det ikke være grunn til å klage på tilbakeføringsfradraget, men det kan forekomme tilfeller hvor skattyter mener det er gjort feil.

Ordningen med skattefradrag for tilbakeføring av underskudd baseres på skattyters opplysninger i selvangivelsen. Skattekontoret kan ta opp ethvert endringsspørsmål som gjelder avgjørelse under ligningen, jf. ligningsloven § 9-5. Endringssak kan resultere i at underskudd for 2008 eller 2009 som har gitt grunnlag

for skattefradrag reduseres eller bortfaller helt. En eventuell endring av ligning med reduksjon av underskudd vil få virkning for innvilget skattefradrag, ved at dette må tilbakebetales.

Tekniske og administrative hensyn tilsier at endringsadgangen avskjæres i tilfeller der skattyter som følge av endring av ligning for tilbakeføringsårene får endret positiv eller negativ inntekt. Dette gjelder for eksempel der skattyter gis medhold i en klagesak for tilbakeføringsåret som resulterer i at overskudd dette året nedsettes. Manglende endring i slike tilfeller vil bare påvirke tidfestingen av fradraget for underskuddet.

Det vises til nye § 16-63 fjerde ledd i skatteloven.

39.11 Regnskapsføring og behandling i ligningsskjemaene

39.11.1 Regnskapsføring

Den norske Revisorforening har avgitt uttalelse om regnskapsmessig behandling av tilbakeføringsordningen, kunngjort på Revisorforeningens hjemmeside www.revisornett.no 5. februar 2009. Det er ulike oppfatninger om hva som er riktig regnskapsførsel, men det antas at de fleste selskaper vil følge Revisorforeningens anbefalte løsning.

39.11.2 Behandling i ligningsskjemaer

Skattedirektoratet har avgitt uttalelse om hvordan tilbakeføringsordningen blir å behandle i ligningsskjemaene, kunngjort på Skatteetatens hjemmeside www.skatteetaten.no 23. februar 2009.

40 Skattefrie institusjoner mv.

40.1 Fritak for formuesskatt for forskningsstiftelser

Ved lov av 14. desember 2007 nr. 107 vedtok Stortinget nye regler i skatteloven § 2-36 femte til sjuende ledd, om skattefritak for formuesskatt for forskningsstiftelser som mottar basisbevilgninger. Lovendringen får virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeidene til lovendringene er Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 22 og Innst. O nr. 1 (2007-2008) kap. 22.

Lovendringen innebærer at forskningsstiftelser som mottar basisbevilgninger fritas for formuesskatt. Også stiftelser som eier aksjer i forskningsinstitutt som mottar basisbevilgning, er fritatt for formuesskatt på aksjer i forskningsinstituttet.

Forskningsinstituttene som mottar statlig basisbevilgning er enten direkte statlig eid eller organisert som aksjeselskap eller stiftelse. Formålet med lovendringen er å likebehandle forskningsinstitutter som mottar basisbevilgninger, med forskningsstiftelser eid av staten (ikke skattepliktig for formue jf. skatteloven § 2-30 første ledd bokstav b), og aksjeselskaper (ikke skattepliktig for formue jf. skatteloven § 2-36 første ledd bokstav a).

Endringen fremgår av Lignings-ABC 2008/09 under emnene "Formue" s. 517 pkt. 2.3, og "Skattefrie institusjoner" s. 962 pkt. 4.9.3.

40.2 Oppheving av skattefritak for gjensidige brann- og husdyrforsikringsselskap

Ved lov av 12. desember 2008 nr. 99 vedtok Stortinget å oppheve skattefritaket i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav h nr. 1, for gjensidige brann- og husdyrforsikringsselskap, herunder Gjensidige Forsikring BA. For selskap som omfattes av bokstav h nr. 1 og som har levert selvangivelsen for 2007, får lovendringen virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeidene til lovendringen er Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 10 og Innst. O nr. 1 (2008-2009) kap. 10. Se også Ot.prp. nr. 59 (2007-2008) kap. 8.

Bakgrunnen for forslaget er bl.a. at skattefritaket innebærer en uheldig konkurransevidning mellom de forsikringselskaper som omfattes av skattefritaket, og de som ikke er det.

Opphevelsen av skattefritaket medfører at det må fastsettes skattemessige inngangsverdier (åpningsbalanser) for eiendeler som skal inngå ved beregningen av inntekten. Lovendringen vil også medføre plikt til å svare formuesskatt for selskapet etter de alminnelige regler.

Se Lignings-ABC under emnet "Skattefrie institusjoner mv." s. 954 pkt. 1.4.

40.3 Begrensning av skatteplikt for aksjeselskap som forestår idrettsarrangement

Finansdepartementet har i et brev til Skattedirektoratet av 2. juli 2008, inntatt i Utv. 2008/1118, uttalt seg i en sak angående spørsmål om skatteplikt for aksjeselskaper som forestår breddeidrettsarrangementer, og som er eid av lokale idrettslag, jf. skatteloven § 2-32.

Etter departementets oppfatning er et vedtektsbestemt formål om å fremme interessen for idrett gjennom blant annet å forestå idrettsarrangementer, et ikke-ervervmessig formål. Departementet trekker videre frem at den type aktivitet som utøves i forbindelse med gjennomføringen av breddeidrettsarrangementer, normalt ikke fremstår som ervervmessig eller kommersiell.

Ved oppløsning av aksjeselskapet vil verdiene tilfalle eierne av aksjene og således et ikke-ervervmessig formål. Det vil derfor ikke være nødvendig å kreve at aksjeselskapet skal ha vedtektsbestemmelser om disponering av overskudd og formue.

Departementet legger til grunn at et aksjeselskap med et vedtektsbestemt formål om å fremme interessen for idrett, vil kunne realisere dette formålet gjennom idrettsarrangementer. Om dette uttales følgende:

"Idrettsinteresse kan vanskelig fremmes eller realiseres på en mer direkte måte enn gjennom faktisk utøvelse av idretten. Virksomhet som tar sikte på å legge til rette for idrettsutøvelse gjennom idrettsarrangementer, kan etter departementets oppfatning derfor anses som en faktisk realisering av et ikke-ervervmessig formål. Inntekter fra slik virksomhet kommer fra realiseringen av formålet. Dette gjelder i utgangspunktet uavhengig av inntektens størrelse."

Det kan likevel ikke utelukkes at innretningens overskudd og eventuelle fondsopplegg er så store at disse i seg selv trekker i retning av et ervervmessig formål. Selskapenes eiermessige og øvrige tilknytning til annen ideell idrettsorganisering, vil her være av betydning".

I foreliggende sak hadde aksjeselskapene et vedvarende og ikke ubetydelige overskudd.

I den grad store deler av den arbeidsinnsats som legges ned i forbindelse med idrettsarrangementet skjer på dugnadsbasis, trekker dette i retning av et ikke-ervervmessig formål. Det samme gjelder hvor virksomheten ikke drives i konkurranse med andre skattepliktige subjekter.

Uttalelsen avgrenses mot virksomhet som foregår på trenings- og skisentre, da disse har en mer kontinuerlig driftskarakter og som regel drives med et overskuddsformål for eierne. Det avgrenses også mot eliteidrett organisert med overskuddsgivende idrettsarrangementer gjennom selskaper eid av idrettslag, for eksempel fotballklubber.

Uttalelsen er ikke innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09.

41 Skattelempning

41.1 Ny skattebetalingslov – endring i reglene om lempning

Ved lov av 17. juni 2005 nr. 67 ble ny skattebetalingslov vedtatt.

Ny skattebetalingslov trådte i kraft for skatteområdet 1. januar 2009. Det innebærer bl.a. en endring av ligningsloven § 9-12.

Fastsettingsmyndighetene har nå fått adgang til å ettergi utliknet skatt og trygdeavgift dersom det av særlige forhold knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet. Myndighet til å foreta nedsettelse eller ettergivelse er i loven gitt til Finansdepartementet, og myndigheten er delegert til Skattedirektoratet 19. desember 2008 for ligningsloven § 9-12, svalgårdsskatteloven § 5-3 første ledd og folketrygdloven § 24-4 sjette ledd.

42 Skogbruk

Skogfaktoren som nyttes ved beregning av formuesverdiene på skogeiendommer skal for 2008 være 5. Den var 4 i 2007 – noe som betyr at skogverdiene i den forhåndsutfylte selvangivelsen til skogeierne vil være 25 % høyere i 2008 enn i 2007.

Skogfaktoren er angitt i "Takseringsreglene" § 3-1-1.

Forarbeidene til endringen er tatt inn i St. prp. nr. 1 (2007-2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak s. 10 under overskriften "Andre endringer i skatter og avgifter"

43 Tap

Høyesterett kom i en dom inntatt i Utv. 2008/389 (Rt. 2008/145) (Norsk Struts AS) til at det ikke forelå fradragsrett for tap på lån som noen gårdbrukere hadde ytet til et selskap som drev med strutseproduksjon. Dette fordi det ikke var tilstrekkelig tilknytning mellom strutseproduksjonen og den øvrige gårdsdriften.

Tilknytningskravet, som er utviklet i tidligere høyesterettsdommer, er at det må foreligge "en særlig og nær tilknytning" mellom den investering / det lån det kreves fradrag for tap for og skattyterens egen virksomhet. Kravet om "en særlig og nær tilknytning" er oppsummert og nærmere presisert i flere dommer, senest i Høyesterettsdommene i Utv. 2005/1075 (Rt. 2005/1157) (Commercial Building) og Utv. 2005/1085 (Rt. 2005/1171) (Skjelland). Kravet forstås slik at dersom hovedformålet med engasjementet (eksempelvis lånet) etter en objektiv bedømmelse er å oppnå forretningsmessige fordeler i skattyterens virksomhet, så vil fordringen kunne anses å ha nødvendig tilknytning til virksomheten. Faktiske virkninger vil kunne inngå som momenter som understøtter hva hovedformålet var.

Tilknytningskravet kan videre være oppfylt dersom det foreligger en sterk integrasjon mellom skattyters virksomhet og den virksomhet skattyter engasjerer seg i som investor og/eller långiver. Se Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Tap", nytt pkt. 4.7. "Konsernforhold mv.", hvor det bl.a. vises til Commercial Buildingdommen.

Ved den konkrete bedømmelse av tilknytningen mellom pådratte tap på gårdbrukernes lån til selskapet Norsk Struts og gårdsdriften kom Høyesterett til at det ikke var grunnlag for å konkludere med at gårdbrukernes hovedmotiv med å etablere Norsk Struts var egen virksomhet. Det primære for gårdbrukerne var å starte ny selvstendig og lønnsom virksomhet. Det var heller ikke påvist noen integrering av driften av Norsk Struts i driften av aksjonærenes gårder.

Dommen er omtalt i Lignings-ABC under emnet "Tap" s. 1031pkt. 4.5. Dommen endrer ikke det syn som tidligere er lagt til grunn i Lignings-ABC når det gjelder tilknytningskravet.

44 Tilleggsskatt – uriktige/ufullstendige opplysninger

44.1 Beviskrav

Høyesterett avsa i storkammer (11 dommere) 29. oktober 2008 en dom, inntatt i Utv. 2008/1548, som gjaldt spørsmålet om hvilket krav til bevisets styrke som gjelder ved illeggelse av ordinær tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-2 sammenholdt med § 10-4.

Et flertall på syv dommere kom til at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for illeggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2. Et flertall på seks kom videre til at uskyldspresumsjonen i Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) artikkel 6 nr. 2 inneholder krav til bevisets styrke i saker som er straff etter konvensjonens artikkel 6.

Dommen er omtalt i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Tilleggsskatt – uriktige/ufullstendige opplysninger" s. 1070 pkt. 1.2. Det fremgår at det må konstateres klar sannsynlighetsovervekt for at opplysninger som skattyter har gitt er uriktige eller ufullstendige for at det skal kunne ilegges tilleggsskatt.

I de tilfellene skattyter har påberopt seg unnskyldelige forhold som grunnlag for bortfall av tilleggsskatt, jf. lignl. § 10-3 bokstav b, er det lagt til grunn at ligningsmyndighetene med klar sannsynlighetsovervekt må komme til at skattyter likevel kan lastes for opplysningssvikten for at det skal kunne ilegges tilleggsskatt.

Hvor ligningsoppgavene tilsynelatende inneholder åpenbare skrive- eller regnefeil, må det fremstå som klart sannsynlig at regne- eller skrivefeilen er arrangert for at tilleggsskatt skal ilegges.

Endelig må det ved bruk av forhøyet sats kreves klar sannsynlighet for at skattyter har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt.

44.2 Renter

I forbindelse med at skattebetalingsloven av 17. juni 2005 nr. 67 trådte i kraft 1. januar 2009, ble ligningsloven § 9-10 om renter hvor det ilegges tilleggsskatt opphevet. I stedet gjelder reglene om renteberegning i skattebetalingsloven kap. 11 og en særskilt overgangsregel i skattebetalingsforskriften § 19-2-4. Endringene er omtalt ovenfor under pkt. 17 "Endringssak – endring uten klage".

44.3 Frivillig retting

Ved såkalt frivillig retting kan tilleggsskatten falle bort eller settes ned, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 3. Praxis i slike tilfeller har vært at tilleggsskatten normalt har blitt fastsatt til 1 prosent. Dette hadde sammenheng med at illeggelse av renter etter den tidligere § 9-10 bare var aktuelt hvor det ble ilagt tilleggsskatt. Denne bestemmelsen er opphevet fra og med 1. januar 2009. Fra og med 1. januar 2009 skal det ved endring av ligning som utgangspunkt beregnes renter, uavhengig av om det ilegges tilleggsskatt.

På denne bakgrunn er det i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Tilleggsskatt – uriktige/ufullstendige opplysninger", lagt til grunn at det fra og med 2009 normalt ikke skal ilegges tilleggsskatt i slike tilfeller. Det vises til s. 1076 pkt. 1.13.4 og s. 1080 pkt. 3.3.4.

45 Tilsidesettelse

45.1 Særlig om lønn/arbeidsgodtgjørelse fra selskap, eventuelt omklassifisering av overføringer fra selskap til aksjonær/deltaker

Finansministeren har i brev til Stortinget av 30. mai 2008 ("Spørsmål til skriftlig besvarelse – nr. 1141 – fra stortingsrepresentant Gjermund Hagesæter") bl.a. uttalt følgende:

"Et hovedpoeng med skattereformen 2006 var å få et system for skattlegging av inntekt fra selskaper og personlig næringsvirksomhet som i mindre grad enn delingsmodellen kunne utnyttes i skatteplanlegging. Et viktig ledd i gjennomføringen av skjermingsmetoden for selskapsdeltakere ("aksjonærmodellen" og "deltakermodellen") var å harmonisere de marginale skattesatsene for lønn, utbytte og andre utdelinger fra selskap. Skjermingsmetoden er også utformet på en slik måte at det vil ha liten betydning for den samlede skattebelastning over tid om utdeling skjer tidlig eller senere. Lønnsomheten for en arbeidende eier av å ta ut selskapsoverskudd som utbytte istedenfor som lønnsvederlag for arbeidet er generelt sterkt redusert, sammenlignet med forholdene under den tidligere delingsmodellen.(...)"

Utenfor det spesielle området som skatteloven § 14-90 regulerer, er skattemessig tilsidesettelse eller gjennomskjæring behandlet i forarbeidene til skattereformen. Temaet arbeidsgodtgjørelse og gjennomskjæring er først og fremst behandlet i Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) pkt. 1.8.2.3. Her uttaler departementet blant annet følgende:

"Departementet er enig med [uttaks]utvalget i at gjennomskjæring generelt vil være et lite hensiktsmessig virkemiddel for å bøte på systemsvakheter i form av betydelige ulikheter i satsstrukturen for ulike inntektsarter. Det er derfor viktig å få vedtatt en satsstruktur som gjør at behovet for å benytte gjennomskjæringsregler blir minst mulig. Det vil imidlertid være adgang for ligningsmyndighetene til å foreta gjennomskjæring i tilfeller med illojale tilpasninger."

På denne bakgrunn har Skattedirektoratet kommet til at om en aksjonær/deltaker arbeider i eget selskap og ikke tar ut lønn/arbeidsgodtgjørelse eller tar ut en lav lønn/arbeidsgodtgjørelse i forhold til sin arbeidsinnsats, vil det normalt ikke være grunnlag for ligningsmyndighetene til skjønnsmessig å fastsette økning av lønn/arbeidsgodtgjørelse, eller omklassifisere utbytte/utdeling til lønn/arbeidsgodtgjørelse. I helt spesielle tilfeller med illojale tilpasninger fra skattyter, kan tenkes unntak fra dette utgangspunktet.

Standpunktet er innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Tilsidesettelse" s. 1085 pkt. 4.5 og s. 1095 pkt. 7.5.

45.2 Tilordning av fordring i konsern

Høyesterett avsa 13. november 2008 en dom, inntatt i Utv. 2008/1764 (Rt. 2008 s. 1537) (Conoco Philips), der det var spørsmål om bruk av ulovfestet gjennomskjæring i forbindelse med tilordning av fordring i konsern.

Morselskapet tok opp lån for å yte egenkapital til datterselskapet, for at datterselskapet skulle kunne erverve fordringen. Morselskapet, som var særskattepliktig, fikk dermed redusert den særskattepliktige inntekt. Høyesterett kom til at tilleggsvilkåret for gjennomskjæring ikke var oppfylt, da disposisjonene ikke kunne anses stridende mot petroleumsskattelovens regler.

Dommen er omtalt i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Tilsidesettelse" s. 1090 pkt. 5.5.1.

45.3 Interesfefellesskap – sktl § 13-1

Ved lov av 29. juni 2007 nr. 72 ble det gjort endringer i skatteloven § 13-1 annet og fjerde ledd. Lovendringene trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeider til bestemmelsen er inntatt i Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) kap. 4 og Innst. O. nr. 81(2006-2007) kap. 4.

45.3.1 OECDs retningslinjer for internprising – redusert skattegrunnlag

Endringen i fjerde ledd lovfester at det skal tas hensyn til OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter, når det foreligger interesfefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og transaksjoner mellom det norske og det utenlandske foretaket er omfattet av armlengdeprinsippet i skatteavtale mellom de respektive stater. Det er den delen av retningslinjene som omhandler materiell veiledning om selve armlengdeprinsippet og metodene for anvendelsen av dette som det skal tas hensyn til.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i Lignings-ABC 2008/09 under "Tilsidesettelse" s 1095 pkt 7.4.

45.3.2 Årsakssammenheng

Endringen i annet ledd innebærer at det ikke lenger gjelder noen omvendt bevisbyrde hvor den annen part i interesfefellesskapet er bosatt eller hjemmehørende innenfor EØS. Forutsetningen er at Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- eller inntektsforhold.

Hvis den utenlandske part er bosatt/hjemmehørende i land utenfor EØS, er det for ligningsmyndighetene som før tilstrekkelig etter skatteloven § 13-1 andre ledd å påvise at det er grunn til å anta at inntekt eller formue i Norge er redusert i forbindelse med disposisjoner overfor utenlandske personer eller selskaper mv. Det blir deretter opp til skattyteren å godtgjøre at interessefellesskap ikke foreligger eller at interessefellesskapet ikke har ført til reduksjon i inntekt eller formue. Denne bevisbyrderegelen gjelder også hvis den annen part er bosatt/hjemmehørende innenfor EØS, hvis Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- eller inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i Lignings-ABC 2008/09 under "Tilsidesettelse" s 1096 pkt 7.6.

46 Utland

46.1 Nye skatteavtaler mv.

Det er inngått en ny skatteavtale med Australia (tatt inn i St. prp. nr. 85 (2005-2006)). Skatteavtalen med Australia trådte i kraft 12. september 2007 og fikk virkning fra og med 1. januar 2008.

Det er inngått en avtale om utveksling av opplysninger i skattesaker med Isle of Man (tatt inn i St. prp. nr. 38 (2007-2008)). Avtalen trådte i kraft 6. september 2008 og fikk virkning for straffbare skattesaker fra denne datoen og for alle andre skattesaker fra 1. januar 2009.

Det er også inngått tilleggsoverenskomster om unngåelse av dobbeltbeskatning av fysiske personers lønnsinntekter mv., om gjensidig skattefritak for internasjonal skips- og luftfart, samt om prosedyrer for gjensidige overenskomster i internprisingssaker. Tilleggsoverenskomstene trådte i kraft 6. september 2008 og fikk virkning fra 1. januar 2009.

46.2 Tilbakeføring av kreditfradrag

Ved lov av 15. juni 2007 nr. 23 ble reglene om kreditfradrag endret ved at det ble innført en begrenset adgang til tilbakeføring av kreditfradrag, jf. skatteloven § 16-22 annet ledd. Lovendringen har virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeider til lovendringen er tatt inn i Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) kap.1 og Innst. O. nr. 52 (2006-2007) kap. 2.

Utenlandsk skatt som ikke kommer til fradrag i det året retten til kreditfradrag oppstår, kan tilbakeføres til fradrag i foregående år innenfor samme inntektskategori. Fradraget i det foregående år er begrenset til det maksimale kreditfradraget i det året. Tilbakeføringsretten er betinget av at skattyter kan sannsynliggjøre at fradraget ikke kan fremføres.

De nye reglene er nærmere omtalt i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Utland – skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)" s. 1246 pkt. 4.17.

46.3 Beskatning av arbeidstakere som oppholder seg på Jan Mayen og i de norske biland i Antarktis

Ved lov av 14. desember 2007 nr. 105 er det vedtatt endringer i Jan Mayen-skatteloven slik at den også gjelder for arbeidstakere som oppholder seg i de norske biland i Antarktis. Lovendringen har virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeider til lovendringen er tatt inn i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap.17 pkt. 17.6.3 og Innst. O. nr. 1 (2007-2008) kap. 17 pkt. 17.1.4.3.

Lovendringen innebærer at arbeidstakere som har et sammenhengende opphold på minst 30 dager i de norske biland i Antarktis, skal trekkes skatt og trygdeavgift av lønn opptjent der etter de samme satser som gjelder på Jan Mayen.

Lovendringen er omtalt i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Jan Mayen og de norske bilandene i Antarktis" s. 618.

Ved lov av 14. desember 2007 nr. 104 er det vedtatt endringer i lov om skatt til Svalbard § 3-2 om lønnstrekkordningen som også får betydning ved beskatningen av lønn opptjent på Jan Mayen og i de norske biland i Antarktis.

Forarbeider til lovendringen er tatt inn i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap.17 pkt. 17.6.1 og Innst. O. nr. 1 (2007-2008) kap. 17 pkt. 17.1.4.1.

Fra inntektsåret 2008 er det innført en ordning med to skattesatser. Skattesatsen er 8 pst. for lønn til og med 12 G (kr 843 072) og 22 pst. for lønn som overstiger 12 G.

46.4 Bosted etter skatteavtalen

Høyesterett avsa 24. april 2008 en dom (Sølvik-saken) om skattemessig bosted etter skatteavtalen mellom Norge og USA.

Retten fant at skattyter var bosatt i USA etter artikkel 3 nr. 2 i skatteavtalen mellom Norge og USA. Saken gjaldt inntektsårene 2001 til 2003.

Skattyter oppholdt seg i USA i to og et halvt år. Arbeidsgiver i USA var et datterselskap av det selskapet han hadde arbeidet for i Norge. Familien, kone og to små barn, flyttet sammen med ham til USA. De leide ut boligen i Norge – først for to år og så ytterligere for ett år – uten oppsigelsesrett for utleier. Skattyter flyttet tilbake til Norge da han fikk arbeid i et annet selskap og bosatte seg et annet sted i Norge. Den tidligere boligen ble solgt etter at leiekontrakten gikk ut.

Høyesterett gir klart uttrykk for at en person som reiser til USA og bor der sammen med sin familie i to og et halvt år, vil ha fast bolig i USA etter artikkel 3 nr. 2 første ledd bokstav a. Videre viser Høyesterett til den særlige bestemmelsen i artikkel 3 pkt. 2 annet ledd. Dette er en særbestemmelse i USA-avtalen som ikke finnes i noen av de andre skatteavtalene Norge har inngått. Den fastslår at en "fast bolig" er det sted hvor skattyter bor sammen med sin familie. Skattyter vil derfor uansett ha fast bolig i USA etter denne bestemmelsen.

Når det gjelder boligen i Norge konkluderer Høyesterett med at skattyteren ikke "disponerte" den faste boligen i Norge i skatteavtalens forstand. Høyesterett uttaler at det med utgangspunkt i skatteavtalens ordlyd og OECD-kommentarene, er vanskelig å se at det kan være grunnlag for å hevde at det er tilstrekkelig for å disponere en bolig at man eier den, når eieren mangler rett til å bo i den.

Retten gir også uttrykk for at visse typer utleie likevel vil medføre at man etter skatteavtalen anses for å disponere boligen. Det vil være tilfelle der boligen er leiet ut til nær familie eller andre som ikke er på "ein armlengdes avstand". Det samme vil være tilfelle dersom boligen i Norge er leiet ut på vilkår som gjør at skattyteren uten for store vansker kan få faktisk råderett over boligen.

Det er vist til dommen i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Utland - allment om en person er bosatt/et selskap er hjemmehørende i Norge eller utlandet" s. 1147 pkt. 2.6. Det fremgår her at en skattyter ikke skal anses å disponere bolig i Norge når boligen er leid ut i mer enn 2 år på slike vilkår at leieforholdet ikke kan sies opp av skattyter i utleieperioden. Det fremgår videre at det ved vurderingen av om skattyter har disponert fast bolig i oppholdslandet, skal legges til grunn at et arbeidsopphold i et annet land på ca et og et halvt år ikke har en slik midlertidig karakter at skattyter ikke kan etablere fast bolig i det annet land.

46.5 Beskatning av flygende personell i SAS

Skattedirektoratet har i et brev av 16. september 2008 uttalt seg om beskatningen av flygende personell i SAS. I brevet ble det bl.a. uttalt følgende:

"Skattedirektoratet vil nedenfor gi en redegjørelse for beskatningen av flyvende personell i SAS.

Virksomheten i SAS

Partene i avtalen av 20. desember 1951 om samarbeid mellom Sverige, Danmark og Norge på luftfartens område er i dag SAS Sverige AB, SAS Danmark A/S og SAS Norge ASA (konsortiet SAS). Selskapene er eiet av SAS AB.

Fra oktober 2004 ble det gjennomført endringer i konsortiet SAS' virksomhet. Kommersielle beslutninger om trafikk innenriks og i Europa, så som dimensjonering, produktutforming, prissetting, salg, profilering og kommersielt resultat er lagt til tre datterselskap i konsortiet SAS. Disse datterselskapene er SAS Scandinavian Airlines Danmark A/S, SAS Scandinavian Airlines Norge AS (tidligere SAS Braathens AS) og SAS Scandinavian Airlines Sverige AB som er etablert i henholdsvis Danmark, Norge og Sverige. Den samlede flyvirksomheten innen Scandinavian Airlines System drives dog fortsatt av konsortiet SAS ved at det er konsortiet SAS som bl.a. har billettokument, medlemskap i IATA og eget AOC (Air Operator's Certificate) samt er kontraktspart med andre flyselskaper, ansvarlig AOC organisasjon og eier av fly.

SAS Scandinavian Airlines Danmark A/S og SAS Scandinavian Airlines Sverige AB har ikke egne AOC og flytjenestene utføres derfor av konsortiet SAS. SAS Scandinavian Airlines Norge AS driver derimot selvstendig trafikk med eget AOC.

Den interkontinentale virksomheten drives gjennom konsortiet SAS.

Den nordiske skatteavtalen

Etter artikkel 15 nr. 1 i den nordiske skatteavtalen skal inntekt opptjent i fly i innenriks trafikk beskattes i det landet der arbeidet utføres. Inntekt opptjent i fly i internasjonal trafikk skal beskattes i det land der arbeidstakeren er bosatt, jfr. artikkel 15 nr. 4 a).

Det følger videre av protokollen til skatteavtalen pkt. III nr. 2 at bestemmelsen i artikkel 5 nr. 4 a) også får anvendelse på inntekt av lønnsarbeid utført om bord i fly som anvendes i innenriksfart av konsortiet SAS.

Uttalelse fra Skatteverket i Sverige

Skatteverket i Sverige har den 17. april 2007 uttalt følgende om beskatningen av ansatte i SAS:

Bestemmelsen i pkt. III nr. 2 i protokollen til den nordiske skatteavtalen skal forstås slik at med begrepet "anvendes i innenriksfart av konsortiet SAS" menes den innenrikstrafikk som tilbys i samsvar med det AOC som innehas av konsortiet SAS. Da to av datterselskapene i konsortiet SAS, SAS Scandinavian Airlines Danmark A/S og SAS Scandinavian Airlines Sverige AB, mangler egne AOC, er det konsortiet som tilbyr flytjenestene. De ansatte om bord får derfor inntekt av arbeid utført om bord i fly som anvendes i innenriksfart av konsortiet SAS, når de flyr innenriks som ansatte i disse to selskapene.

For ansatte i SAS Scandinavian Airlines Norge AS er situasjonen en annen. SAS Scandinavian Airlines Norge AS har eget AOC og er en selvstendig flyoperatør. Den lønn som de ansatte i SAS Scandinavian Airlines Norge AS får når de flyr innenriks i Norge, er derfor ikke å anse som inntekt av arbeid utført om bord i fly som anvendes i innenriksfart av konsortiet SAS.

Med "konsortiet SAS" forstås det samarbeid på luftfartens område som drives av SAS Sverige AB, SAS Danmark A/S og SAS Norge ASA. "Konsortiet SAS" er ikke det samme som SAS-konsernet.

Beskatningen av SAS-ansatte i Norge

Skattedirektoratet legger til grunn den forståelsen av skatteavtalen som følger av Skatteverkets uttalelse.

Ansatte i SAS Scandinavian Airlines Danmark A/S og SAS Scandinavian Airlines Sverige AB som er bosatt i Norge

Personer bosatt i Norge som er ansatt i SAS Scandinavian Airlines Danmark A/S og SAS Scandinavian Airlines Sverige AB skal beskattes i Norge av inntekt opptjent om bord i fly i både innenriks og internasjonal trafikk, jfr. den nordiske skatteavtalen artikkel 15 nr. 4 a) og protokollen til skatteavtalen pkt. III nr. 2.

Ansatte i SAS Scandinavian Airlines Norge AS som er bosatt i Sverige eller Danmark

Personer bosatt i Sverige eller Danmark som er ansatt i SAS Scandinavian Airlines Norge AS, skal beskattes i Norge for inntekt opptjent om bord i fly i innenriks trafikk i Norge, jfr. den nordiske skatteavtalen artikkel 15 nr. 1. Inntekt opptjent om bord i fly i internasjonal trafikk skal beskattes i bostedslandet, jf. artikkel 15 nr. 4 a).

Fordelingen av inntekt mellom innenriks og internasjonal trafikk skal skje på grunnlag av den faktiske flytiden. Dersom fordelingen ikke fremgår av lønns- og trekkoppgavene fra SAS Scandinavian Airlines Norge AS, må skattyter selv fremlegge opplysninger om hvordan flytiden har vært fordelt mellom innenriks og internasjonal trafikk.

Det er ikke inngått noen avtale mellom skattemyndighetene i Danmark, Sverige og Norge om at inntekten kan fordeles mellom Norge og bostedslandet etter en bestemt fordelingsnøkkel.

Den forståelsen av skatteavtalens bestemmelser som det er gjort rede for ovenfor, skal legges til grunn ved ligningen for inntektsårene 2007 og 2008. Den skal også legges til grunn ved behandlingen av endringssaker for tidligere år, herunder saker som er tatt opp av svenske skattemyndigheter etter den nordiske trekkavtalen (overføring av skatt fra Sverige til Norge). Det er 3-årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 2 som regulerer hvor langt tilbake i tid det er adgang til å ta opp en endringssak.”

Det vises til Lignings-ABC 2008/09 under emnene ”Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment) s. 1178 pkt. 9.6.10 og ”Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet” s. 1198 pkt. 8.2.6.

46.6 Utenlandske næringsdrivende – skatteplikt etter skatteloven og skatteavtale

Finansdepartementet har i et brev av 16. januar 2008 inntatt i Utv. 2008/531 uttalt seg om når et utenlandsk foretak blir skattepliktig i Norge etter intern rett, jf skatteloven § 2-3 (1) bokstav b, og etter skatteavtale.

Når det gjelder forståelsen av den internrettslige bestemmelsen uttales i brevet bl.a.:

”Etter dette anser vi det klart at det ved arbeidsutleie ikke er noe separat krav om at virksomheten drives her eller bestyres herfra for at internrettslig, norsk skatteplikt for arbeidsutleievirksomheten skal oppstå. Derimot vil ren formidling av arbeidstakere fra utlandet ikke medføre skatteplikt. Selv om denne grensen vil kunne være flytende, er utgangspunktet at arbeidsutleieren privatrettslig har et arbeidsgiverforhold til arbeidstakeren, mens arbeidsformidleren ikke har det.

For andre former for virksomhet enn arbeidsutleie, oppstår spørsmålet om hvilken aktivitet og hvilket nærvær som gjør at et utenlandsk foretak blir begrenset skattepliktig til Norge fordi det driver virksomhet her. Det alminnelige utgangspunktet er at dette innebærer et krav om at en viss aktivitet med økonomisk karakter finner sted. Hva dette innebærer, må vurderes i det enkelte tilfellet basert på den relevante praksis og teori, jf. blant annet Rt. 1918 s. 474, 1925 s. 431, 1928 s. 1108, 1997 s. 653 og 1646 og 2001 s. 512. Som dere er inne på, er omfanget av kundekontakt, kontraktsinngåelser og oppdrag i Norge momenter ved vurderingen, uten at det kan angis noen absolutte grenser knyttet det enkelte element i aktiviteten som utøves.”

Når det gjelder fast driftssted etter skatteavtale uttales i brevet:

”Terskelen for at et foretak hjemmehørende i en skatteavtalestat skal anses å etablere fast driftssted i Norge er gjennomgående høyere enn terskelen for at det skal anses å drive virksomhet i Norge etter internretten. Ut over dette alminnelige utgangspunktet må det enkelte tilfellet vurderes konkret, basert på den aktuelle skatteavtalen og internasjonal teori og praksis om tilsvarende skatteavtalebestemmelser. Det kan imidlertid slås fast at en håndverker som tar på seg helt separate oppdrag på forskjellige steder, som hver er av noen ukers varighet, ikke etablerer fast driftssted etter skatteavtalebestemmelser tilsvarende OECD-mønsteret, så lenge oppdragene ikke utføres med utgangspunkt i ett fast sted. Det er for øvrig vanskelig å skjelne noen klar utvikling i kravet til fast driftssted. Temaet blir løpende debattert internasjonalt, blant annet i OECD, der det arbeides med en revisjon av mønsteravtalens kommentarer til artikkel 5 med hensyn til tjenester, se www.oecd.org/dataoecd/2/20/37811491.pdf.

Ved reell arbeidsutleie vil de utsendte arbeidstakernes arbeidsplasser hos norske oppdragsgivere i seg selv ikke kunne anses som fast driftssted for den utenlandske arbeidsgiveren.”

Det vises til Lignings-ABC 2008/09 under emnet ”Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet” s. 1190 pkt. 4. Uttalelsen er ikke innarbeidet i Lignings-ABC 2008/09.

46.7 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 § 4-31 og § 6-91. I vedlegg 1 til meldingen er det tatt inn 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 etter skatteavtalen. 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 2008/09 under emnet ”Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)” s. 1186 pkt. 20.1.

46.8 Metoder for unngåelse av dobbeltbeskatning

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

46.9 Utflytting av selskap fra Norge

Ved lov av 12. desember 2008 nr. 99 ble skatteloven § 10-71 og § 14-26 endret. Lovendringen trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forarbeider til bestemmelsen er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 8 og Innst. O. nr. 1 (2008-2009) kap. 8.

Den tidligere bestemmelsen i skatteloven § 10-71 inneholder en særskilt hjemmel for skattlegging av urealiserte kapitalgevinster ved utflytting uten likvidasjon av europeiske selskaper (SE-selskaper) og europeiske samvirkeforetak (SCE-selskaper). Etter lovendringen er anvendelsesområde for bestemmelsen i skatteloven §§ 10-71 og 14-26 utvidet slik at bestemmelsene nå gjelder for alle typer selskaper som er nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd.

Det vises til det nye emnet i Lignings-ABC 2008/09 ” Utland- utflytting av selskap fra Norge” s 1261 flg.

46.10 Uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde

Ved lov av 12. desember 2008 nr. 99 ble det innført nye regler i skatteloven § 9-14 om beskatning ved uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde. Lovendringen trådte i kraft med virkning fra 7.oktober 2008.

Forarbeider til bestemmelsen er inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 8 og Innst. O. nr. 1(2008-2009) kap. 8.

De nye reglene er behandlet i et nytt emne i Lignings-ABC 2008/09, "Utland – uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde" s 1263 flg.

47 Velferdstiltak i arbeidsforhold

47.1 Kortere hotellopphold

I Lignings-ABC 2007/08 under pkt. 2.14 "Tilstelninger, hotellopphold mv." stod det tidligere at 2-3 dagers helgeopphold på hotell godtas som skattefritt velferdstiltak. I denne forbindelse er helgeopphold blitt definert som "den normalt arbeidsfrie perioden knyttet til søndag". Dette kravet er i 2008/09-utgaven endret, slik at opphold på hotell mv. med inntil to overnattinger, kan anses som velferdstiltak, uansett om oppholdet er knyttet til en helg eller ikke. Bakgrunnen for dette er at retningslinjene før endringen kunne medføre vanskelige grensedragninger og dels urimelige resultater. Det vil altså ikke lenger være noe krav at velferdstiltaket er knyttet til en helg. Endringen medfører også at arbeidsgiver får større fleksibilitet i forhold til turens start og slutt, så lenge tiltaket ikke medfører mer enn to overnattinger for de ansatte. Selv om en holder seg innenfor grensen på to overnattinger, må det uansett foretas en rimelighetsvurdering, før en kan fastslå at dette er skattefritt for de ansatte.

47.2 Kombinerte turer - velferdstiltak/tjenestereise

Består en reise av både velferdstiltak og tjenestereise (fagseminar e.l.), må en vurdere hver del isolert. Dersom kravene til skattefritak for henholdsvis velferdstiltaket og tjenestereisen er oppfylt, må utgangspunktet være at hele turen er skattefri. Det er ikke et krav i slike tilfeller at det faglige har vært hovedformålet med reisen. Dette er nå presisert i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Velferdstiltak i arbeidsforhold" pkt. 2.14, selv om dette må antas å ha vært gjeldende rett også tidligere.

Eksempel:

De ansatte i en mindre bedrift er på en tur som varer fra mandag morgen til fredag kveld. Arbeidsdagene mandag, tirsdag og onsdag består av et fagseminar. Onsdag kveld, torsdag og fredag deltar de ansatte på et sosialt arrangement. Dersom kravene til skattefritak for henholdsvis velferdstiltaket og fagseminaret er oppfylt, vil hele turen være skattefri.

Et annet spørsmål er om den faglige delen må være av et visst omfang, for at vilkårene for skattefritak for denne delen av turen skal være oppfylt. Resultatet må bero på en konkret vurdering i hver enkelt sak. Vurderingstemaet må være om den faglige delen isolert sett ville vært skattefri, herunder om det faglige opplegget står i forhold til reiseutgifter etc. Dersom de ansatte reiser frem og tilbake til London for å ha én times faglig opplegg, så er det nok tvilsomt om dette ville blitt godtatt som skattefritt. Her må det vektlegges om den informasjonen som søkes oppnådd kunne vært ervervet på annen måte, og om kostnadene står i rimelig forhold til utbyttet. Det vises blant annet til Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Studiereise/kongressdeltagelse mv." pkt. 1.3, og den rettspraksis som det her vises til. Disse momentene må også gjelde dersom det faglige opplegget er kombinert med et velferdstiltak.

47.3 Familiemedlemmers deltakelse på velferdstiltak

Skattefritaket for kortere opphold på hotell gjelder også for ansattes familie, innenfor rammen av hva som er rimelig. Dersom reisen medfører mer enn to overnattinger på hotell mv., vil familiens deltakelse i sin helhet bli skattepliktig for den ansatte. Dette gjelder selv om den ansattes egen deltakelse er skattefri, fordi denne er på tjenestereise (fagseminar eller lignende) før/etter velferdstiltaket, jf. eksemplet ovenfor. Dette er nå presisert i Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Velferdstiltak i arbeidsforhold" pkt. 2.14, selv om dette må antas å ha vært gjeldende rett også tidligere.

Vedlegg 1

GJELDS- OG GJELDSRENTEFORDELING Ajour pr. 31. desember 2008

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 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 pr. 1. januar 2009

Oversikt over metode ved unngåelse av dobbeltbeskatning for inntektskategoriene lønn (uselvstendige personlige tjenester) og inntekt fra forretningsvirksomhet ved ligningen for 2008.

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

Oversikten dekker ikke inntekt fra virksomhet på utenlandsk kontinentalsokkel.

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 tilsvarer den del av den samlede norske skatten som faller på den utenlandske del av inntekten.

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

Land	Status	Hovedmetode	Lønn	Forr.
Albania	1	K	K	K
Argentina	1	K	K	K
Aserbajdsjan	1	K	K	K
Australia	1	K	K	K
Bangladesh	1	K	K	K
Barbados	1	F	FP	F
Belgia	1	F	FP	F
Benin ¹⁾	1	F	FP	F
Bosnia Hercegovina ²⁾	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
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	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 ²⁾	1			
Kasakhstan	1	K	K	K
Kenya	1	F	FP	F
Kina ³⁾	1	F	FP	F
Kroatia ²⁾	1	F	FP	K
Kypros ⁴⁾	1	K	K	K
Latvia	1	K	K	K
Litauen	1	K	K	K
Luxembourg	1	K	K	K
Malawi ⁴⁾	1	K	K	K
Malaysia	1	F	F ⁵⁾	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 ⁶⁾	FP	F
Nepal	1	K	K	K
New Zealand	1	K	K	K
Nordiske land	1	K	A ⁷⁾	K
Pakistan	1	F	FP	F

Land	Status	Hovedmetode	Lønn	Forr.
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 ²⁾	1	F	FP	K
Sierra Leone ⁴⁾	1	K	K	K
Singapore	1	K	K	K
Slovakia ⁸⁾	1	K	K	K
Slovenia ²⁾	1	F	FP	K
Spania	1	K	K	K
Sri Lanka	1	F	FP	F
Storbritannia	1	K	K	K
Sveits	1	K	K	K
Sverige: Nordiske land				
Sør-Afrika	1	K	K	K
Sør-Korea	1	F	FP	F
Tanzania	1	K	K	K
Thailand	1	K	K	K
Trinidad og Tobago	1	F	FP	F
Tsjekkia	1	K	K	K
Tunisia	1	F	FP	F
Tyrkia	1	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) I avtalen med Benin er det blitt utvekslet noter om overgang til kreditmetoden, men det er uklart når endringen trer i kraft.
- 2) Skatteavtalen med Jugoslavia er midlertidig suspendert. Iht noteveksling skal den inntil videre anvendes overfor Kroatia, Serbia og Slovenia. Avtalens bestemmelser får imidlertid ikke anvendelse på norsk personell i Kroatia og Serbia som mottar lønn fra en offentlig etat i Norge. For Bosnia Hercegovina er skatteavtalen ved noteveksling av 20.august 2008 gitt anvendelse fra og med inntektsåret 2009. Avtalen får imidlertid ikke anvendelse på norsk personell i Bosnia Hercegovina som mottar lønn fra en offentlig etat i Norge.
- 3) Avtalen med Kina omfatter ikke Hong Kong.
- 4) Her gjelder den gamle avtalen med Storbritannia av 2. mai 1951.
- 5) Fordelingsmetoden skal bare anvendes på lønnsinntekt som er beskattet i Malaysia.
- 6) Fordelsbegrensningsregel i artikkel 28 i avtalen med Ned. Antiller.
- 7) Kredit ved interessefellesskap mellom arbeidsgivere, jf artikkel 25 pkt 7 i den nordiske avtalen.
- 8) Skatteavtalen med Tsjekkoslovakia av 27. juni 1979 skal inntil videre anvendes overfor Slovakia.