



Meldingen om skattefastsettingen for inntektsåret 2016

Meldingen inneholder en oversikt over de viktigste skattemessige endringene og nyhetene for inntektsåret 2016. Emneinndelingen følger i det vesentlige samme systematikk som Skatte-ABC. Innledningsvis er det gitt en omtale av ny skatteforvaltningslov som trådte i kraft 1.1.2017, og som gjelder ved fastsetting av inntekt og formue for inntektsåret 2016.

- 1 Ny skatteforvaltningslov**
- 2 Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer**
 - 2.1 Overføring mellom filial av utenlandsk selskap og norsk selskap og mellom filialer av utenlandske selskaper
- 3 Aksjonærer og deltakere i selskaper med deltakerfastsetting, oppjustering av utbytte, utdeling og gevinst og tap ved skatteberegningen**
- 4 Betinget skattefritak**
 - 4.1 Ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom etter sktl. § 14-73
- 5 Bil – privat bruk – nye regler fra og med 2016**
 - 5.1 Særregel for varebil klasse 2 og lastebil med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg
 - 5.1.1 Innledning
 - 5.1.2 Valgadgang mellom to verdsetningsmetoder
 - 5.1.3 Sjablongmetode med særskilt bunnfradrag
 - 5.1.4 Kilometersats for privat bruk med krav om dokumentasjon ved elektronisk kjørebok
 - 5.2 Biler som faller utenfor standardregelen
 - 5.3 Skattefritak for sporadisk bruk
 - 5.4 Yrkeskjøring over 40 000 km
- 6 Bil – fradrag for bilkostnader - Skillet yrkesbil / privat bil**
- 7 Bolig - formue**
 - 7.1 Verdsetting av primær- og sekundærboliger og markedsprisjustering
- 8 Bolig – fritaksbehandling**
 - 8.1 Hva inngår som skattyters «egen bolig »
 - 8.2 Utleieverdi – spesielt ved korttidsutleie/overnatting
- 9 Fisjon - Innenlands**
 - 9.1 Skattemessig inngangsverdi på fissionsfordring ved trekantfisjon
- 10 Fordringer**
- 11 Formue**
 - 11.1 Verdsetting, næringseiendom
 - 11.2 Spesielt om verdsetting av næringseiendom eid av ikke-børsnotert aksjeselskap
- 12 Forsknings- og utviklingskostnader - skatteFUNN**
- 13 Fritaksmetoden**
 - 13.1 Tilsvarende-vilkåret

- 13.2 Spørsmål om utenlandske stater som subjekt etter fritaksmetoden
- 14 Fusjon - innenlands**
 - 14.1 Skattemessig inngangsverdi på fusjonsfordring ved trekantfusjon
 - 14.2 Fusjon – konsernfusjon med delt vederlag – (BFU 7/2016)
- 15 Gaver utenfor arbeidsforhold**
 - 15.1 Økning i beløpsgrensen for fradrag
- 16 Jordbruk – allment**
 - 16.1 Inntekter/kostnader
 - 16.1.1 Allmenningsrett
 - 16.1.2 Tilskudd
- 17 Jordbruk – forpaktning**
- 18 Jordbruk – jordbruksfradrag, feil i Skatte-ABC 2016/17**
- 19 Jord- og skogbruk – realisasjon**
- 20 Minstefradrag, feil i Skatte-ABC 2016/17**
- 21 Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng**
 - 21.1 Forordning 883/2004 med tillegg
 - 21.2 Overføring av oppgaver mellom NAV og Skatteetaten
- 22 Rederibeskatning**
- 23 Renter av gjeld**
- 24 Rentekostnader – fradragsbegrensning i interessefelleskap**
 - 24.1 Finansdepartementets uttalelse av 8. mars 2016, referert i Utv. 2016/825
 - 24.1.1 Sikkerhetsstillelse
 - 24.1.2 Renter det ikke er krevd fradrag for
 - 24.1.3 Begrensning av rentefradrag som føres til skattemessig fradrag i indre selskap
 - 24.1.4 Begrensning av rentefradraget ved fusjon
 - 24.1.5 Nærståendebegrepet for kommandittselskap
 - 24.1.6 Fremføring av rentefradrag i tilfeller der netto rentekostnader ikke overstiger 5 millioner kroner
- 25 Skattebegrensning - lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne**
 - 25.1 Overgangsregel – skattefradrag for uføre
 - 25.2 Overgangsregel – uføre samboere
 - 25.3 Tilpasning av skattebegrensningsregelen til trinnskatten
- 26 Skattefrie institusjoner mv.**
 - 26.1 Inntekt
- 27 Skogbruk**
 - 27.1 Skogbruksaktivitet
 - 27.2 Gjennomsnittsfastsetting
 - 27.3 Ny ordning for inntektsutjevning i skogbruket fra og med inntektsåret 2017
- 28 Sluttvederlag**
 - 28.1 Overgangsreglenes rekkevidde for tariffestet sluttvederlag og tilleggssluttvederlag
- 29 Særfradrag – sykdom eller svakhet**
 - 29.1 Særfradrag for store sykdomskostnader
- 30 Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne**
 - 30.1 Særfradrag etter overgangsregler til endringer i skattereglene for uførepensjon
- 31 Tilsidesettelse**
 - 31.1 Utbytteutdeling etter at det er foretatt uformelt aksjonærtinskudd
 - 31.2 § 13-1 og ulovfestet gjennomskjæring – fradrag for renter på konserninternt lån
- 32 Transaksjonskostnader**
- 33 Utland – allment om skatteavtaler**
 - 33.1 Nye skatteavtaler
 - 33.1.1 Skatteavtaler med virkning for 2016
 - 33.1.2 Skatteavtaler med virkning for 2017
 - 33.2 Avtaler om utveksling av opplysninger i skattesaker
 - 33.2.1 Avtaler med virkning fra 2016

33.2.2 Avtaler med virkning fra 2017

34 Utland – internprising (transfer pricing)

34.1 Oppdaterte OECD-guidelines

35 Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.

35.1 Utland – Nettolønn opptjent i utlandet

36 Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)

37 Vedlikehold

37.1 Forbedring/ending, påkostninger som trer i stedet for vedlikehold

37.2 Omfattende vedlikeholdsarbeider som leietaker forplikter seg til å bekoste

38 Verdipapirfond

1 Ny skatteforvaltningslov

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) trådte i kraft fra 1. januar 2017 og gjelder ved fastsettingen av formues- og inntektsskatt for inntektsåret 2016. Forarbeider til loven er Prop. 38 L (2015-2016) og Innst. 231 L (2015-2016). Utfyllende regler er gitt av Skattedirektoratet i forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften).

Skatteforvaltningsloven erstatter ligningsloven. I tillegg erstatter den en rekke skatteforvaltningsregler i annet regelverk, blant annet i svalgskatteloven og i artistskatteloven. Den erstatter i hovedsak også forvaltningsloven der denne gjaldt på skatteområdet.

Skatteforvaltningsloven endrer noen sentrale og etablerte begreper. Dette gjelder "ligning" som er erstattet av "fastsetting av formues og inntektsskatt" og "selvangivelse" som nå heter "skattemelding".

Etter ligningsloven ble grunnlaget for formues- og inntektsskatt fastsatt av skattekontoret, på grunnlag av skattyters selvangivelse. Etter skatteforvaltningsloven fastsetter den skattepliktige skattegrunnlaget selv ved at han leverer skattemelding eller godtar opplysningene i en forhåndsutfylt skattemelding ved ikke å levere noen skattemelding. I praksis er ikke forskjellen så stor i forhold til hvordan fastsettingen faktisk har foregått de senere år, hvor skattegrunnlaget i stor grad har vært basert på maskinell innrapportering fra tredjeparter. Den største forskjellen er at den skattepliktige – i motsetning til tidligere – har plikt til selv å fastsette skjønnsmessige beløp.

Skattemyndighetene skal foreta skatteberegningen direkte på dette grunnlaget, med mindre de fatter vedtak om å endre grunnlaget. Det er først dersom den skattepliktige unnlater å fastsette skattegrunnlaget (ikke leverer skattemelding når det foreligger plikt til å levere), eller hvor myndighetenes kontroller avdekker mangler ved den skattepliktiges egenfastsetting, at myndighetene skal fastsette skattegrunnlaget.

Skattepliktige som oppdager at egenfastsettingen er uriktig, kan selv endre grunnlaget for skattefastsettingen ved å levere endringsmelding. Slik endringsmelding må være kommet frem til skattemyndighetene senest tre år etter leveringsfristen for skattemeldingen. Dersom myndighetene har varslet om at fastsettingen er under kontroll eller grunnlaget er fastsatt av skattemyndighetene, har ikke den skattepliktige adgang til å endre denne delen av fastsettingen.

Skattemyndighetene kan endre enhver uriktig skattefastsetting. Skattemyndighetene kan i utgangspunktet ta opp en skattefastsetting til endring i fem år etter utløpet av en skatteleggingsperiode. Fristen er 10 år dersom den skattepliktige anmeldes eller ilegges skjerpet tilleggsskatt. For inntektsårene 2012 til 2014 er det ikke adgang til å endre en fastsetting til skattyters ugunst hvis endringsadgangen ville vært avskåret etter ligningsloven, jf. skfv. § 16-2. Toårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 3 a og treårsfristen i lignl. § 9-6 nr. 2 kan her hindre endring til den skattepliktiges ugunst for disse årene, selv om femårsfristen ikke er utløpt.

Skatteklagenemnda er klageinstans for skattekontorets fastsetting av formues- og inntektsskatt. Den generelle klagefristen er i skatteforvaltningsloven satt til seks uker, jf. skfv. § 13-4.

Det er gitt en overgangsbestemmelse i skatteforvaltningsforskriften § 16-2-3 om at Skattekontoret treffer vedtak i klage over ligningen for inntektsårene 2015 og tidligere, når klagen er kommet fram innen 31.

desember 2016. Dersom den skattepliktiges klage fullt ut tas til følge, gjelder ikke skatteforvaltningsloven § 5-7 om begrunnelse. Skattekontorets vedtak etter denne overgangsbestemmelsen kan påklages til Skatteklagenemnda.

En viktig endring er at det i skatteforvaltningsloven er gitt klagerett over bindende forhåndsuttalelser, jf. skfvl. § 6-2. Vedtak om avvising og gebyrfastsetting kan ikke påklages. En bindende forhåndsuttalelse regnes ikke som enkeltvedtak, men den kan påklages etter reglene om klage over enkeltvedtak.

Skatteforvaltningsloven innfører felles bestemmelser om administrative reaksjoner som ilegges både skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter ved ulike former for opplysningssvikt. Etter skatteforvaltningsloven kan skattemyndighetene ilegge skattepliktig en daglig løpende tvangsmulkt dersom skattemeldingen ikke leveres innen den fastsatte fristen. Tvangsmulkten for manglende levering av skattemelding skal være et halvt rettsgebyr per dag, jf. skatteforvaltningsforskriften § 14-1-1 a. Tvangsmulkt kan også ilegges når det er åpenbare feil ved de opplysningene som er gitt. Tvangsmulkt for manglende tredjepartsopplysninger skal være ett rettsgebyr per dag. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige 50 ganger rettsgebyret (fra 1.1.2017 er ett rettsgebyr kr 1 049). Tvangsmulkt skal komme til fradrag ved beregning av tilleggsskatt for unnlatt levering av de samme opplysningene.

I skatteforvaltningsloven er satsen for ordinær tilleggsskatt endret til 20 prosent av den skattemessige fordelten.

Videre er flere bestemmelser i skatteloven endret som følge av tilpasninger til skatteforvaltningsloven.

Skatteforvaltningslovens bestemmelser er nærmere omtalt i Skatteforvaltningshåndboken.

2 Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer

2.1 Overføring mellom filial av utenlandsk selskap og norsk selskap og mellom filialer av utenlandske selskaper

Finansdepartementet har i uttalelse av 4. mai 2016 (inntatt i Utv. 2016/1458) gitt en avklaring om håndteringen av generelle skatteposisjoner ved overføring av hel virksomhet fra filial av et utenlandsk selskap til filial av et annet utenlandsk selskap, jf. skatteloven § 11-21 første ledd bokstav e og FSFIN § 11-21-1 tredje ledd.

Finansdepartementet påpeker at kontinuitetsbestemmelsen i FSFIN § 11-21-5 annet ledd ikke uttrykkelig nevner slik transaksjonstype, men at bestemmelsen viser tilbake til § 11-21-1 tredje ledd hvor slik overføring av virksomhet er regulert. Det poengteres at det i forarbeidene er forutsatt at generelle skatteposisjoner knyttet til virksomheten skal videreføres uendret i mottakerselskapet ved overføring av hel virksomhet, jf. Prop. 78 L (2010-2011) kap. 12.

Finansdepartementet legger etter dette til grunn at forskriften må tolkes i samsvar med intensjonen i forarbeidene. og at generelle skatteposisjoner skal videreføres i det mottakende selskapet ved overføringer som nevnt i skatteloven § 11-21 første ledd bokstav e.

I forlengelsen av Finansdepartementets uttalelse nevnt ovenfor, har Skattedirektoratet i brev av 29. august 2016 tatt stilling til spørsmål om konsernforskriften kan anvendes hvor hel virksomhet som skal overføres fra filial til filial, har negativ verdi/netto tap på overføringstidspunktet. Skattedirektoratet legger til grunn at overføring av hel virksomhet med negativ verdi på overføringstidspunktet ikke kan gjennomføres etter reglene i konsernforskriften. Skattedirektoratet viser til at retten til å benytte reglene om konserninterne overføringer forutsetter at realisasjonen ville medført en gevinst, og at den ikke gjelder i tapstilfeller. Det vises blant annet til redegjørelse for omdanningsloven av 1961 med senere lovendringer i St.meld. nr. 16 (1997-98), samt omtale av reglene i Prop. 78 L (2010-2011) og Prop. 120 LS (2014-2015).

Direktoratet ser ikke at det er grunnlag for at man skal åpne for bruk av reglene om konserninterne overføringer i andre tilfeller enn gevinsttilfellene. Dette begrunnes i mulighet for utilsiktede tilpasningsmuligheter, f.eks. ved at generelle skatteposisjoner kan overføres samtidig som man ved et senere planlagt konsernbrudd kan få tapsfradrag.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Aksjeselskap mv. – konserninterne overføringer", pkt. 5.2.

3 Aksjonærer og deltakere i selskaper med deltakerfastsetting, oppjustering av utbytte, utdeling og gevinst og tap ved skatteberegningen

Ved lov 18. desember 2015 nr. 115, ble følgende lovbestemmelser endret

- skatteloven § 10-11 første ledd annet punktum,
- skatteloven § 10-13 første ledd annet punktum,
- skatteloven § 10-31 første ledd fjerde punktum og annet ledd annet punktum,
- skatteloven § 10-33 tredje ledd første og annet punktum,
- skatteloven § 10-42 tredje ledd,
- skatteloven § 10-44 første ledd tredje punktum,
- skatteloven § 10-65 annet ledd tredje punktum,
- skatteloven § 10-67 annet ledd,
- skatteloven § 6-21 første ledd siste punktum,
- skatteloven § 17-1 sjette ledd,
- ligningsloven § 8-8 nr. 2 tredje ledd og
- svalgskatteloven § 3-1 annet ledd endret.

Endringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2016.

Forarbeidene er Prop. 1. LS (2015-2016) kap. 3.1 og Innst.4 L (2015-2016) kap 2.

Ligningsloven § 8-8 nr. 2 annet tredje ledd som nevnt i opplistingen ovenfor er med virkning for skattefastsettingen for inntektsåret 2016 avløst av skatteforvaltningsloven § 9-7 tredje ledd annet punktum.

Skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskap ble med virkning for inntektsåret 2016 redusert fra 27 % til 25 %. Det var imidlertid ikke tilsiktet at reduksjonen av skattesatsen skulle få virkning for skattleggingen av utbytte/utdeling fra aksjeselskaper og selskaper med deltakerfastsetting samt gevinst og tap ved realisasjon av aksjer og selskapsandeler. Ovennevnte lovbestemmelser ble derfor endret slik at skattepliktig utbytte/utdeling og gevinst/tap ved realisasjon av aksjer og andeler skal multipliseres/oppjusteres med 1,15 før beløpet multipliseres med skattesatsen på alminnelig inntekt. Oppjusteringen med faktoren 1,15 skjer ved skatteberegningen. Listen nedenfor angir i hvilke emner og hvilke steder i Skatte-ABC dette er omtalt.

Endringene er omtalt i Skatte-ABC, emnene:

- "Aksjer-realisasjon" pkt. 5.1, 5.2.1, 5.2.2, 6.7, 6.19.2
- "Aksjer-utbytte" pkt. 2, 5.1, 5.2, 5.11
- "Arv og gave-inngangsverdi og kontinuitet" pkt. 4.5,
- "Finansielle instrumenter-finansielle opsjoner" pkt. 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4, 5.3.2, 5.3.3
- "Finansielle instrumenter-opsjoner i arbeidsforhold" pkt. 5.2
- "Jord og skogbruk-realisasjon" pkt. 11.1.6, 11.3.4
- "Lån til aksjonær/deltaker" pkt. 1
- "Selskap med deltakerfastsetting-oppløsning" pkt. 5.9
- "Selskap med deltakerfastsetting-realisasjon av andel" pkt. 2.1, 3.1, 3.9
- "Selskap med deltakerfastsetting-utdeling" pkt. 11
- "Skattebegrensning-lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne" pkt. 1.3.1
- "Utland-gevinst og tap på aksjer og andeler ved utflytting" pkt. 2.7.4
- "Utland-norsk kontrollert utenlandsk selskap" (NOKUS) pkt. 5.3
- "Utland-unngåelse av dobbeltbeskatning" pkt. 4.10.1
- "Verdipapirfond" pkt. 3.1.2, 3.3.2

4 Betinget skattefritak

4.1 Ufrivillig realisasjon av landbrukseiendom etter sktl. § 14-73

Ved lov 18. desember 2015 nr. 115 ble skatteloven § 14-73 første ledd første punktum endret. Forarbeider er Prop.1 LS (2015-2016) kap. 6.2. og Innst. 4 L (2015-2016) pkt. 6. Endringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2016.

Endringen innebærer at det kan kreves betinget skattefritak ved realisasjon som følge av både ekspropriasjon mv., brann eller annen ulykke. Endringene gjelder der realisasjon ved brann eller annen ulykke som skjer i 2016 eller senere. Tidligere gjaldt regelen bare ved ekspropriasjon mv. Gevinst avsatt etter sktl. § 14-73 kan kreves fritatt for beskatning så langt skattyter bruker vederlaget til erverv av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Betinget skattefritak" punkt 3.1.

5 Bil – privat bruk – nye regler fra og med 2016

5.1 Særregel for varebil klasse 2 og lastebil med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg

5.1.1 Innledning

Ved forskriftsendring 17. desember 2015 nr. 1717 ble det foretatt endringer i FSFIN § 5-15 om privat bruk av arbeidsgivers bil. Endringene er basert på Regjeringens omtale i Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 5. 3 og Innst. 4 L pkt. 5.3. Endringene, som er omtalt nedenfor, gjelder fra og med inntektsåret 2016.

5.1.2 Valgadgang mellom to verdsettelsesmetoder

Det er innført nye regler for fastsetting av privat fordel ved arbeidstakers bruk av varebiler klasse 2 eller lastebil med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg, jf. forskrift 19. mars 2001 om engangsavgift på motorvogner § 2-3 og § 2-6. For slike biler fastsettes fordelene etter reglene i FSFIN § 5-13-1 fjerde og femte ledd. Det er et vilkår for å anvende disse reglene at det foreligger tjenstlig behov for en slik bil.

Etter FSFIN § 5-13-1 fjerde ledd kan fordelene fastsettes enten ved

- ordinær sjablongmetode, men med et særskilt bunnfradrag i beregningsgrunnlaget på 50 %, begrenset til kr. 150 000, eller
- individuelt etter kilometersats på kr 3,40 for privat kjøring, med krav om dokumentasjon ved elektronisk kjørebok.

Arbeidsgiver og arbeidstaker er bundet av valgt metode for verdsetting for hele inntektsåret. Unntak fra dette gjelder likevel hvis elektronisk kjørebok anskaffes og tas i bruk i løpet av inntektsåret. I slike tilfeller vil individuell verdsetting kunne gjøres fra og med den første hele måneden slik kjørebok brukes.

5.1.3 Sjablongmetode med særskilt bunnfradrag

Ved bruk av sjablongmetode gis det et særskilt bunnfradrag som skal kompensere for at varebiler klasse 2 og lastebil med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg i mindre grad enn ordinære firmabiler er egnet til privat bruk.

Bunnfradraget innebærer at beregningsgrunnlaget reduseres med 50 %, begrenset oppad til kr 150 000. For yrkesbiler som er eldre enn tre år settes grunnlaget til 75 % av listepriis før beregning av bunnfradraget. For el-biler hvor det er gjort reduksjon i grunnlaget på 50 %, gis det ikke bunnfradrag.

Eksempel 1:

Arbeidstaker disponerer en varebil klasse 2, og en velger ordningen med sjablongbeskatning med bunnfradrag. Bilen har en listepriis på kr 350 000. Bilen er ny, så det skal ikke gjøres fradrag for bilens alder. Det skal beregnes et bunnfradrag på 50 % av listepriisen, men maks kr 150 000. Fordelen beregnes slik:

Beregningsgrunnlag:

Kr 350 000 (listepriis) – kr 150 000 (bunnfradrag) = kr 200 000

Skattepliktig fordel utgjør kr 200 000 kr x 30 % = kr 60 000.

Eksempel 2:

Arbeidstaker disponerer en varebil klasse 2, og en velger ordningen med sjablongbeskatning med bunnfradrag. Bilen har en listepriis som ny på 400 000 kr. Bilen er registrert første gang 11.11.2011, og det skal derfor gjøres en reduksjon i listepriis for biler som er eldre enn tre år. Det skal i tillegg beregnes et bunnfradrag på 50 % av beregningsgrunnlaget, men maks kr 150 000. Fordelen beregnes slik:

Beregningsgrunnlag:

Kr 400 000 (listepriis) x 75 % (reduksjon for alder) = kr 300 000

Kr 300 000 – kr 150 000 (bunnfradrag) = kr 150 000

Skattepliktig fordel utgjør kr 150 000 kr x 30 % = kr 45 000

5.1.4 Kilometersats for privat bruk med krav om dokumentasjon ved elektronisk kjørebook

Verdsetting av privat fordel ved bruk av varebiler klasse 2 eller lastebiler med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg kan også baseres på faktisk bruk, nærmere bestemt etter en fast kilometersats på kr 3,40 uansett kjørelengthe.

Fastsetting basert på kilometersats forutsetter at det føres elektronisk kjørebook. Den elektroniske kjørebooken må administreres av arbeidsgiver, og metoden med individuell fastsetting (kilometersats) må være lagt til grunn ved beregning av forskuddstrekk mv.

Den elektroniske kjørebooken skal dokumentere total kjørelengthe samt total kjørelengthe for yrkeskjøring, slik at differansen utgjør antall kilometer bilen er benyttet privat.

Muligheten for å fastsette fordel etter kilometersats etter denne bestemmelsen gjelder for all privatkjøring, ikke bare reiser til og fra jobb.

Eksempel:

Arbeidstaker disponerer en varebil klasse 2, og en velger ordningen med kilometersats dokumentert ved elektronisk kjørebook. Den elektroniske kjørebooken viser at arbeidstaker i løpet av året har kjørt 5 000 km som ikke er yrkeskjøring. Dette inkluderer all privat kjøring, også kjøring mellom hjemmet og fast arbeidssted.

Den skattepliktige fordelen blir 5 000 km x kr 3,40 = kr 17 000.

5.2 Biler som faller utenfor standardregelen

Virkeområdet for regelen om firmabiler som faller utenfor standardreglene er endret fra og med inntektsåret 2016. Særregelen for "biler som etter sin konstruksjon eller innredning i liten grad var egnet og heller ikke ment for privat bruk" er opphevet. Dette som en følge av at det er innført nye regler for varebiler klasse 2 og lastebiler under 7 500 kg.

Regelverket for fordel ved privat bruk av firmabil som faller utenfor standardreglene gjelder nå kun for visse typer kjøretøy, nærmere bestemt:

- lastebiler med totalvekt på 7 500 kg eller mer og busser med mer enn 15 passasjerplasser.
- biler som det i lov eller i medhold av lov er fastsatt forbud mot å benytte til annen privatkjøring enn arbeidsreise.
- biler som er registrert for ni passasjerer eller mer såfremt de brukes i kjøreordning organisert av arbeidsgiver for transport av ansatte på arbeidsreise og ikke brukes privat utover arbeidsreise.

Ved privat bruk av de ovennevnte typer biler beregnes fordelene for arbeidsreiser til og med 4 000 km og annen privat kjøring etter en sats på kr 3,40 per km.

For arbeidsreiser som overstiger 4 000 km beregnes fordelene etter en sats på kr 1,50 per km.

5.3 Skattefritak for sporadisk bruk

Fra og med inntektsåret 2016 er det innført en ny regel for å fastslå når bruk av arbeidsgivers bil anses som sporadisk og ikke skal utløse fordelsbeskatning for skattyter. Det vises til FSFIN § 5-13-2 første ledd. Den private bruken anses som sporadisk når

- bruken ikke overstiger 10 kalenderdager per år, og
- samlet privat årlig kjørelengde ikke overstiger 1 000 kilometer.

Begge vilkårene må være oppfylt for at bruken skal anses som sporadisk. Om ett av vilkårene ikke er oppfylt, utløses fordelsbeskatning på vanlig måte.

5.4 Yrkeskjøring over 40 000 km

Om yrkeskjøringen overstiger 40 000 km i inntektsåret, skal grunnlaget for beregning av privat fordel reduseres til 75 prosent av bilens listepreis som ny. Fra og med 2016 er det et vilkår for en slik reduksjon av grunnlaget at yrkeskjøring over 40 000 km kan dokumenteres ved elektronisk kjørebok, jf. FSFIN § 5-13-5.

Varebiler klasse 2 og lastebiler med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg, som oppfyller vilkårene for bunnfradrag i FSFIN § 5-13-1 fjerde ledd, gis ikke reduksjon i beregningsgrunnlaget for yrkeskjøring over 40 000 km.

6 Bil – fradrag for bilkostnader - Skillet yrkesbil / privat bil

Vilkårene for at biler anses som yrkesbiler, og som dermed kan regnskapsbehandles, er endret fra og med 2016. Dette har sammenheng med de nye reglene for beskatning av privat bruk av arbeidsgivers bil.

Tidligere kunne "biler som etter sin konstruksjon eller innredning i liten grad var egnet og heller ikke ment for privat bruk og som ikke ble brukt til privatkjøring utenom arbeidsreiser" regnes som yrkesbiler. Fra og med 2016 regnes ikke slike biler automatisk som yrkesbiler, med mindre de øvrige vilkårene er oppfylt.

Om hvilke biler som fra og med 2016 anses som yrkesbiler, og som dermed kan regnskapsbehandles, se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Bil – Fradrag for bilkostnader" punkt 2 "Skillet yrkesbil/privatbil".

7 Bolig - formue

7.1 Verdsetting av primær- og sekundærboliger og markedsprisjustering

Ved lov 18. desember 2015 nr. 115 ble skatteloven § 4-10 første ledd tredje punktum og andre ledd tredje punktum endret. Endringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2016. Forarbeider er Prop. 1 LS (2015-2016) kapittel 4 og Innst. 4 L (2015-2016) punkt 4.

Lovendringen innebærer at prosentandelen av beregnet omsetningsverdi per kvm for sekundærboliger settes til 80 for inntektsåret 2016. Formuesverdien av primærbolig skal fortsatt settes til 25 % av beregnet omsetningsverdi per kvm.

Videre medfører lovendringene at formuesverdien av annen bolig (sekundærbolig) skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 96 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi. For primærbolig er det ikke vedtatt endringer, og tilsvarende grense ligger således på 30 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet " Bolig - formue", punkt 2.7.1 og punkt 8.1.

Fritidseiendommer er ikke omfattet av de særlige reglene for verdsetting av boligeiendommer. Det samme gjelder bolig- og fritidseiendommer i utlandet. Om verdsetting av slike eiendommer, se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Bolig – formue" punkt 3 og punkt 10.

8 Bolig – fritaksbehandling

8.1 Hva inngår som skattyters «egen bolig »

Skattedirektoratet avga 4. februar 2016 en bindende forhåndsuttalelse (BFU 1/2016) knyttet til utleie av seksjonert boligeiendom og anvendelsen av skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a.

Spørsmålet var om skattyter kunne leie ut boenhet 1 og boenhet 4 i seksjonert boligeiendom skattefritt, jf. skatteloven § 7-2 første ledd bokstav a. I dette tilfellet besto bygningen av to seksjoner som begge inneholdt to familieleiligheter av ulik størrelse og leieverdi, og hvor eieren selv benyttet den boenheten med høyest leieverdi i hver av seksjonene under ett som sin egen bolig. Det var innvendig dør mellom de 2 leilighetene eieren selv benyttet, og det ble lagt til grunn at de både praktisk og byggteknisk var egnet til å brukes som én bolig. Den andre leiligheten i hver av de to seksjonene ble leid ut. Da hver seksjon skal anses som en egen eiendom, ble det konkludert med at det i dette tilfellet ikke forelå noen flermannsbolig. Skattedirektoratet kom til at leieinntektene var skattefrie forutsatt at skattyter kunne dokumentere at han faktisk bodde i begge seksjonene.

Se skatteetaten.no og Skatte-ABC 2016/17 emnet " Bolig - fritaksbehandling", punkt 14.1.2.

8.2 Utleieverdi – spesielt ved korttidsutleie/overnatting

Skattedirektoratet avga 5. februar 2016 en prinsipputtalelse knyttet til skatteplikt ved utleie av overnattingssted som formidles via nettbasert markeds plass, jf. skatteloven § 7-2 første og annet ledd.

Direktoratet redegjorde for vurderingstemaet av utleieverdibegrepet i skattelovens § 7-2 første ledd, ved korttidsutleie. Utleieverdi skal forstås som verdien på det frie markedet til det formål arealene skal brukes til. Ved korttidsutleie er det således leieverdien ved slik utleie som må benyttes ved sammenligningen mellom leieverdien for utleid del og det arealet eieren selv benytter.

Uttalelsen gir også noe veiledning knyttet til grensedragningen mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning ved korttidsutleie.

Se skatteetaten.no og Skatte-ABC 2016/17 emnet " Bolig - fritaksbehandling", punkt 14.9.2.

9 Fisjon - Innenlands

9.1 Skattemessig inngangsverdi på fissionsfordring ved trekantfisjon

Skattemessig inngangsverdi på fordring som etableres ved en trekantfisjon skal settes lik den skattemessige egenkapitalen som er tilført det overtakende selskapet ved fisjonen, jf. sktl. § 11-7 annet ledd.

Finansdepartementet har i en uttalelse avgitt 21. november 2016 lagt til grunn at fremførbart underskudd som overføres ved fisjonen, skal inngå med nominell verdi ved beregningen av skattemessig verdi av egenkapitalen. Selv om uttalelsen konkret gjelder fremførbare underskudd, vil prinsippet den bygger på også gjelde for andre generelle skatteposisjoner, som f.eks. gevinst- og tapskonto. Slike skatteposisjoner skal derfor også inngå med nominell verdi ved beregningen av skattemessig verdi av egenkapital.

Skattedirektoratet er kjent med at det har hersket berettiget tvil om forståelsen av regelen. Regelen kan følgelig i enkelte tilfeller ha blitt praktisert annerledes enn hva som fremgår av uttalelsen. Skattedirektoratet er derfor kommet til at skatteetaten for transaksjoner tilbake i tid ikke skal gjennomføre endring av skattefastsetting/ligning relatert til trekantfusjoner/fisjoner, der slike skatteposisjoner som omfattes av uttalelsen ikke har blitt regnet med etter sin nominelle verdi. For trekantfusjoner/fisjoner som gjennomføres etter avgivelsen av uttalelsen, dvs. etter 21. november 2016, skal imidlertid uttalelsen legges til grunn fullt ut.

Se for øvrig Skatte-ABC 2016/17 emnet "Fisjon – innenlands" punkt 4.8.3.

10 Fordringer

Skattedirektoratet har i brev av 7. april 2016 avgitt en fortolkningsuttalelse av skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3. Etter denne bestemmelsen er gevinst ved realisasjon av fordring skattepliktig hvis "verdien av fordringen tidligere har vært regnet som skattepliktig inntekt eller har inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaver". Et tilsvarende tap vil da være fradragsberettiget, jf. § 9-4 første ledd. Spørsmålet er hvordan denne bestemmelsen skal forstås i tilfeller hvor et norsk skattesubjekt realiserer en kapitalgevinst utenfor virksomhet på en muntlig fordring som i sin tid er ervervet fra et utenlandsk subjekt for en kjøpesum som er lavere enn fordringens pålydende, og om slik realisasjonsgevinst på fordringen er skattepliktig.

Direktoratet bemerker med grunnlag i bestemmelsens ordlyd, sammenholdt med forarbeidene, at det ikke vil være relevant å ta hensyn til skattlegging eller fradrag innrømmet hos subjekt som tidligere har vært eier av fordringen. Vurderingen av hvorvidt bestemmelsen i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 3 skal få anvendelse, må følgelig ta utgangspunkt i forhold hos den skattyteren som skal eller har realisert fordringen.

I det skisserte tilfellet ville en eventuell gevinst eller et tap ved realisasjon av fordringen ikke medføre skatteplikt eller fradragsrett.

11 Formue

11.1 Verdsetting, næringseiendom

Ved lov 18. desember 2015 nr. 115 ble skatteloven § 4-10 første ledd tredje punktum og fjerde ledd første punktum endret. Endringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2016. Forarbeider er Prop. 1 LS (2015-2016) kapittel 4 og Innst. 4 L (2015-2016) punkt 4.

Lovendringen innebærer at prosentandelen av beregnet utleieverdi per kvm for næringseiendom settes til 80. Dette gjelder uavhengig av om eiendommen er utleid eller ikke. Dette er en økning fra 70 prosent som gjaldt for inntektsåret 2015.

Videre medfører lovendringen at næringseiendom, på lik linje som med sekundærbolig, skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 96 prosent (mot 84 prosent for inntektsåret 2015) av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Formue", punkt 8.1 og 8.2.

11.2 Spesielt om verdsetting av næringseiendom eid av ikke-børsnotert aksjeselskap

Ved lov 20. desember 2016 nr. 11 ble det vedtatt en særlig bestemmelse i skatteloven § 4-12 sjuende ledd som regulerer verdsetting av næringseiendom eid av ikke-børsnotert aksjeselskap. Endringen trådte i kraft fra inntektsåret 2016. Forarbeider til denne endringen er Prop. 1 LS (2016-2017) pkt. 4.1 og Innst. 4 L (2016-2017) pkt. 4.

Næringseiendom skal for inntektsåret 2016 medregnes til 89 prosent av full verdi (beregnet utleieverdi) ved fastsetting av selskapets formuesverdi. Satsen på 89 prosent har sammenheng med at det for inntektsåret 2017 er innført en rabatt på 10 prosent på aksjer i ikke-børsnoterte aksjeselskaper.

Se nærmere om dette i rettleidingen til skattemelding for aksjeselskaper mv. (RF-2016), og Skatte-ABC 2016/17 emnet "Aksjer – formue" punkt 4.1.

12 Forsknings- og utviklingskostnader - skatteFUNN

Ved lov 18. desember 2015 nr. 115 ble skatteloven § 16-40 annet ledd endret. Endringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2016. Forarbeider er Prop.1 LS (2015-2016) kap 7.2 og Innst.4 L (2015-2016) kap. 7.2. Endringen innebar at det maksimale fradraggrunnlaget i Skattefunn for kostnader knyttet til egenutført forskning og utvikling (FoU) ble hevet fra 15 til 20 mill. kroner. Den øvre grensen for innkjøpt FoU fra godkjente forskningsinstitusjoner ble hevet fra 33 til 40 mill. kroner. Samlet årlig fradraggrunnlag for egenutført og innkjøpt FoU er maksimalt 40 mill. kroner for inntektsåret 2016.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Forsknings- og utviklingskostnader – SkatteFUNN", punkt 8.

13 Fritaksmetoden

13.1 Tilsvarende-vilkåret

Skattedirektoratet har i en uttalelse av 6. november 2015 i Utv. 2015/1903 tatt stilling til om et britisk fond, kalt "Authorised Contractual Scheme" (ACS), skal behandles som et separat skattesubjekt eller som en transparent enhet etter norsk skattemessig klassifisering og for norske skattemessige forhold. Fondet kan være organisert som et limited partnership eller et co-ownership (sameie). I uttalelsen vurderes kun co-ownership ACS.

Et ACS anses skattemessig transparent i Storbritannia, uavhengig av organisering. Fondet kan som sådan ikke pådra seg forpliktelser, og er ikke et eget rettssubjekt etter britisk lov. Rettigheter og forpliktelser tilligger i sin helhet partene i kontraktsforholdet, dvs. depotbank, forvaltningsselskap og andelseiere.

Skattedirektoratet la til grunn at et slikt fond er å anse som et eget skattesubjekt etter norsk rett, jf. sktl. § 2-2 første ledd bokstav e. Ved avgjørelsen ble det lagt avgjørende vekt på at andelseierne har begrenset ansvar. Det var ikke avgjørende at fondet ikke hadde rett til å påta seg forpliktelser og ikke var et eget rettssubjekt. Det ble også lagt vekt på Finansdepartementets uttalelse i Utv. 2007/1858 (irsk Common Contractual Fund – CCF) og brev fra Skattedirektoratet til Sentralskattekontoret for utenlandssaker i Utv. 2013/1741 (luxembourgsk Fond Commun de Placement - FCP). Det ble lagt avgjørende vekt på ansvarsforholdene, til tross for at selskapene var transparente enheter etter utenlandsk rett.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Fritaksmetoden" punkt 2.3.3.

13.2 Spørsmål om utenlandske stater som subjekt etter fritaksmetoden

Finansdepartementet har i brev av 9. november 2016 til et advokatfirma tatt stilling til hvorvidt et pensjonsfond direkte eid og bestyrt av den svenske staten kan omfattes av fritaksmetoden som subjekt.

Etter departementets vurdering kan man ikke slutte ut fra den tekniske oppbyggingen av skatteloven § 2-38 at utenlandske stater ville bli gjort skattefrie på samme måte som den norske stat dersom den norske stat ble inkludert som subjekt. Skatteloven § 2-38 gir ikke hjemmel for skattefritak på inntekter oppebåret av utenlandske stater som sådan.

Brevet er publisert på Finansdepartementets nettsider.

14 Fusjon - innenlands

14.1 Skattemessig inngangsverdi på fusjonsfordring ved trekantfusjon

Skattemessig inngangsverdi på fordring som etableres ved en trekantfusjon skal settes lik den skattemessige egenkapitalen som er tilført det overtakende selskapet ved fusjonen, jf. sktl. § 11-7 annet ledd. Se omtalen i punkt 9 ovenfor av Finansdepartementets uttalelse avgitt 21. november 2016.

Det som sies i uttalelsen om verdsettingen av fremførbart underskudd og andre skatteposisjoner ved beregning av skattemessig verdi på egenkapitalen, gjelder både for trekantfusjoner og trekantfusjoner. Det vises også til punkt 9 ovenfor når det gjelder skatteetatens håndtering av transaksjoner som er foretatt før uttalelsen ble avgitt.

Se for øvrig Skatte-ABC 2016/17 emnet "Fusjon – innenlands" punkt 5.6.3.

14.2 Fusjon – konsernfusjon med delt vederlag – (BFU 7/2016)

Skattedirektoratet har 6. juni 2016 avgitt en bindende forhåndsuttalelse (BFU 7/2016) som gjaldt en konsernfusjon hvor både aksjonæren i det overtakende selskapet og det overtakende selskaps morselskap eide aksjer i det overdragende selskapet med hhv. 18 % og 82 %. Den personlige aksjonæren eide 100 % av aksjene i morselskapet og skulle motta vederlagsaksjer i morselskapet. Morselskapet skulle motta vederlagsaksjer i det overtakende datterselskapet.

Fusjon med oppskrivning av pålydende uten verdsetting ble her ikke godtatt, siden eiersammensetningen i det overdragende og det overtakende selskapet ikke var den samme. Det var ikke tilstrekkelig at det var samme indirekte eiersammensetning. Uttalelsen er publisert på skatteetaten.no.

Se for øvrig Skatte-ABC 2016/17 emnet "Fusjon – innenlands" punkt. 5.6.3.

15 Gaver utenfor arbeidsforhold

15.1 Økning i beløpsgrensen for fradrag

Ved lov 18. desember 2015 nr. 115 ble skatteloven § 6-50 endret. Forarbeider er Innst. 4 L (2015-2016) punkt 11.1. Endringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2016. Endringen innebar at beløpsgrensen for fradrag for gaver til frivillige organisasjoner mv. er økt fra kr 20 000 til kr 25 000 med virkning fra og med inntektsåret 2016.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold" punkt 8.3.1.

16 Jordbruk – allment

16.1 Inntekter/kostnader

16.1.1 Allmenningsrett

I Skatte-ABC 2016/17 er det presisert at tilskudd etter lov 19. juni 1992 nr. 52 om bygdeallmenninger (bygdeallmenningsloven) § 5-5 som allmenningen yter for bruk av trebesparende virke, er skattepliktig inntekt, og skattlegges det året beløpet blir godskrevet den allmenningsberettigede.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Jordbruk – allment" punkt 10.1.

16.1.2 Tilskudd

I Skatte-ABC 2016/17 gis det anvisning på at omstillingsbidrag som utbetales ved avvikling av slaktekyllingproduksjon, kan tidfestes med like årlige beløp over den perioden produsenten forplikter seg til å avstå fra fjørfeproduksjon.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Jordbruk – allment" punkt 10.61.7.

17 Jordbruk – forpaktning

Om fradragsføring av større vedlikehold som forpakter utfører, se punkt. 37 nedenfor.

18 Jordbruk – jordbruksfradrag, feil i Skatte-ABC 2016/17

I Skatte-ABC 2016/17 varsles det om følgende endringer i reglene om jordbruksfradrag i sktl. § 8-1 femte ledd med virkning fra og med inntektsåret 2017

- Kravet til at skattyter må ha bodd på driftsenheten er falt bort
- Det er lovfestet at ektefeller ikke kan kreve hvert sitt jordbruksfradrag med mindre de driver hvert sitt gårdsbruk og skattlegges hver for seg etter sktl. § 2-12.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Jordbruk – jordbruksfradrag" punkt 1.1 og 1.4 (med grå bakgrunn). Disse endringene bygger på Prop. 1 LS (2016-2017). Det viste seg at forslagene ikke ble vedtatt av Stortinget, og tekstene under "Nytt for 2017" er derfor ikke riktige.

19 Jord- og skogbruk – realisasjon

Ved lov 18. desember 2015 nr. 115 er det i skatteloven § 12 -11 gitt et nytt fjerde ledd. Endringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2016. Forarbeider er Prop. 1 LS (2015-2016) punkt 6.2 og Innst. 4 L (2015-2016) punkt 6.

Med virkning fra og med inntektsåret 2016 skal ikke gevinst hos enkeltpersonforetak ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk inngå i personinntektsgrunnlaget. Samtidig oppheves regelen om at gevinster ved tomtosalg i landbruket som ikke overskrider 150.000 kroner i ett inntektsår, er unntatt fra personinntektsberegning i enkeltpersonforetak.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Jord- og skogbruk – realisasjon" punkt 2.

I Skatte-ABC 2016/17 emnet "Jord- og skogbruk – realisasjon" punkt 2 er det lagt til grunn at når gevinst ikke skal inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt, skal tap heller ikke inngå i og med det redusere grunnlaget. Dette er ikke riktig. Fradragsberettiget tap ved realisasjon av landbrukseiendom skal redusere grunnlaget for beregning av personinntekten i samme utstrekning og til samme tid som tapet reduserer den alminnelige inntekten.

20 Minstefradrag, feil i Skatte-ABC 2016/17

I Skatte-ABC 2016/17 emnet "Minstefradrag" punkt 2.2 er det feil årstall i overskriften på den teksten som står med grå bakgrunn. Årstallet skal ikke være 2016, men 2017, slik at overskriften skal lyde: "Sats og beløpsgrenser for 2017. Satsene for 2016 framgår av den ordinære teksten.

21 Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng

21.1 Forordning 883/2004 med tillegg

Forordning 883/2004 med tillegg om anvendelse av trygdeordninger for arbeidstakere, selvstendig næringsdrivende og deres familiemedlemmer som flytter innenfor EU/EØS, inngår som en del av EØS-avtalen. Fra og med 1. januar 2016 er også Sveits omfattet av forordningen.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng" punkt 3.2.

21.2 Overføring av oppgaver mellom NAV og Skatteetaten

Fra og med inntektsåret 2016 overtok Skatteetaten ansvaret for å beregne trygdeavgift for følgende grupper:

- fiskere bosatt i annen EØS-stat med lottinntekt på norske fartøy, og
- personer med pensjonsytelser når ingen del av pensjonsytelsen er skattepliktig i Norge. Dette gjelder personer som er skattemessig bosatt i Norge og mottar pensjon/uføreytelse fra stater utenfor EØS, selv om ingen del av ytelsen kan skattlegges i Norge (for eksempel Social Security fra USA).

Dette følger nå av hovedregelen i folketrygdloven § 24-1 første ledd.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng" punkt 2.4.

22 Rederibeskatning

Høyesterett avsa 15. desember 2016 dom i saken mellom KGJS Tank AS og staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). Saken gjaldt spørsmål om underskudd i finansinntekter opparbeidet innenfor rederiskatteordninga kunne fremføres og føres til fradrag i inntekt opptjent etter at selskapet har trådt ut av ordningen.

Høyesterett tok utgangspunkt i den alminnelige regelen i skatteloven § 14-6 jf. § 6-3 om at skattyter har rett til fradrag i inntekten for underskudd fra tidligere år, hvilket tilsa at KGJS i utgangspunktet hadde rett til fradrag for finansunderskuddet. Spørsmålet var deretter om annen løsning fremgikk av de særlige rederiskattereglene i skatteloven § 8-10 flg.

Høyesterett kom til at verken ordlyd eller formålet med rederiskattereglene tilsa at selskapet kunne nektes fradrag for finansunderskuddet. KGJS AS fikk dermed anledning til å fremføre finansunderskuddet opparbeidet innenfor rederiskatteordningen til bruk mot inntekt opptjent etter uttreden.

Høyesterett uttalte også at finansunderskudd opptjent innenfor rederiskatteordningen ikke kunne fremføres mot det innteksoppgjøret som skulle foretas ved overgangen mellom 1996-ordningen og 2007-ordningen. Dette fikk imidlertid ikke betydning for saken siden Høyesterett allerede hadde kommet til at det forelå fremføringsrett for finansunderskuddet etter de alminnelige reglene i skatteloven § 14-6 jf. § 6-3.

23 Renter av gjeld

Skattedirektoratet avga 15. mars 2016 en prinsipputtalelse om rentebegrepet, inntatt i Utv. 2016/851 og publisert på skatteetaten.no. Betydningen av hvorvidt en kostnad faller innenfor rentebegrepet i skatteloven kan være stor for selskaper omfattet av rentebegrensningsregelen, selskaper innenfor rederiskatteordningen, samt for personer og foretak med kostnader utenfor virksomhet. Uttalelsen gir veiledning til vurderingen av hvorvidt det foreligger renter av gjeld for skatteformål.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Renter av gjeld" punkt 2.1.1.

24 Rentekostnader – fradragsbegrensning i interessefellesskap

24.1 Finansdepartementets uttalelse av 8. mars 2016, referert i Utv. 2016/825

Departementet har i denne uttalelsen kommentert ulike spørsmål knyttet til reglene om begrensning av rentefradrag i interessefellesskap.

24.1.1 Sikkerhetsstillelse

Departementet uttaler at bestemmelsen i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a om at renter til en ikke-nærstående part anses som interne renter i tilfeller der en nærstående part har stilt sikkerhet for gjelden, gjelder alle tilfeller der det foreligger slik sikkerhet.

Det er ikke noe vilkår at sikkerheten er stilt direkte overfor skyldneren. Sikkerhetsstillelsen kan også være sekundær, se FIN 10. juni 2014 i Utv. 2014/1441. Gjelden er f.eks. tatt opp hos en ikke-nærstående og en annen ikke-nærstående garanterer for gjelden. En nærstående, f.eks. morselskapet, har imidlertid stilt sikkerhet for garantistens regresskrav. Den nærstående anses i et slikt tilfelle å ha stilt sikkerhet for den gjeld som rentene knytter seg til etter sktl. § 6-41 sjette ledd bokstav a.

I uttalelsen presiserer departementet at det ikke er et vilkår for å anvende bestemmelsen at sikkerheten faktisk har vært nødvendig for å oppnå lånet. Dette innebærer for eksempel at i tilfeller der en ikke-nærstående part har stilt eiendeler som sikkerhet for et lån i et selskap med deltakerfastsetting (ANS mv.), og selskapet har en nærstående deltaker, vil rentene på lånet anses som interne renter, selv om sikkerheten i eiendelene i praksis er tilstrekkelig for oppnåelsen av det eksterne lånet.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Rentekostnader – fradragsbegrensning i interessefellesskap" punkt 8.2.

24.1.2 Renter det ikke er krevd fradrag for

Videre uttaler departementet at gjeldsrenter som det etter skattyters valg ikke er krevd fradrag for, ikke skal inngå i beregningen av rammen for rentefradraget. Disse rentene skal det heller ikke tas hensyn til ved avgjørelsen av om netto rentekostnader overstiger terskelbeløpet på 5 mill.

Renter det ikke er krevd fradrag for, kan ikke fremføres til fradrag i senere år.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Rentekostnader – fradragsbegrensning i interessefellesskap" punkt 6.1

24.1.3 Begrensning av rentefradrag som føres til skattemessig fradrag i indre selskap

Et indre selskap (IS) er et selskap med deltakerfastsetting hvor ansvaret deltakerne imellom er organisert etter reglene for ansvarlig selskap, selskap med delt ansvar eller kommandittselskap, men hvor selskapet ikke opptrer som sådant overfor tredjemann, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav c. Hver deltaker som opptrer utad, har fullt personlig ansvar utad for det han forplikter selskapet for innad.

Indre selskap skal deltakerfastsettes etter nettometoden på samme måte som øvrige selskaper med deltakerfastsetting i samsvar med den interne avtalen om ansvar for selskapets forpliktelser, jf. skatteloven § 2-2 annet ledd bokstav c. Dette innebærer at eventuell rentebegrensning beregnes ved fastsetting av selskapets overskudd eller underskudd som om selskapet var skattyter, jf. skatteloven § 6-41 første ledd bokstav b.

I et indre selskap vil renter på lån fra en ikke-nærstående part som er tatt opp gjennom en hovedmann som opptrer utad i eget navn, anses som interne renter etter bestemmelsen i skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a dersom hovedmannen er nærstående til selskapet som definert i skatteloven § 6-41 fjerde ledd. Hovedmannen vil gjennom sitt ansvar anses å ha stilt sikkerhet for gjelden, jf. skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav a og departementets uttalelse av 10. juni 2014 (inntatt i Utv. 2014/1441).

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Rentekostnader – fradragsbegrensning i interessefellesskap" punkt 8.2 og 8.3.

24.1.4 Begrensning av rentefradraget ved fusjon

Rentekostnader som knytter seg til lån mellom nærstående selskaper som fusjoneres med virkning for inntektsåret, og som medtas ved samlet fastsetting av de fusjonerte selskaperenes inntekt, skal ikke anses som rentekostnader til nærstående selskap etter skatteloven § 6-41 tredje ledd annet punktum.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Rentekostnader – fradragsbegrensning i interessefellesskap" punkt 7.1.

24.1.5 Nærståendebegrepet for kommandittselskap

Departementet uttaler videre at komplementar som etter selskapsloven § 3-9 annet ledd har alminnelig beslutningsmyndighet i selskapet blir nærstående til kommandittselskapet. Dette innebærer at renter på lån fra ekstern långiver til kommandittselskapet blir å anses som interne renter ved anvendelse av reglene om begrensning av rentefradrag.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Rentekostnader – fradragsbegrensning i interessefellesskap" punkt 7.2.

24.1.6 Fremføring av rentefradrag i tilfeller der netto rentekostnader ikke overstiger 5 millioner kroner

Hvis summen av årets renter og fremførbare renter fra tidligere inntektsår ikke overstiger 5 mill., gis det fullt fradrag for årets renter. Det gis i disse tilfellene ikke fradrag for renter fra tidligere år. Fremførbare renter fra tidligere år må videreføres til fradrag i påfølgende år.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Rentekostnader – fradragsbegrensning i interessefellesskap" punkt 5.

25 Skattebegrensning - lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne

25.1 Overgangsregel – skattefradrag for uføre

Ved lov 7. desember 2012 nr. 76 ble bestemmelsen i skatteloven § 17-1 første ledd bokstav a om skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt for uførepensjonister opphevet. Forarbeider er Prop. 1 LS (2012-2013) kap. 4 og Innst. 4 L (2012-2013) kap. 7. Endringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2015.

Ved lov 19. desember 2014 nr. 87 er det gitt overgangsregel til endringer i skattereglene for uføreytelser. Forarbeider er Prop. 1 LS (2014-2015) punkt 3.6 og Innst. 4 L (2014-2015) punkt 3.7. Nærmere regler om overgangsordningen er gitt i forskrift 19. desember 2014 nr. 1860 om skattefradrag for uføre. Overgangsregelen gjelder for inntektsårene 2015, 2016 og 2017.

Overgangsregelen skal lette overgangen til ny uføretrygd og lønnsbeskatning for uførepensjonister som får en betydelig nedgang i inntekt etter skatt på grunn av lavere skatteverdi av inntektsfradrag. Lettelsen skal gis i form av skattefradrag i fastsatt inntektsskatt og trygdeavgift.

Overgangsordningen gjelder for en gruppe skattytere som angitt i forskriften § 2 og som oppfyller visse vilkår, jf. forskriften § 3.

For inntektsåret 2015 ble skattefradraget satt til nedgang i inntekt etter skatt beregnet etter forskriften § 4 fratrukket kr 4 000. For inntektsåret 2016 gis skattefradrag med 67 prosent av det fradraget som ble gitt for inntektsåret 2015.

Skattyter som fylte 67 år i løpet av 2015 får ikke skattefradrag for inntektsåret 2016.

Skattyter som går fra uføretrygd til arbeid i løpet av 2016 eller 2017, får beholde skattefradraget ut overgangsperioden.

25.2 Overgangsregel – uføre samboere

Som et ledd i overgangen til ny uføretrygd har samboere som mottar uføreytelser ikke lenger meldeplikt etter ftrl. § 25-4 og skal dermed ikke lenger skatlegges som ektefeller. For 2015 gjaldt det en overgangsregel om at slike tidligere meldepliktige samboere likevel i visse tilfeller kunne skatlegges som ektefeller, se forskrift 19. desember 2014 nr. 1860 om skattefradrag for uføre § 7. Fra og med inntektsåret 2016 skal denne gruppen behandles som enslige.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet " Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne", punkt 1.1.3 og 1.1.4.

25.3 Tilpasning av skattebegrensningsregelen til trinnskatten

Ved lov 17. juni 2016 nr. 40 ble det gjort endringer i skatteloven § 17-1 annet ledd ved at trinnskatten etter de to laveste prosentsetsatsene ble inntatt i bokstav d. Tidligere bokstav d ble ny bokstav e. Endringen trådte i kraft 1. januar 2016.

Forarbeider er Prop. 121 LS (2015-2016) kap. 8 og Innst. 385 L (2015-2016) kap. 8.

Fra 2016 er toppskatten erstattet av ny trinnskatt. Den tidligere toppskatten ga ikke rett til skattebegrensning. Trinnskatten slår imidlertid inn på et lavere inntektsnivå enn det toppskatten gjorde. Etter lovendringen inngår trinn 1 og 2 i trinnskatten ved beregning av skattebegrensning.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet " Skattebegrensning – lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne", punkt 1.4.1.

26 Skattefrie institusjoner mv.

26.1 Inntekt

I Skatte-ABC 2016/17 emnet "Skattefrie institusjoner mv." er det tatt inn et punkt om inngangsverdien for eiendeler som tas i bruk ved overgang til skattepliktig virksomhet.

Når en skattefri institusjon starter skattepliktig virksomhet, jf. sktl. § 2-32 annet ledd, skal inngangsverdien på eiendeler som tas i bruk i den skattepliktige virksomheten settes til eiendelenes markedsverdi på det tidspunktet skatteplikten inntreffer, se FIN 13. mai 2003 i Utv. 2003/914. Tilsvarende gjelder i andre tilfeller hvor eiendeler overføres fra den skattefrie til den skattepliktige del av institusjonen.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Skattefrie institusjoner mv." punkt 4.10.2.

27 Skogbruk

27.1 Skogbruksaktivitet

Skattedirektoratet har i uttalelse 1. mars 2016 gitt nye retningslinjer for virksomhetsvurderingen i skog. Retningslinjene er forankret i skatteloven § 14-81 sjette ledd slik bestemmelsen lød fram til 1.januar 2017. Forarbeider er Prop 1 LS (2015-2016) punkt 6.3 og Innst. 4 L (2015-2016) punkt 6. Vurderingen bygger på ulovfestet rett og påvirkes ikke av at den aktuelle lovbestemmelsen er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2017.

Med virkning fra og med inntektsåret 2016 skal aktivitet i skog vurderes etter de alminnelige vilkårene for virksomhet. Skattedirektoratet har gitt veiledende retningslinjer for virksomhetsvurdering av skog basert på skatterettens alminnelige prinsipper.

Inntekt fra skog som ikke oppfyller kriteriene for virksomhetsklassifisering, skattlegges som kapitalinntekt. Uttak fra skogfondskonto for skogeier som ikke anses for å drive virksomhet, skattlegges som kapitalinntekt. Den foreslåtte praksisjusteringen skal ikke endre formuesverdsettingen av skog

Der vilkårene for virksomhet ikke er oppfylt for jordbruks- og skogbruksaktiviteter når de blir vurdert hver for seg, skal skogbruk og jordbruk vurderes samlet ved spørsmål om det drives virksomhet eller ikke.

Inntekt fra skog som ikke alene oppfyller kravene for virksomhet, kan ikke gi grunnlag for jordbruksfradrag som biinntekt.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Skogbruk" punkt 1.

27.2 Gjennomsnittsfastsetting

Ved lov 18. desember 2015 nr. 115 ble skatteloven § 14-81 sjette ledd endret. Endringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2016. Forarbeider er Prop.1 LS (2015-2016) kap. 6.3 og Innst. 4 L (2015-2016) pkt. 6.

Det er i skatteloven § 14-81 sjette ledd tredje, fjerde og femte punktum slik bestemmelsen lød fram til 1.januar 2017, gitt regler for avvikling av gjennomsnittsligningen når vilkårene for gjennomsnittsligning er falt bort som følge av at aktiviteten ikke lenger anses som virksomhet, jf. sktl. § 14-81 sjette ledd første punktum. Differansen mellom summen av de inntil fire siste års skogbruksinntekter, slik de er kommet til beskatning i gjennomsnittsligningen, og summen av de faktiske skogbruksinntektene i samme periode, skal inntektsføres i det første året uten gjennomsnittsligning hvis summen av faktiske inntekter utgjør det høyeste beløpet (gjennomsnittsunderheng), jf. sktl. § 14-81 fjerde punktum. Skattyter kan alternativt velge å føre gjennomsnittsunderhenget på gevinst- og tapskonto, jf. sktl. 14-81 sjette ledd femte punktum. Hvis summen av faktiske inntekter utgjør det minste beløpet (gjennomsnittsoverheng), skal differansen fradragsføres det første året uten gjennomsnittsligning. jf. sktl. § 14-81 tredje punktum.

Denne formen for avvikling av gjennomsnittsligning gjelder bare for skogbruksaktivitet som tidligere har vært behandlet som virksomhet, men hvor aktiviteten ikke lenger klassifiseres som virksomhet.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Skogbruk" punkt 16.

27.3 Ny ordning for inntektsutjevning i skogbruket fra og med inntektsåret 2017

Reglene om gjennomsnittsfastsetting i skogbruket er med virkning fra og med inntektsåret 2017 opphevet og erstattet med en ny inntektsutjevningsordning kalt "tømmerkonto". Nærmere om dette og om overgangsregel, se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Skogbruk" punkt. 16.1.

28 Sluttvederlag

28.1 Overgangsreglenes rekkevidde for tariffestet sluttvederlag og tilleggssluttvederlag

Ved lov 18. desember 2015 nr. 115 ble skattefritaket for tariffestet sluttvederlag og tilleggssluttvederlag i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a opphevet. Forarbeider til endringen er Innst. 4 L (2015-2016) pkt. 11.2. Endringen trådte i kraft med virkning f.o.m. inntektsåret 2016.

I endringsloven er det gitt overgangsregler:

Arbeidstakere som før 1. januar 2016 oppfylte vilkårene for å motta sluttvederlag i henhold til overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere, har rett til å få sluttvederlaget utbetalt skattefritt etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 slik denne lyd før lovendringen, uavhengig av om utbetaling skjer etter 1. januar 2016. Tilsvarende har arbeidstakere som før 1. januar 2016 har inngått avtale med sin arbeidsgiver om utbetaling av tilleggssluttvederlag, rett til å få tilleggssluttvederlaget utbetalt (delvis) skattefritt etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav a nr. 2 slik denne lyd før lovendringen, uavhengig av om utbetaling skjer etter 1. januar 2016.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Sluttvederlag".

Skattedirektoratet har i brev til NHO 8. desember 2016 og e-post 13. og 18. januar 2017 til Sluttvederlagsordningen presisert rekkevidden av overgangsreglene for arbeidstaker med fratreden etter 1. januar 2016. Overgangsreglene skal forstås slik at sluttvederlag kan være skattefritt etter overgangsreglene når sluttavtalen var inngått i 2015 selv om dato for fratreden og utbetaling inntreffer i 2016. Arbeidstakeren må før 1. januar 2016 ha oppfylt vilkårene for å få sluttavtale med sluttvederlag og fratredelsesdato må være fastsatt i sluttavtalen. Er det inngått sluttavtale i 2015, er det ikke krav om at det er søkt om tariffmessig sluttvederlag før 1.1.2016 fordi søknaden til Sluttvederlagsordningen fremmes ofte rett før eller fremmes etter dato for fratredelse pga. nødvendig dokumentasjon.

I tillegg omfattes tilfeller der arbeidstaker har fått vedtak om innvilget uføretrygd i 2015 og beregnet fratreden i 2016. Av hensyn til likebehandling bør fratreden pga. "vedtatt" uførhet håndteres på samme måte skattemessig som de med ufrivillig sluttavtale i 2015. Dette er ikke omtalt i Skatte-ABC 2016/17 da ovennevnte brev er utsendt etter at redaksjonsarbeidet for Skatte-ABC 2016/17 ble avsluttet.

29 Særfradrag – sykdom eller svakhet

29.1 Særfradrag for store sykdomskostnader

Ved lov 9. desember 2011 nr. 52 ble bestemmelsen i skatteloven § 6-83 om særfradrag for sykdomskostnader opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2012. Forarbeider til lovendringen er Prop. 1 LS (2011-2012) kap. 8 og Innst. 4 L (2011-2012) kap. 3.

Det ble samtidig gitt en overgangsregel om utfasing av særfradraget. Etter overgangsregelen skal skattyter som har fått særfradrag for store sykdomsutgifter etter skatteloven § 6-83 både for inntektsåret 2010 og 2011, gis særfradrag på tilsvarende vilkår fra og med inntektsåret 2012. Overgangsregelen gjelder inntil den oppheves ved en senere lovendring. Finansdepartementet har gitt nærmere regler i forskrift 30. mars 2012 nr. 270 om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter. Etter forskriften § 3 gis særfradrag med 67 % av fradragsberettigede utgifter fra og med 2013.

I Prop. 1 LS (2014-2015) kap. 12 legges det til grunn at særfradraget skal videreføres på dette nivået inntil en ny ordning er ferdig utredet. Det framgår også av Prop. 1 LS (2015-2016) at særfradraget for store sykdomsutgifter videreføres med 2015-reglene for 2016.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Særfradrag – sykdom eller svakhet".

30 Særfradrag – uførhet og lettere nedsatt ervervsevne

30.1 Særfradrag etter overgangsregler til endringer i skattereglene for uførepensjon

Ved lov 7. desember 2012 nr. 76 ble bestemmelsen i skatteloven § 6-81 om særfradrag for uførhet opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2015. Forarbeider er Prop. 1 LS (2012-2013) kap. 4 og Innst. 4 L (2012-2013) kap. 7.

Finansdepartementet har i forskrift 4. oktober 2013 nr. 1209 gitt overgangsregler knyttet til opphevingen av sktl. § 6-81. Forskriften er hjemlet i lov 7. desember 2012 nr. 76 om endring i skatteloven. Etter overgangsreglene skal fordelene av et halvt særfradrag for uførhet fases ut gradvis over tre år for de som fikk et halvt særfradrag i 2014 og ikke mottar ytelser fra folketrygden. Overgangsreglene omfatter skattytere som i inntektsåret 2014 fikk et halvt særfradrag for uførhet etter skatteloven § 6-81 annet ledd, men som ikke mottok uførepensjon etter folketrygdloven, jf. forskriften § 1. Det er et vilkår at skattyter mottar uførepensjon etter andre lover enn folketrygdloven fordi ervervsevnen er satt ned med mindre enn 2/3. Det er i tillegg et vilkår at skattyter ikke samtidig mottar arbeidsavklaringspenger fra folketrygden. Særfradrag etter overgangsreglene gis bare til og med den måneden skattyter fyller 67 år, jf. forskriften § 2. Særfradraget gis i alminnelig inntekt med kroner 667 per påbegynt måned for inntektsåret 2016.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet " Særfradrag - uførhet og lettere nedsatt ervervsevne", punkt 3.

31 Tilsidesettelse

31.1 Utbytteutdeling etter at det er foretatt uformelt aksjonærtinskudd

Skattedirektoratet har i uttalelse avgitt 22. februar 2016, inntatt i Utv. 2016/836, presisert hvordan en skal behandle utbytteutdelinger etter at det er foretatt et uformelt aksjonærtinskudd til selskapet. I retts- og ligningspraksis er det lagt til grunn at et utbytte er skattepliktig selv om det tidligere er foretatt uformelle innskudd med beskattede midler. Dette må også gjelde i tilfeller hvor aksjonæren har overført en eiendel vederlagsfritt eller til underpris og han blir beskattet som om overføringen var skjedd til omsetningsverdi, jf. sktl. § 13-1. Det skattemessige resultatet er her en konsekvens av hvordan aksjonæren har valgt å tilføre midler til selskapet og av de skattereglene som gjelder for slike uformelle aksjonærtinskudd. Ved et slikt aksjonærtinskudd blir midlene ensidig overført til selskapet med endelig og bindende virkning, i motsetning til en kapitalforhøyelse hvor aksjonæren får rettigheter knyttet til innskuddet. Noen reell dobbeltbeskatning oppstår etter Skattedirektoratets oppfatning ikke i disse tilfellene. Skulle skattyter kunne motta et beløp tilsvarende det skjønsmessig fastsatte vederlaget uten beskatning, ville det i realiteten innebære en omgjøring av den foretatte privatrettslige disposisjonen. Dette kan ikke gjøres med virkning for beskatningen.

Se Skatte-ABC 2016/17 emnet "Tilsidesettelse" punkt 7.5.

31.2 § 13-1 og ulovfestet gjennomskjæring – fradrag for renter på konserninternt lån

En høyesterettsdom av 18. oktober 2016 inntatt i Utv 2016/1678 (Ikea) gjaldt spørsmålet om IKEA kunne nektes fradrag i inntekten for renter på et konserninternt lån. Ikea Handel og Eiendom AS, som var konsernspiss i den norske delen av det internasjonale Ikea-konsernet, eide frem til mai 2007 fem eiendommer og to eiendomskontrakter i Norge. Konsernet foretok i 2007 en omorganisering der eiendommene ble utfisjonert og lagt inn i nye, særskilte selskaper i et eget eiendomskonsern under det nederlandske morselskapet. Fisjonen ble foretatt til kontinuitet og utløste ingen gevinstbeskatning. Som siste ledd i prosessen kjøpte Ikea Handel og Eiendom AS aksjene i holdingselskapet fra morselskapet og betalte et vederlag som tilsvarte eiendommenes virkelige verdi. Aksjekjøpet ble finansiert i sin helhet ved å ta opp lån i konsernbankselskapet. Renteutgiftene utgjorde til sammen 439 millioner kroner for de aktuelle årene.

Spørsmålet var om gjeldsrenter på det konserninterne lånet kunne nektes fradragsført med grunnlag i skatteloven § 13-1, eventuelt etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Høyesterett kom til at fradragsretten for rentene ikke kunne avskjæres på grunnlag av skatteloven § 13-1. Det slås fast at § 13-1 ikke er anvendelig der disposisjonsrekken omfatter reelle egenkapitaldisposisjoner som lovlig foretas etter norsk aksjelovgivning. Utfisjoneringen av eiendommene til den nye holdingstrukturen (egenkapitaldisposisjonen) kunne dermed ikke vurderes etter skatteloven § 13-1. Uten at det hadde

betydning for resultatet, uttalte imidlertid Høyesterett at bestemmelsen kan anvendes på de deler av en slik disposisjonsrekke som bestemmelsen rammer, slik som internpris og tynn kapitalisering.

Høyesterett gikk deretter inn på spørsmålet om fradrag for rentene kunne avskjæres på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. I forhold til grunnvilkåret, dvs. om det hovedsakelige formålet med disposisjonen var å spare skatt, anså Høyesterett opprettelsen av selskapsstrukturen for å ha et tilstrekkelig forretningsmessig motiv. Den valgte fremgangsmåten med pådragelse av en stor gjeldsbyrde med betydelige rentekostnader var imidlertid hovedsakelig skattemessig motivert og fremsto som unødvendig. Grunnvilkåret var dermed oppfylt.

Spørsmålet var så om det ut fra en totalvurdering fremsto som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn. Retten kunne ikke se at valget av fremgangsmåte, dvs. utfisjonering uten vederlag og lånefinansiert tilbakekjøp av de utfisjonerte eiendommene, hadde noen egenverdi for Ikea. Videre kom Høyesterett til at det etter en totalvurdering ikke ville være forenlig med skattereglenes formål, dvs. fisjons-, kontinuitets- og fradragsreglene, å innrømme fradragsrett for rentene på det konserninterne lånet.

Dommen avklarer at omgåelsesspørsmål knyttet til egenkapitaldisposisjoner ikke kan bedømmes etter skatteloven § 13-1, uavhengig av om de inngår i en rekke av disposisjoner eller ikke. Slike omgåelsesspørsmål må vurderes etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Dommen representerer for øvrig ikke noen innskrenkning av anvendelsesområdet for skatteloven § 13-1, jf. ovenfor. For øvrig gir dommen viktige avklaringer av anvendelsesområdet for skatteloven § 13-1 og den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Det vises til Skattedirektoratets domskommentar av 15. desember 2016 på skatteetaten.no for en nærmere redegjørelse og gjennomgang av dommen.

Se for øvrig Skatte-ABC 2017 emnet "Tilsidesettelse" punkt 5.3 og 7.1.

32 Transaksjonskostnader

Ved lovendring 18. desember 2015 nr. 115 ble sktl. § 6-24 endret. Forarbeider er Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 12 og Innst. 4 L (2015-2016) pkt. 9.1. Endringen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2016. Sktl. § 6-24 gjelder fradragsrett for kostnader knyttet til skattefrie aksjeinntekter mv. Av annet ledd fremgår det at det ikke er fradragsrett for ervervs- og realisasjonskostnader. Ved lovendringen ble det presisert at dette unntaket gjelder uavhengig av om ervervet eller realisasjonen blir gjennomført.

Høyesterett avsa 2. november 2016 (HR-2016-02249-A) dom i saken mellom Evry ASA og staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). Saken gjaldt spørsmål om skatteloven § 6-24, før ovennevnte lovendring, ga fradragsrett for utgifter til kjøp av aksjer når det ikke blir noe av aksjekjøpet. Høyesterett kom til at fradragsretten for slike kostnader også før lovendringen var avskåret etter sktl. § 6-24 annet ledd. Dommen avklarer dermed at den nevnte lovendringen ikke medførte noen endring når det gjelder rekkevidden av sktl. § 6-24 annet ledd.

Se Skatte-ABC emnet "Transaksjonskostnader", pkt. 4.3.2 og emnet "Aksjeselskap mv. – allment", pkt. 7.5.1.

33 Utland – allment om skatteavtaler

33.1 Nye skatteavtaler

33.1.1 Skatteavtaler med virkning for 2016

Det er inngått ny skatteavtale med Bulgaria (tatt inn i Prop. 137 S (2013-2014)). Skatteavtalen med Bulgaria trådte i kraft 30. juli 2015 og fikk virkning fra 1. januar 2016.

Det er inngått ny skatteavtale med Serbia (tatt inn i Prop. 14 S (2015-2016)). Skatteavtalen med Serbia trådte i kraft 18. desember 2015 og fikk virkning fra 1. januar 2016.

33.1.2 Skatteavtaler med virkning for 2017

Det er inngått ny skatteavtale med Romania (tatt inn i Prop. 124 S (2014-2015)). Skatteavtalen med Romania trådte i kraft 1. april 2016 og fikk virkning fra 1. januar 2017.

33.2 Avtaler om utveksling av opplysninger i skattesaker

33.2.1 Avtaler med virkning fra 2016

Det er inngått en avtale om utveksling av opplysninger i skattesaker med Brunei (tatt inn i Prop. 14 S (2012-2013)). Avtalen trådte i kraft 27. april 2015. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2016. Der det ikke er noen skatteperiode, har avtalen virkning for skattekrav som oppstår på eller etter 27. april 2015. Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Brunei, dvs. bl.a. inntekts- og formuesskatt og merverdiavgift.

Det er inngått en avtale om utveksling av opplysninger i skattesaker med Hong Kong (tatt inn i Prop. 5 S (2014-2015)). Avtalen trådte i kraft 4. desember 2015. Avtalen har virkning fra og med inntektsåret 2016, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 4. desember 2015. Avtalen omfatter følgende norske skatter: inntekts- og formuesskatt, petroleumsskatt, grunnrenteskatt på inntekt fra vannkraftproduksjon, tonnasjeskatt og merverdiavgift.

33.2.2 Avtaler med virkning fra 2017

Det er inngått en avtale om utveksling av opplysninger i skattesaker med Botswana (tatt inn i Prop. 125 S (2012-2013)). Avtalen trådte i kraft 10. januar 2016. Avtalen har tilbakevirkende kraft for straffbare skattesaker. I alminnelige skattesaker har avtalen virkning fra og med inntektsåret 2017, eller der det ikke er noen skatteperiode for skattekrav som oppstår på eller etter 10. januar 2016. Avtalen omfatter alle skatter som skrives ut i Norge og Botswana, dvs. bl.a. inntekts- og formuesskatt og merverdiavgift.

34 Utland – internprising (transfer pricing)

34.1 Oppdaterte OECD-guidelines

OECD-rådet vedtok den 23. mai 2016 endringer i retningslinjene for internprising som følger av BEPS-arbeidet (Base Erosion and Profit Shifting) og rapporten "Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation - actions 8-10". Rapporten representerer den enighet som er blitt oppnådd mellom landene som deltar i OECD/G20 BEPS Project i dette henseende. I følge rapporten har det overordnede formålet med arbeidet vært å sikre at internprisingsreglene gir anvisning på en allokering av profitt mellom landene i tråd med hvor verdiene som genererer profitten skapes.

Disse endringene får etter skatteloven § 13-1 fjerde ledd umiddelbar virkning i norsk rett fra det tidspunkt de er vedtatt i OECD-rådet. Dette gjelder også for tidligere inntektsår. Dersom den aktuelle endringen i veiledningen innebærer ny rettsforståelse til skattyters ugunst, får endringen først virkning fra tidspunktet OECD-rådet vedtok endringene.

35 Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.

35.1 Utland – Nettolønn opptjent i utlandet

Høyesterett har i dom av 11. mai 2016 (HR-2016-01050-A) tatt stilling til hvordan nettolønn utbetalt til en arbeidstaker på nettolønnskontrakt i utlandet skal gjøres om til skattepliktig bruttolønn (oppgrossing). Dommen er omtalt i Skatte-ABC 2016/17 under emnet "Lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv" punkt 11.

Skattedirektoratet har i domskommentar av 1. juli 2016 og i en uttalelse av 20. desember 2016 gitt nærmere retningslinjer om forståelsen av dommen for nettolønn opptjent i utlandet. Begge uttalelsene er publisert på skatteetaten.no.

Etter Skattedirektoratets oppfatning gir dommen føringer for hvordan nettolønn opptjent i utlandet skal grosseres opp, uavhengig av hvilken metode for unngåelse av dobbeltbeskatning som kommer til anvendelse. Det kan etter Skattedirektoratets oppfatning oppstilles tre ulike metoder for oppgrossing, der valg av metode

i den enkelte sak avhenger av hvilken metode for unngåelse av dobbeltbeskatning som kommer til anvendelse.

1. Når dobbeltbeskatning avhjelpes ved skattnedsettelse etter ettårsregelen i skatteloven § 2-1 tiende ledd eller ved alternativ fordeling i henhold til skatteavtale, skal oppgrossingen skje ved at summen av nettolønn (inkl. naturalytelser) og skatten som arbeidsgiver betaler for arbeidstaker i arbeidslandet, grosses opp med norsk trygdeavgift. Det samme gjelder når dobbeltbeskatning avhjelpes ved unntak med eller uten progresjonsforbehold i henhold til skatteavtale.
2. Når dobbeltbeskatning avhjelpes ved kreditfradrag for den betalte utenlandske skatten, og den betalte utenlandske skatten er tilsvarende eller lavere enn norsk skatt, skal nettolønnen grosses opp med skatt beregnet etter norske satser og med trygdeavgift.
3. Når dobbeltbeskatning avhjelpes ved kreditfradrag for den betalte utenlandske skatten, og den betalte utenlandske skatten er høyere enn norsk skatt, skal nettolønnen grosses opp med skatt beregnet etter norske satser og med trygdeavgift. Den delen av den betalte utenlandske skatten som overstiger den beregnede norske skatten (utenlandsk merskatt), skal legges til som en skattepliktig fordel i det året den endelige utenlandske skatten er fastsatt og betalt/skulle vært betalt. Bruttofordelen av den utenlandske merskatten fastsettes ved å grosse opp merskatten med norsk trygdeavgift.

Se Skattedirektoratets uttalelse avgitt 20. desember 2016 for nærmere informasjon om de ulike oppgrossingsmetodene og om tidfestingen av skatt betalt i utlandet av arbeidsgiver.

Skattedirektoratet har i uttalelsen av 20. desember 2016 foretatt en justering av oppgrossingsmetoden for de tilfellene der dobbeltbeskatning avhjelpes ved kreditfradrag for betalt skatt i utlandet og den betalte utenlandske skatten er høyere enn den norske skatten. Justeringen er gjort i forhold til den metoden som ble beskrevet i domskommentaren av 1. juli 2016. Denne justeringen er ikke kommet med i Skatte-ABC 2016/17, da redaksjonsarbeidet med Skatte-ABC 2016/17 ble avsluttet før publiseringen av uttalelsen av 20. desember 2016.

De nye oppgrossingsmetodene gjelder for hele inntektsåret 2016. Nærmere om håndteringen av nettolønn i skattemeldingen for 2016, se Skattedirektoratets uttalelse av 20. desember 2016 på skatteetaten.no.

36 Utland – norsk kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)

En høyesterettsdom av 15. mars 2016 (HR-2016-0586-A), inntatt i Utv. 2016/963 (Den norske Amerikalinje) gjaldt spørsmålet om et selskaps gevinst ved salg av aksjer i et selskap hjemmehørende i Singapore falt inn under fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a. Gevinst ved realisasjon av aksjer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland faller etter denne bestemmelsen utenfor fritaksmetoden. Spørsmålet var da om Singapore kunne anses som et lavskatteland, jf. sktl. § 10-63. Dette var igjen avhengig av om finansinntekter i form av renteinntekter på bankinnskudd og utestående fordringer skulle tas med ved lavskattelandvurderingen. Høyesterett kom til at slike inntekter som inngår som en integrert del av enhver næringsvirksomhet skulle tas med ved lavskattelandvurderingen. Dette måtte gjelde selv om inntektene utgjorde en liten del av den totale inntekten og annen inntekt ellers var rederiinntekter som var skattefrie i begge land, og derfor ikke inngikk i sammenligningen. Siden finansinntekter ble skattlagt med inntil 18 % i Singapore og 28 % i Norge, gikk Singapore inn under definisjonen av lavskatteland i skatteloven § 10-63.

37 Vedlikehold

37.1 Forbedring/endring, påkostninger som trer i stedet for vedlikehold

Høyesterett har i dom 25. august 2016 inntatt Utv. 2016/1471 (HR-2016-2249-A) (Norrøna eiendom AS) tatt stilling til spørsmål om i hvilken utstrekning det kan gis fradrag for tenkt vedlikehold etter sktl. § 6-11 ved en omfattende renovering av et nærings- og boligbygg.

Saken gjaldt rehabilitering av 3 etasjer i en forretningsseiendom hvor all innredning ble fjernet inn til reisverket og deretter gjenoppbygget og innredet på nytt. Storkjøkkenet i annen etasje ble ikke erstattet med nytt

kjøkken og det elektriske anlegget ble tilpasset endret bruk. Fasaden ble også bygget om slik at yttervegger og vinduer i første og andre etasje ble flyttet én meter ut og inngangsløsningen ble endret.

Høyesterett kom til at ligningsvedtaket, som nektet fradrag for kostnader til rivning av storkjøkken og innervegger og gav redusert fradrag for kostnader til fasade og elektrisk anlegg, kunne opprettholdes. Det følger av dommen at det er en forutsetning for fradrag for tenkt vedlikehold, at fysiske eller tekniske endringer etter sin karakter virkelig erstatter et vedlikehold og ikke har et dominerende preg av investering eller nyanskaffelse. Fradrag for kostnader til tenkt vedlikehold kan falle bort hvis gjenstandens funksjonelle egenskaper ikke opprettholdes. Dommen må forstås slik at gjeldende ligningspraksis om rekkevidden for fradragsretten av kostnader til tenkt vedlikehold etter skatteloven § 6-11, slik den har kommet til uttrykk i Lignings-ABC, er i samsvar med gjeldende rett.

Se Skattedirektoratets kommentarer til høyesterettsdommen på skatteetaten.no. Se også Skatte-ABC 2016/17 emnet "Vedlikehold", punkt 5.4.

37.2 Omfattende vedlikeholdsarbeider som leietaker forplikter seg til å bekoste

I Skatte-ABC 2016/17 emnet "Vedlikehold", pkt. 9.2, er det en omtale av den skattemessige behandlingen av vedlikehold som leietaker foretar på leieobjektet. Som utgangspunkt er dette fradragsberettiget for leietaker når kostnadene pådras. Påtar leietaker seg å bekoste omfattende vedlikeholdsarbeider som bringer leieobjektet tilbake i vesentlig bedre stand enn det var da det ble overtatt av leietaker, anses dette som tilleggsleie. Leietaker må i et slikt tilfelle fordele kostnadene over leieperioden. For utleier vil verdien av leietakerens vedlikeholdsarbeid bli ansett som leieinntekt som må inntektsføres over leieperioden. Utleier vil også ha fradragsrett for de vedlikeholdskostnadene som vedkommende på denne måten har blitt tilordnet. I Skatte-ABC 2016/17 er det lagt til grunn at tidfestingen av vedlikeholdskostnadene hos utleier skal fordeles over leieperioden. Skattedirektoratet har imidlertid vurdert dette på nytt og kommet til at vedlikeholdskostnadene kan fradragsføres hos utleier i det året arbeidet utføres, som om utleier hadde dekket dem selv. Kostnadene skal således ikke tidfestes over leieperioden. Neste utgave av Skatte-ABC vil bli endret i samsvar med dette.

38 Verdipapirfond

Ved lov 18. desember 2015 nr. 115 ble det gitt en ny bestemmelse i sktl. § 10-20 om skattlegging av verdipapirfond og andelerseiere i verdipapirfond. Endringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2016. Forarbeider til endringen er Prop. 1 LS (2015-2016) kap. 7.4 og Innst. 4 L (2015-2016) kap 7.4.

Enkelte presiseringer ble foretatt ved lov 17. juni 2016 nr. 40. Forarbeider er Prop. 121 LS (2015-2016) og Innst. 385 L (2015-2016). Også disse endringene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2016.

Det skatterettslige skillet mellom obligasjonsfond og aksjefond er opphevet. Skattleggingen skal i stedet tilpasses sammensetningen av aksjer og andre verdipapirer i fondet. Aksjeandelen i fondet beregnes som følger, jf. sktl. § 10-20 tredje ledd:

- utdeling fra fond med mer enn 80 % aksjeandel skattlegges som aksjeutbytte
- utdeling fra fond med mindre enn 20 % aksjeandel skattlegges som renteinntekt
- utdeling fra fond med mellom 20 % og 80 % aksjeandel splittes i en del som skal skattlegges som aksjeutbytte og en del som skal skattlegges som renter.

Aksjeandelen beregnes ut fra forholdet mellom verdien av aksjer og andre verdipapirer ved årets begynnelse. For fond som er etablert i inntektsåret, beregnes aksjeandelen ut fra forholdet mellom aksjer og andre verdipapirer ved årets slutt.

Alle verdipapirfond omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38 første ledd bokstav b. Den tidligere regelen i sktl. § 10-31 tredje ledd om at verdipapirfond er fritatt for skatteplikt for gevinst og ikke har fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i selskap hjemmehørende i land utenfor EØS, er videreført i sktl. § 10-20 annet ledd. Et verdipapirfond kan kreve fradrag i inntekten for beløp som deles ut til andelseierne, men bare for den del av utdelingen som skal skattlegges som rente hos andelseieren, jf. sktl. § 10-20 første ledd annet punktum.

For andelseiere som omfattes av fritaksmetoden, er det bare den delen av utdelingen som skal anses som aksjeinntekt som omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 10-20 sjette ledd. Skattefritaket for gevinst ved realisasjon av andel begrenses også til den delen av gevinsten som svarer til aksjeandelen.

For andelseiere som omfattes av aksjonærmodellen, gis det bare skjerming for den delen av utdelingen som anses som aksjeinntekt, jf. sktl. § 10-20.

For andeler ervervet i fond i 2015 som hadde en eller flere aksjer, gjelder det overgangsregler ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget. For andeler ervervet før 7. oktober 2015, fastsettes aksjeandelen i ervervsåret til 100 %. For andeler i slike fond ervervet 7. oktober eller senere i 2015, skal faktisk aksjeandel per. 1. januar 2016 legges til grunn ved fastsettingen av skjermingsgrunnlaget

Reglene er omtalt i Skatte-ABC 2016/17 emnet "Verdipapirfond". En del eksempler på fastsetting av skjermingsgrunnlaget finnes også på skatteetaten.no.