



Meldingen om likningen for inntektsåret 2009

Meldingen inneholder en oversikt over de viktigste skattemessige endringene og nyhetene for inntektsåret 2009. Emneinndelingen følger i det vesentlige samme systematikk som Lignings-ABC.

- 1 Aksjer og andeler - fritaksmetoden**
 - 1.1 Utenlandske selskaper i EØS som subjekt og objekt under fritaksmetoden
 - 1.2 Treprosentregelen i fritaksmetoden - avskjæring av kreditfradrag for utenlandsk skatt
- 2 Aksjer og andeler – inngangsverdi ved arv**
- 3 Aksjer – utbytte**
 - 3.1 Gave fra aksjeselskap til allmennyttig formål
 - 3.2 Utbytte blir ikke utbetalt på grunn av konkurs i selskapet
- 4 Aksjeselskap mv. - konsernbidrag**
- 5 Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt**
- 6 Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag**
 - 6.1 Fritak for arbeidsgiveravgift for utenlandsk arbeidstaker på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann
- 7 Barn og ungdom**
 - 7.1 Skattefritak for arbeidsinntekt til barn under 13 år
 - 7.2 Særskilt ligning av barn som har mottatt erstatning for tap av forsørger
- 8 Bil – privat bruk**
 - 8.1 Elbil - beregningsgrunnlag
 - 8.2 Flere biler til disposisjon samtidig
- 9 Bolig – fri bolig (bruker og eier)**
 - 9.1 Bolig - fri bolig i utlandet
- 10 Boligsparing for ungdom (BSU)**
 - 10.1 Sparebeløpene
 - 10.2 Rammelån
- 11 Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo**
 - 11.1 Ny saldogruppe j for faste tekniske installasjoner
 - 11.1.1 Generelt
 - 11.1.2 Overgangsregel i FSFIN § 14-41-1
 - 11.1.3 Forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984
 - 11.2 Startavskrivning for driftsmiddel i saldogruppe d for inntekståret 2009
- 12 Endringssak - endring uten klage**
- 13 Finansielle instrumenter**
 - 13.1 Tidfesting av renteswapper
- 14 Fisjon/Fusjon**
- 15 Fiske**
 - 15.1 Særskilt fradrag for fiskere
 - 15.2 "130-dagersregelen"
- 16 Flyttekostnader**

- 16.1 Kostnader ved overnatting i forbindelse med jobbintervju
- 17 Foreldrefradrag**
- 18 Formue – næringseiendom**
 - 18.1 Utleid næringseiendom
 - 18.2 Ikke-utleid næringseiendom
 - 18.3 Sikkerhetsventil
- 19 Forsknings- og utviklingskostnader, fradrag direkte i skatt og trygdeavgift**
- 20 Føderåd**
 - 20.1 Endring av kontrakt om føderådsbolig (kårbolig)
- 21 Gaver og tilskudd i arbeidsforhold m.v.**
 - 21.1 Økt verdi av skattefri gave som består av annet enn pengebeløp
- 22 Jordbruk – allment**
 - 22.1 Fangdammer
- 23 Kontingenter**
 - 23.1 Endring av beløpsgrense
 - 23.2 Kontingent til utenlandsk arbeidstakerorganisasjon
- 24 Kostnader – allment om fradrag i alminnelig inntekt**
 - 24.1 Fradragsrett for tap oppstått ved svindel
- 25 Kostnader – juridisk bistand/prosessomkostninger**
 - 25.1 Fradrag for prosesskostnader i straffesak
- 26 Lån fra arbeidsgiver/eget selskap**
 - 26.1 Behandling av ikke-reelle lån fra aksjeselskap eller deltakerlignet selskap
- 27 Merkostnader – besøksreiser til hjemmet**
 - 27.1 Nye satser for avstandsfradrag
- 28 Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet**
 - 28.1 Nye satser for fradrag for kost/kostgodtgjørelse ved tjenestereiser med overnatting innenlands
 - 28.2 Fradragsrett for kost på besøksreiser for arbeidstaker som har fri kost på arbeidsstedet
- 29 Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting – nye satser**
- 30 Merkostnader – skattyter med arbeidsopphold i Norge som pendler til bolig i annen EØS-stat**
 - 30.1 Fradrag når pendleren mottar dagpenger
- 31 Merkostnader – skattyter med arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge**
 - 31.1 Skattytere som arbeider utenfor Norge og har bolig både i Norge og i utlandet
- 32 Minstefradrag**
 - 32.1 Nye beløpsgrenser
 - 32.2 Kostnader som inngår i minstefradraget
- 33 Naturalytelser i arbeidsforhold**
 - 33.1 Datautstyr
 - 33.2 Kost til frivillige
- 34 Opplysningsplikt om andres forhold (tredjemannsopplysninger)**
 - 34.1 Nytt emne i Lignings-ABC 2009/10
- 35 Personinntekt - pensjon**
- 36 Realisasjonsbegrepet**
 - 36.1 På hvilket tidspunkt er aksjer realisert når det knytter seg betingelser til gjennomføring av aksjeoverdragelsen
 - 36.2 Skattlegging av tilleggsvederlag når det totale vederlaget er usikkert som følge av betingelser i avtalen
- 37 Reindrif**
 - 37.1 Reindriffradrag
- 38 Reise – fradrag, godtgjørelse mv. for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)**
 - 38.1 Nye satser for standardisert avstandsfradrag
- 39 Sjøfolk**
- 40 Skadeserstatning**
 - 40.1 Engangserstatning for tap av forsørger

40.2 Erstatning mv. for ikke-økonomisk skade

41 Skattebegrensning – åttiprosentregelen

42 Skogbruk – uttak av ved

43 Sokkelarbeidere

43.1 Lønnsinntekt opptjent på utenlandsk sokkel - anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden

43.1.1 Generelt

43.1.2 Lønnsinntekt opptjent på forsyningsskip mv. på britisk sokkel

43.1.3 Lønnsinntekt opptjent på indisk sokkel

44 Særfradrag

44.1 Kostnader til tannbehandling og synshemming

45 Tidfesting av inntekter og kostnader – realisasjonsprinsippet

46 Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser

47 Tilleggsskatt - forholdet til Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen

47.1 Forbudet mot dobbeltforfølgning

48 Tilsidesettelse

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

48.2 Klassifisering av vederlag ved overdragelse av foretak/aksjer (earn-out)

49 Utland

49.1 Nye skatteavtaler mv.

49.2 Dokumentasjon av bosted etter skatteavtalen

49.3 Bosted etter skatteavtalen – fast bolig

49.4 Beskatning av nordmenn ansatt i CERN

49.5 Beskatning av nordmenn ansatt i EUs byråer

49.6 Lønnsinntekt i offentlig tjeneste - anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden

49.7 Den nordiske skatteavtalen – flypersonell i internasjonal fart

49.8 Den nordiske skatteavtalen – beskatning av pensjon mv.

49.9 Beskatning av aksjegevinster etter utflytting

49.10 Gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting til Svalbard

49.11 Fradrag for gjeldsrenter for arbeidstakere og personlig næringsdrivende fra andre EØS-stater med begrenset skatteplikt i Norge

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

49.13 Metoder for unngåelse av dobbeltbeskatning

50 Valutagevinst/-tap

50.1 Omregning fra funksjonell valuta til norske kroner

1 Aksjer og andeler - fritaksmetoden

1.1 Utenlandske selskaper i EØS som subjekt og objekt under fritaksmetoden

Finansdepartementet har i et brev inntatt i Utv. 2009/1280 uttalt seg om utenlandske selskaper i EØS som subjekt og objekt under fritaksmetoden. Som det framgår av brevet, har Finansdepartementet på bakgrunn av dom i EF-domstolen av 18. juni 2009 (Aberdeen) foretatt en ny vurdering av hvilke krav som kan oppstilles for at et utenlandsk selskap mv. (herunder aksjefond) hjemmehørende i EØS, skal kvalifisere som subjekt og objekt under fritaksmetoden. Det er også redegjort for hva som ligger i kravet om at selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet.

Departementet presiserer at vilkåret om at utenlandske selskaper må tilsvare norske selskaper som nevnt i sktl. § 2-38 (1) for å kunne omfattes av fritaksmetoden, vil innebære at det utenlandske selskapet må være et eget skattesubjekt. Dette fordi de norske selskapstypene som omfattes av sktl. § 2-38 alle er egne skattesubjekter, og at det er disse selskapene mv. som er det relevante sammenligningsgrunnlaget. Finansdepartementet uttaler i den forbindelse følgende:

"Dette er også forutsatt i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) punkt 6.5.2.1 (iv) der det uttales: "Dersom et utenlandsk selskap ville blitt deltakerlignet etter norske regler, jf. skatteloven § 10-40 flg., må det også i forhold til fritaksmetoden legges til grunn at selskapet ikke skal anses som et eget skattesubjekt". Et sentralt moment for om selskapet anses som et eget skattesubjekt er om deltagerens ansvar i selskapet er begrenset til innskutt kapital, jf. skatteloven § 2-2 første og annet ledd."

På bakgrunn av avgjørelsen i Aberdeen-saken legger departementet til grunn at det ikke har betydning ved anvendelsen av fritaksmetoden om det utenlandske selskapet er fritatt for beskatning i hjemstaten, og at dette må gjelde både på subjekt- og objektsiden. Dette i motsetning til hva som ble uttalt i brev fra Finansdepartementet av 25. september 2007 vedr. utenlandske aksjefond (Utv. 2007/1568).

Selskap mv. som er hjemmehørende i EØS må i tillegg være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i EØS-staten for å unngå kildeskatt på utbytte fra Norge, jf. skatteloven § 2-38 (5). På samme måte må selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet for at eierandelene skal anses som objekt under fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 (3) bokstav a.

Finansdepartementet påpeker, under henvisning til Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 14.4.2, at formålet med å avgrense anvendelsesområdet for fritaksmetoden på denne måten, er å utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye. Det må iht. departementet foretas en vurdering av de subjektive motiver for arrangementet, men at man for å påvise disse må se hen til objektive karakteristika. Det avgjørende er at det ved en helhetsvurdering kan påvises tilstrekkelige objektive omstendigheter (synbare for en tredjemann) til å understøtte at det ikke er skattemotivet, men andre forretningsmessige grunner som er årsaken til at selskapet er blitt etablert i den aktuelle staten.

Departementet viser til at forarbeidene (som nevnt ovenfor) angir flere momenter som er relevante i denne sammenhengen (om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten mv.). Etter departementets syn vil disse momentenes relevans og vekt kunne variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes.

Når det gjelder aksjefond, har det vært reist spørsmål om slike fond kan anses som reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet selv om de ikke har ansatte, egne lokaler mv. Departementet viser til at aksjefond ofte kjennetegnes ved at de ikke har egne ansatte, lokaler mv., og at det er egne selskaper som står for forvaltningen. Etter departementets syn kan de nevnte momentene derfor ikke være avgjørende ved vurderingen av om et aksjefond er reelt etablert og driver reell aktivitet i et EØS-land. Et sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses ordinært både i vedkommende stat og i Norge.

Følger av endret rettsoppfatning:

Finansdepartementet påpeker at den endrede rettsoppfatningen som uttrykkes i uttalelsen, medfører at ligningsmyndighetene endrer sin anvendelse av skattelovgivningen. Dette innebærer at den absolutte treårsfristen for adgangen til å ta opp en ligning som endrings sak etter ligningsloven § 9-6 nr. 2 kommer til anvendelse. Finansdepartementet legger til grunn at ligningsmyndighetene bør benytte endringsadgangen fullt ut i disse tilfellene, når skattyter krever det, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 7.

Den endrede rettsoppfatningen som kommer til uttrykk i brevet fra Finansdepartementet kan følgelig legges til grunn ved endring av ligning tilbake til og med inntektsåret 2006, forutsatt at kravet om endring er fremsatt og ligningen er tatt opp som endrings sak innen utgangen av 2009.

Finansdepartementets brev er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)" side 1225 pkt. 17.2.4. Se også Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet" side 1250 pkt. 17.3.3, og emnet "EØS-retten og forholdet til norsk skatterett" side 442 punkt 7.5.

1.2 Treprosentregelen i fritaksmetoden - avskjæring av kreditfradrag for utenlandsk skatt

Ved lov av 19. juni 2009 nr. 54 ble det vedtatt endringer i skatteloven §§ 16-20 (1) og 16-30 (nytt åttende ledd), vedrørende kreditfradrag for skatt betalt til annen stat av inntekt som er skattepliktig etter treprosentregelen i skatteloven § 2-38 (6).

Endringene er gitt virkning fra og med inntektsåret 2009.

Forarbeidene til lovendringen er Ot.prp. nr. 95 (2008-2009) kap. 7 og Innst. O. nr. 125 (2008-2009) kap. 7.

Lovendringen innebærer at utenlandsk skatt på den delen av aksjeinntekten som blir skattlagt i Norge iht. reglene om tre prosent inntektsføring, ikke kan føres til fradrag i norsk skatt etter sktl. §§ 16-20 flg. og §§ 16-30 flg.

Se nærmere i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Utland – skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning) side 1278 pkt. 4.4 og side 1289 pkt. 5.2.1.

2 Aksjer og andeler – inngangsverdi ved arv

Ved lov av 12. desember 2008 er arveavgiftsloven § 11A endret. For gaveervert gjaldt regelen allerede fra 14. oktober 2008. For ervert ved arv ble regelen gitt virkning fra 1. januar 2009. Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr 1 (2008-2009) kap. 5, og Innst. O nr 1 (2008-2009) kap. 5.

Endringen innebærer at rabatten ved fastsettelsen av arveavgiftsgrunnlaget for ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper reduseres. Arveavgiftsgrunnlaget skal fastsettes til 60 % av aksjenes/andelenes forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi per 1. januar i det året mottaker får rådigheten. Ved verdsettelsen tas det hensyn til eierstyrte endringer i selskapets kapital, aksjer eller andeler i tidsrommet mellom 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 %. Ved anvendelse av det samlede rabatt-taket skal det tas hensyn til gave fra og med 14. oktober 2008, og arv fra og med 1. januar 2009. Det innebærer at gaver som ytes fra og med 14. oktober 2008, vil redusere rabatt-taket for den enkelte mottaker for arv og gave etter årsskiftet. Se nærmere Ot.prp. nr 1 (2008-2009) pkt. 5.1.3.

Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Aksjer og andeler – kontinuitet ved arv og gave" side 3 flg. pkt. 3 og 4, og under emnet "Aksjer – realisasjon" side 23 pkt. 6.9. Se også Meldingen om ligningen for inntektsåret 2008 (SKD 5/09), pkt. 2 Aksjer og andeler – inngangsverdi ved gaveervert.

3 Aksjer – utbytte

3.1 Gave fra aksjeselskap til allmennyttig formål

Finansministeren har i et brev tatt inn i Utv. 2009/728 uttalt seg om skattlegging av gave gitt fra et aksjeselskap til en lokal svømmehall. Gaver som selskapet gir til veldedige eller allmennyttige formål, anses i utgangspunktet ikke som en vederlagsfri overføring til aksjonæren. I brevet er blant annet følgende uttalt:

"Gaver gitt av aksjeselskapet til allmennyttige formål, som for eksempel bidrag til bygging av en kommunal svømmehall, vil normalt ikke hovedsakelig være en vederlagsfri overføring til aksjonæren. Dette gjelder selv om aksjonæren kan nyttiggjøre seg svømmehallen eller idrettshallen på lik linje med andre innbyggere i lokalmiljøet. Slike gaver går derfor normalt ikke inn under utbyttebegrepet i skatteloven § 10-11 annet ledd. Det er positivt at også aksjeselskaper, ikke bare privatpersoner, støtter opp om kollektive og evt. offentlige tiltak ut fra selskapets økonomi og posisjon i samfunnet eller i sitt distrikt. Som ledd i omdømmebygging og samfunnsansvar bør det anerkjennes at passende gaver fra et selskap kan anses gitt i selskapets egen interesse, ikke bare i aksjonærenes.

I enkelte tilfeller kan det være vanskelig å se den genuine selskapsinteressen i en spesiell selskaps gave til et ideelt formål, slik at det er nærliggende å anta at det er aksjonærenes mer personlige interesser som ligger bak selskapets gavebeslutning. Har aksjonærene tilstrekkelig innflytelse i selskapet til å sørge for at gaven kan besluttes i det aktuelle selskapsorgan, kan det da ut fra alminnelige omgåelsesbetraktninger unntaksvis tenkes tilfeller der utdelingen må anses som utbytte til disse aksjonærene. Slik gjennomskjæring vil først og fremst være aktuelt for enkelte gaver av uvanlig størrelse etter selskapets forhold, og hvor gaven må vedtas av generalforsamlingen, evt. med krav om enstemmighet etter aksjelovene."

Se Lignings-ABC 2009/2010 under emnet "Aksjer – utbytte" side 42 pkt. 7.2.5 hvor dette er innarbeidet.

3.2 Utbytte blir ikke utbetalt på grunn av konkurs i selskapet

Finansministeren har i et brev til Stortinget 28. august 2009 uttalt seg om skattlegging av utbytte som ikke blir utbetalt grunnet at selskapet etter vedtak om utdeling får økonomiske problemer eller går konkurs. Skattepliktig utbytte tidfestes i det året generalforsamlingen treffer vedtak om utdeling av utbytte. Skattlagt utbytte som ikke er mottatt, kan imidlertid fradragsføres som tap etter sktl. § 9-4, jf. sktl. § 9-3 (1) bokstav c nr 3.

Se Lignings-ABC 2009/2010 under emnet "Aksjer – utbytte" side 33 pkt. 3.3 hvor dette er innarbeidet.

4 Aksjeselskap mv. - konsernbidrag

Ved lov av 19. juni 2009 nr. 54 ble reglene i skatteloven § 10-3 første ledd annet punktum om skatteplikt for mottaker av konsernbidrag endret. Endringene trådte i kraft for inntektsåret 2009.

Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 95 (2008-2009) kap. 5 og Innst. O. nr. 125 (2008-2009) kap. 5.

Lovendringen innebærer at det ikke er skatteplikt for konsernbidrag som er ytet fra inntekt som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven. Forutsetningen er at konsernbidraget er lovlig.

Mottaker av konsernbidrag har ikke skatteplikt for den delen av bidraget som giver ikke får fradrag for fordi det overstiger den ellers skattepliktige alminnelige inntekten. Frem til lovendringen i 2009 var det en form for dobbeltbeskatning ved at giver ikke fikk fradrag for konsernbidrag i inntekt som er særskattepliktig, mens det likevel var skatteplikt for mottaker. Finansdepartementet uttaler i forarbeidene at dette resultatet har vært ubegrunnet og utilsiktet. For å rette opp i dette vil det for slike konsernbidrag som vedtas fra og med 2009, ikke være skatteplikt for mottaker. Bakgrunnen for at spørsmålet ble særlig aktuelt var innføringen av treprosentregelen, jf sktl § 2-38 sjette ledd. Etter innføringen av denne regelen er konsernbidrag blitt et mer aktuelt alternativ til utbytte, og denne typen selskaper ble dermed hardere rammet av dette enn andre.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/2010 under emnet "Aksjeselskap mv. – konsernbidrag" på side 68 punkt 2.4.

5 Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt

Høyesterett avsa 9. september 2009 en dom (Aldebaran AS), inntatt i Utv. 2009/1135 (Rt. 2009/1090), der spørsmålet var om betinget skattefri gevinst ved konsernintern overføring av eiendel skulle anses som midlertidig forskjell i det overdragende/selgende selskapet, og derved redusere selskapets mulighet for utbytteutdeling uten å komme i posisjon for korreksjonsinntekt. Høyesterett kom til at skatteplikt for den avsatte gevinsten bare ville oppstå ved et brudd på konserntilknytningen, og at gevinsten derfor ikke skulle anses som ubeskattet kapital etter skatteloven § 10-5.

Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Aksjeselskap mv. – korreksjonsinntekt" side 77 pkt. 3.5

6 Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag

6.1 Fritak for arbeidsgiveravgift for utenlandsk arbeidstaker på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann

Ved lovendring 11. desember 2009 nr. 121 ble folketrygdloven § 23-2 niende ledd første punktum endret. Endringen trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Forarbeider til lovendringen er Prop. 1 L (2009-2010) kap. 12 og Innst. 4 L (2009-2010) kap. 12.

Endringen innebærer at det fra og med inntektsåret 2009 ikke skal betales arbeidsgiveravgift av lønn mv. til en utenlandsk arbeidstaker som ikke er medlem i trygden, når arbeidet utføres på norsk kontinentalsokkel eller i norsk territorialfarvann.

Det vises til Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Arbeidsgiveravgift – avgiftsplikt og grunnlag" side 103 pkt. 4.4.

7 Barn og ungdom

7.1 Skattefritak for arbeidsinntekt til barn under 13 år

Ved lov av 12. desember 2008 nr. 99 fikk skatteloven § 5-15 første ledd ny bokstav o om skattefritak for: *"...arbeidsinntekt inntil kr 10 000 til barn som ved inntektsårets utgang er 12 år eller yngre."* Endringen trådte i kraft straks med virkning for inntektsåret 2009.

Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 16 og Innst. O. nr. 1 (2008-2009) kap. 16.

Endringen innebærer at barn som er 12 år eller yngre, kan tjene inntil kr 10 000 per år skattefritt. Lønn fra ulike arbeidsgivere skal vurderes samlet. Er barnets samlede lønnsinntekt høyere enn kr 10 000, blir det overskytende skattepliktig og lignes sammen med foreldrenes inntekt etter hovedregelen. Skattefritak forutsetter konkret arbeidsprestasjon av barnet, jf. *"arbeidsinntekt"*. Passive honorarer, for eksempel reklamefotografering av spedbarn, faller utenfor skattefritaket. Skattefri lønn inntil kr 10 000 fra én arbeidsgiver hindrer ikke skattefritak for lønn fra annen arbeidsgiver hvor utbetalingen ikke overstiger grensen for lønnsinnberetningsplikt, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav i (grensen er normalt kr 1 000, men er kr 4 000 for arbeid knyttet til hjem/fritidsbolig eller frivillige organisasjoner).

Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Barn og ungdom" side 143 pkt. 2.

7.2 Særskilt ligning av barn som har mottatt erstatning for tap av forsørger

Ved lov av 11. desember 2009 nr. 123 ble skatteloven § 2-14 femte ledd endret. Endringen trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2009. Forarbeider til lovendringene er Prp. 1 L (2009-2010) kap. 6 og Innst. 4 L (2009-2010) kap. 6.

Bestemmelsen har fått et nytt annet punktum der gjeldende regel om særskilt ligning av barns formue og avkastning av engangserstatning for personskade utvides til også å omfatte avkastning av engangserstatning for tap av forsørger. Endringen er en lovfesting av tidligere lempingspraksis. Tidligere annet punktum om departementets forskriftskompetanse er blitt nytt tredje punktum.

Endringene er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Skadeserstatning" side 979 pkt. 8.2.

8 Bil – privat bruk

8.1 Elbil - beregningsgrunnlag

Ved forskrift av 12. desember 2008 nr. 1329 ble det gjort endringer i FSFIN § 5-13-5 første ledd. Endringen trådte i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Forarbeider til forskriftsendringen er St.prp. nr. 1 (2008/2009) pkt. 2.2.10.

Endringen innebærer at beregningsgrunnlaget for privat bruk av elbil (firmabil) er 50 prosent av bilens listepriis som ny (tidligere 75 prosent).

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Bil – privat bruk" side 168 pkt. 1.2 og side 172 pkt. 6.2.1.

Endringen innebærer videre at beregningsgrunnlaget for elbiler eldre enn 3 år per 1. januar i inntektsåret, er 37,5 prosent (50 prosent x 75 prosent).

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Bil – privat bruk" side 173 pkt. 6.2.4.

8.2 Flere biler til disposisjon samtidig

Ved forskrift av 12. desember 2008 nr. 1329 ble det gjort endringer i FSFIN § 5-13-7. Første ledd er opphevet og tidligere annet ledd er nå blitt nytt første ledd. Endringen trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Forarbeider til forskriftsendringen er St.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 2.2.10.

Endringen innebærer at når skattyter disponerer flere biler privat samtidig og han faktisk bruker alle bilene til privat bruk, blir det full sjablonbeskatning for alle bilene. Dette gjelder selv om skattyters forhold tilsier at bare én bil kan benyttes privat om gangen.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/10 side 174 pkt. 6.6.

9 Bolig – fri bolig (bruker og eier)

9.1 Bolig - fri bolig i utlandet

Fra og med inntektsåret 2008 er det i utgangpunktet skatteplikt for fordel ved helt eller delvis fri bolig på tjenestestedet ved arbeidsopphold i utlandet, jf. skatteloven § 5-12 syvende ledd og FSFIN § 5-12 D.

En arbeidstaker anses ikke å ha noen fordel ved fri bolig i utlandet, hvis merkostnader ved å ha en slik bolig ville vært fradragsberettiget om han hadde dekket dem selv, jf. sktl. § 6-1 og § 6-13. Dette vil være tilfelle når arbeidstaker har kostnader til en fullverdig fast bolig i Norge. Har arbeidstaker ikke familie som bor i det

felles hjemmet i Norge, stilles det fra og med inntektsåret 2009 krav om reisehyppighet til boligen i Norge, slik at boligen på tjenestestedet får karakter av pendlerbolig.

Se nærmere om krav til reisehyppighet i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Bolig – fri bolig (bruker og eier)" side 202 pkt 2.9.

10 Boligsparing for ungdom (BSU)

10.1 Sparebeløpene

Ved lov 12. desember 2008 nr. 99 ble det vedtatt beløpsendringer i skatteloven § 16-10 (3). Endringene trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Forarbeider til lovendringene er Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 2.3 og Innst. O. nr. 1 (2008-2009) kap. 2.3.

Endringene innebærer at maksimalt årlig sparebeløp heves fra kr 15 000 til kr 20 000 og at samlet sparebeløp heves fra kr 100 000 til kr 150 000. Beløpsendringene gjelder ikke bare nye BSU-avtaler, men også tidligere inngåtte avtaler. FSFIN § 16-10-2 er også endret som følge av lovendringen.

Endringene i beløpsgrensene er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/10 side 241 punkt 2.3.

10.2 Rammelån

Finansdepartementet har i brev av 16. juni 2009 til Skattedirektoratet (inntatt i Utvalget 2009/1279) uttalt at BSU-midler kan benyttes til nedbetaling av rammelån og andre lån. Forutsetningen for dette er at den opprinnelige hovedstolen som knyttet seg til erverv av bolig, ikke på noe tidspunkt er lavere enn den delen av BSU-midlene som benyttes til nedbetaling av lånet. Praktiske og administrative hensyn tilsier at det ved nedbetaling av lånet ikke skilles mellom renter fra den opprinnelige hovedstolen og renter fra annen opplåning.

Uttalelsen er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/10 under emnet Boligsparing for ungdom (BSU) side 244 pkt. 3.5.1.

11 Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo

11.1 Ny saldogruppe j for faste tekniske installasjoner

11.1.1 Generelt

Ved lov av 12. desember 2008 nr 99 ble skatteloven § 14-41 endret ved at det ble innført en ny saldogruppe j for faste tekniske installasjoner i bygninger. Lovendringen trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Forarbeidene til bestemmelsen er inntatt i Ot.prp. nr 1 (2008-2009) kap 13 og Innst. O. nr. 1 (2008-2009) kap 13.

Endringen medfører at faste tekniske installasjoner som er integrert i bygningen og som tjener bygningens brukelighet som bygning, skal skilles ut i en egen saldogruppe j, og avskrives separat fra bygget med en avskrivningssats på 10 %. Faste tekniske installasjoner skal avskrives på samlesaldo for hver bygning.

Det vises til Lignings-ABC 2009/2010 under emnet "Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo" side 313 pkt 6.11.

11.1.2 Overgangsregel i FSFIN § 14-41-1

Ved forskrift 19. august 2009 nr 1097 ble det med virkning for inntektsåret 2009 gitt overgangsregler i FSFIN § 14-41-1 om fordeling av saldo for bygg i saldogruppe h og forretningsbygg i saldogruppe i pr. 31.

desember 2008 mellom eksisterende saldo for bygning og faste tekniske installasjoner i saldogruppe j. Det følger av overgangsregelen at for bygning som er skattemessig aktivert til avskrivning før 31. desember 2008, skal 40 % av saldoverdier per 31. desember 2008 henføres til ny saldo for faste tekniske installasjoner. For bygning skattemessig aktivert til avskrivning etter 31. desember 2008 fordeles faktisk kostpris, herunder senere påkostninger, mellom bygningssaldo og saldo for faste, tekniske installasjoner. Bygninger aktivert til avskrivning før 31. desember 2008 hvor faste tekniske installasjoner er helt ubetydelige, omfattes ikke av bestemmelsen om at 40 % skal henføres til saldo for fast teknisk installasjon. I slike tilfeller skal fordelingen skje ut fra faktisk kostpris.

Det vises til Lignings-ABC 2009/2010 under emnet "Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo" side 313 pkt 6.11.3.

11.1.3 Forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984

For forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984 er avskrivningsgrunnlaget opprinnelig kostpris for bygning eksklusiv tomt, redusert med skattemessige avskrivninger i 1984 eller senere. Samlede av- og nedskrivninger før og etter 1. januar 1984, skal likevel ikke overstige opprinnelig kostpris. Ved fordeling av saldo i henhold til overgangsregelen i FSFIN § 14-41-1 har Skattedirektoratet kommet til at 40 % av både saldogrunnlaget og den nedre grensen for avskrivning skal overføres til saldo j for faste tekniske installasjoner.

Eksempel:

Et forretningsbygg med opprinnelig kostpris på 1 million, har en nedskrevet verdi per 1. januar 1984 på kr 300 000 (avskrivning før 1. januar 1984 var kr 700 000), og gjennomførte avskrivninger etter 1. januar 1984 på kr 200 000. Saldogrunnlaget per 31. desember 2008 er kr 800 000 (1 million – 200 000), og rest til avskrivning er kr 100 000 (800 000 – 700 000).

I dette tilfelle skal:

40 % av saldogrunnlaget overføres ny saldo j (kr 800 000 x 40 %) kr 320 000

40 % av nedre grense overføres til ny saldo j (kr 700 000 x 40 %) kr 280 000

Restbeløp til avskrivning på ny saldo j blir (kr 100 000 x 40 %) kr 40 000

Dette standpunktet er ikke innarbeidet i Lignings-ABC 2009/2010.

11.2 Startavskrivning for driftsmiddel i saldogruppe d for inntekståret 2009

Ved lov av 27. februar 2009 nr. 9 ble skatteloven § 14-43 endret ved at det ble føyd til et nytt tredje ledd. Lovendringen trådte i kraft straks med virkning for inntekståret 2009, og blir opphevet igjen fra og med inntekståret 2010.

Forarbeidene til lovendringen er tatt inn i Innst. O. nr (2008-2009) pkt 3.2.

Bestemmelsen kom inn som ledd i regjeringens krisepakke for næringslivet i forbindelse med finanskrisen. Endringen innebærer at driftsmiddel som inngår i saldogruppe d (personbiler, traktorer, maskiner o.l.), og som er ervervet i 2009, kan avskrives med inntil 10 % av kostpris, i tillegg til den ordinære avskrivningssatsen på 20 %. Det samme gjelder påkostninger på driftsmiddel i saldogruppe d foretatt i 2009.

Eksempel:

Saldogrunnlag pr 1.1.2009 (saldogruppe d)			600 000
Nyanskaffelser i 2009			200 000
Påkostninger i 2009			60 000
Grunnlag for årets saldoavskrivning			860 000
- Årets avskrivning	860 000	- 20 % =	172 000
- Startavskrivning (200 000 + 60 000)	260 000	- 10 % =	26 000
Saldo pr 31.12.2009 (saldogruppe d) etter avskrivning			662 000

Det vises til Lignings-ABC 2009/2010 under emnet "Driftsmiddel – avskrivning på/inntektsføring av saldo" side 321 pkt 9.2.

12 Endringssak - endring uten klage

Skattedirektoratet fastsatte 20. mai 2009 veiledende retningslinjer for når et endringsspørsmål bør tas opp til realitetsbehandling etter ligningsloven § 9-5 nr. 1, 3-6 jf. nr 7.

Retningslinjene er i hovedsak en videreføring av Finansdepartementets veiledende retningslinjer av 26. januar 1984, som ble opphevet med virkning fra samme tidspunkt.

Veiledende retningslinjer for når et endringsspørsmål bør tas opp til realitetsbehandling etter ligningsloven § 9-5 nr. 1, 3-6 jf. nr. 7 er likevel vesentlig endret på ett punkt. Under omtalen av "skattyters forhold" er det gitt føring for at skattekontorene i stor grad skal være innstilt på å realitetsbehandle klager fra skattytere som tidligere ikke har oppfylt sine plikter overfor ligningsmyndighetene fordi de har vært i en vanskelig livssituasjon med for eksempel psykiske og sosiale problemer, sykdom, samlivsbrudd, rusmisbruk mv. For at saken skal tas opp til endring må skattyter bidra til at grunnlaget for ny ligning blir mest mulig korrekt ved blant annet å levere manglende pliktige ligningsoppgaver og sannsynliggjøre inntektsnivået for aktuelle inntektsår.

Endringene er omtalt i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Endringssak – endring uten klage" side 373 pkt. 3.1 og pkt. 3.3.

13 Finansielle instrumenter

13.1 Tidfesting av renteswapper

Høyesterett avsa 16. januar 2009 en dom (DNB NOR ASA), inntatt i Utv. 2009/129 (Rt. 2009/29) som gjaldt skatterettslig tidfesting av renteswapper etter realisasjonsprinsippet. I enkelte tilfeller skal tidfesting skje på et tidligere tidspunkt enn det som normalt er hovedregelen etter realisasjonsprinsippet, dvs. at egen ytelse er erlagt. Der ytelsene er kongruente (likeartede), og det skal foretas et nettooppgjør, dvs. den ene ytelsen bortfaller som følge av at motytelsen overstiger det som skal ytes, skal tidfesting skje allerede på tidspunktet for fastsettelsen av de endelige vilkårene som skal gjelde frem til oppgjøret.

Dommen er omtalt i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Finansielle instrumenter – terminkontrakter – valuta- og renteswapavtaler" side 474 pkt. 7.2.

14 Fisjon/Fusjon

Borgarting lagmannsrett avsa dom 3. april 2009 om en fisjon hvor det var brukt feil regnskapsprinsipp. Dommen er inntatt i Utv. 2009/696. Fisjonen skulle regnskapsmessig vært ført etter transaksjonsprinsippet, og ble skattepliktig fordi den feilaktig ble ført etter kontinuitetsprinsippet.

Dommen er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Fisjon" side 482 pkt 3.6 samt under emnet "Fusjon" side 564 pkt. 4.4.1 og 4.5.1.

15 Fiske

15.1 Særskilt fradrag for fiskere

Ved lov av 12. desember 2008 nr. 99 ble skatteloven § 6-60 endret med den følge at "taket" for særskilt fradrag for fiskere nå er kr 150 000. Endringen trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Forarbeider er Ot.prp. nr. 1 (2008-2009), kapittel 14.

Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Fiske" side 497 flg. pkt. 9.

15.2 "130-dagersregelen"

Ved forskriftsendring av 12. desember 2008 nr.1328 er det føyd til en ny bestemmelse i § 6-60-2 i FSFIN. Endringen trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Forarbeider er Ot.prp. nr. 1 (2008-2009), kapittel 14.

Av bestemmelsen fremgår at det fra og med inntektsåret 2009 er lempet på vilkårene for å kunne kreve det særskilte fradraget for fiskere.

Endringen går blant annet ut på at også en kortere, faktisk fiskeperiode enn 130 dager et år kan kvalifisere til fiskerfradrag, dersom ett av to særlige vilkår er oppfylt. Det ene vilkåret er at den kortere perioden er startåret eller avslutningsåret for en lengre fiskeperiode som ifølge avtaler i gjennomsnitt forutsetter over 130 dager fiske om bord i året. Det andre vilkåret er at det kan dokumenteres gjennom arbeids- eller oppdragsavtale at den kortere/avbrutte perioden opprinnelig var forutsatt å skulle oppfylle 130-dagers kravet, men at perioden ble avbrutt som følge av uforutsette omstendigheter.

Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Fiske" side 498 punkt 9.4.

16 Flyttekostnader

16.1 Kostnader ved overnatting i forbindelse med jobbintervju

I Lignings-ABC 2009/10 side 505 er det presisert at det gis fradrag for merkostnader ved overnatting i forbindelse med konferanse/intervju om en ny stilling. Dette er basert på Høyesterettsdom i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold). Dommen gjaldt spørsmålet om fradrag for advokatutgifter, men det må antas at den også får betydning for denne typen kostnader.

17 Foreldrefradrag

Skatteloven § 6-48 om foreldrefradrag for kostnader til barnepass gjelder hjemmeværende barn. Det avgjørende for fradragsretten er om barnet bor sammen med foreldrene. I Lignings-ABC er det tidligere uttrykt at det ikke gis foreldrefradrag for barn som anses bosatt i utlandet. Dette standpunktet kan ikke opprettholdes på generelt grunnlag.

Lignings-ABC er nå endret, slik at det fremgår at fradrag kan gis også når skattyters felles hjem med barnet er i utlandet. Det er aktuelt for EØS-pendler som har fradragsrett for merkostnader ved fravær fra hjemmet i utlandet. Fradragsrett kan også gjelde foreldre som bor sammen med barn i utlandet uten å pendle, dersom de er skattepliktige som bosatt i Norge.

Endringen har sammenheng med at det kan være i strid med EØS-avtalen å nekte fradrag for barnepasskostnader for barn som bor sammen med skattyter i dennes hjem i utlandet.

Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Foreldrefradrag" side 510 pkt. 2.3.

18 Formue – næringseiendom

18.1 Utleid næringseiendom

Ved lov av 12. desember 2009 nr 99 ble skatteloven § 4-10 endret ved at det ble tilføyd et nytt fjerde ledd. Endringene trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.

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

Videre er det gitt utfyllende forskriftsbestemmelser i FSFIN § 4-10-2 flg.

Med generell virkning fra og med inntektsåret 2009 er det innført en ny verdsettelsesmetode for utleid næringseiendom. Reglene gjelder de fleste typer utleid næringseiendom slik som f eks kontor, butikk, lager, verksted, produksjonslokaler, tomter. Reglene gjelder også utleid næringseiendom i utlandet. Også bolig- og fritidseiendom som leies ut i eierens virksomhet, omfattes. Reglene gjelder ikke for andel i boligselskap, jordbrukseiendom og skog eller kraftanlegg. For inntektsåret 2008 var det en overgangsregel for ikke-børsnotert aksjeselskap, som fikk betydning for formuesskattepliktige aksjonærer i inntektsåret 2009.

Næringseiendom skal verdsettes etter den nye metoden dersom omsetningsverdien av utleid del av eiendommen, herunder en forholdsmessig andel av fellesområder, overstiger 50 prosent av eiendommens samlede verdi. Eventuelt kan eier kreve at næringseiendommen verdsettes etter disse reglene dersom utleid del av eiendommen, herunder en forholdsmessig andel av fellesområder, overstiger 50 prosent av eiendommens samlede areal.

Formuesverdien av utleid næringseiendom fastsettes til 40 prosent av en beregnet utleieverdi. Beregnet utleieverdi for inntektsåret 2009 fastsettes til samlet brutto utleieinntekt for inntektsåret 2009, fratrukket eierkostnader (sjablonmessig 10 prosent av brutto utleieinntekter). Beregnet utleieverdi fremkommer ved at dette grunnlaget divideres med en kalkulasjonsfaktor. For inntektsåret 2009 er kalkulasjonsfaktoren fastsatt til 0,09.

Det er i forskriften gitt særskilte regler for beregning av formuesverdien ved utleie av eiendommen deler av inntektsåret, sesongavhengig utleie, bortfall av utleieinntekt og utleie av deler av eiendommen.

Det er fastsatt et skjema RF-1098 "Formuesverdsettelse av utleid næringseiendom" som skal benyttes for å beregne formuesverdien.

Endringene er omtalt i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Formue" side 524 flg. pkt. 8.2.

18.2 Ikke-utleid næringseiendom

For næringseiendom som ikke er utleid, skal formuesverdien fastsatt ved ligningen for inntektsåret 2008 økes med 60 prosent, jf takseringsreglene § 2-1-1 tredje ledd. Dette gjelder ikke for skattyter som pga overgangsregel for inntektsåret 2008, allerede har oppjustert med 60 prosent. For disse skal det ikke foretas noen økning.

Endringene er omtalt i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Formue" side 526 pkt. 8.3.

18.3 Sikkerhetsventil

Ligningsverdien skal settes ned etter krav fra skattyter dersom det dokumenteres at fastsatt likningsverdi er høyere enn 60 prosent av eiendommens markedsverdi (såkalt "sikkerhetsventil").) Sikkerhetsventilen på 60 prosent gjelder både for utleid og ikke-utleid næringseiendom, jf. sktl § 4-10 (1) tredje punktum.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Formue" side 524 pkt 8.1.

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

Ved lov av 27. februar 2009 nr 9 ble bestemmelsene i skatteloven § 16-40 annet ledd bokstav a og b om beløpsgrensene for maksimalt grunnlag for beregning av skattefradraget endret. Endringene trådte i kraft 19. august 2009 med virkning for inntektsåret 2009.

Forarbeider til lovendringene er Ot.prp. nr. 30 (2008-2009) kap. 2 og Innst. O. nr. 43 kap. 2.

Endringen medfører en utvidelse av skattefunn-ordningen og formålet er å stimulere til økt satsning på forskning og utvikling ved at flere prosjekter sannsynligvis blir gjennomført og at noen prosjekter vil gjennomføres raskere enn uten økte tak.

Lovendringene innebærer at taket på beregningsgrunnlaget for egenutført FoU utgjør kr 5,5 millioner per år og taket på beregningsgrunnlaget for innkjøpt FoU utgjør kr 11 millioner per år. Samlet fradragsgrunnlag kan videre ikke overstige kr 11 millioner.

Endringene er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/2010 under emnet "Forskning og utvikling, fradrag direkte i skatt og trygdeavgift" side 554 pkt 6.

20 Føderåd

20.1 Endring av kontrakt om føderådsbolig (kårbolig)

I brev til Stortinget, datert 9. januar 2009, uttalte Finansministeren at i de tilfellene kårrett og kårer ønsker å endre en kåravtale om boret, er endringen en privatrettslig avtale, og den må som hovedregel legges til grunn ved likningen.

Fører endringen til at føderådsmottakerne frafaller krav på framtidige ytelser som var avtalt i den opprinnelige føderådskontrakten, anses føderådsmottakerne å ha ytet en gave til føderådsyteren. Er føderådsyter arveberettiget i forhold til føderådsmottaker, er gaven arveavgiftspliktig, Gavens verdi beregnes ved å kapitalisere verdien av de årlige ytelsene som føderådsmottaker har frafalt, jf. reglene i arveavgiftsloven § 13.

Den oftest foretatte og mest praktiske endringen av føderådssavtale er at føderådsmottaker overtar kostnadene knyttet til føderådsboligen. For beregningen av en arveberettiget føderådsytters arveavgiftsgrunnlag i disse tilfellene, har Skattedirektoratet fastsatt sjablonverdier for gjennomsnittlige årlige kostnader knyttet til tre kategorier føderådsboliger – gruppert etter areal, jf. takseringsreglene § 3-2-4.

Sjablonverdiene for de 3 gruppene er:

Over 100m² kr 20 000
100m² - 60m² kr 15 000
Under 60m² kr 10 000

Når føderådsmottakerne overtar kostnadene knyttet til føderådsboligen, skal disse ikke skattlegges for bofordel, forutsatt at føderådsmottakerne er nære slektninger av føderådsyteren, for eksempel foreldre eller besteforeldre.

Da føderådssforpliktelser bare kan avtales i forbindelse med eiendomsoverdragelse, vil eventuelle nye avtaler eller endringer av avtaler som medfører økte forpliktelser, skatterettslig anses som nye disposisjoner som faller utenfor skattelovens regler om føderåd (skatteloven §§ 5-1 og 6-41).

Ovenstående er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Føderåd" side 572 pkt. 5.2.

21 Gaver og tilskudd i arbeidsforhold m.v.

21.1 Økt verdi av skattefri gave som består av annet enn pengebeløp

Ved forskriftsendring av 9. oktober 2009 nr. 1259 er FSFIN § 5-15-1 (5) endret. Gave fra arbeidsgiver til ansatt skal ikke regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren så langt arbeidsgiverens utgifter i løpet av inntektsåret ikke overstiger 1000 kroner for den enkelte lønnstaker og arbeidsgiver ikke krever fradrag for kostnadene. Bestemmelsen gjelder bare for gave som består av annet enn pengebeløp. Beløpsgrensen er hevet fra kr 600 til kr 1.000 med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Gave og tilskudd i arbeidsforhold" side 575 pkt. 2.1.1.

22 Jordbruk – allment

22.1 Fangdammer

Kostnader knyttet til etableringen av dammer for avrenning fra jordbruksarealer, skal aktiveres i saldogrupper h. Eventuelle tilskudd skal nedskrives på saldoen. Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Jordbruk – allment" side 636 pkt. 10.20.

23 Kontingenter

23.1 Endring av beløpsgrense

Ved lov av 12. desember 2008 nr. 99 ble skatteloven § 6-19 (2) og § 6-20 (4) endret. Forarbeidene er Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 2.1 og Innst. O. nr. 1 pkt 2.1.

Beløpsgrensen for fradragsberettiget kontingent til arbeidsgiverforeninger, visse yrkes- og næringsorganisasjoner og arbeidstakerorganisasjoner er økt fra kr 3.150 til kr 3.600 med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Kontingenter" punkt 2.4, punkt 3 og punkt 5.2.1.

23.2 Kontingent til utenlandsk arbeidstakerorganisasjon

Finansdepartementet har i et brev tatt inn i Utv. 2009/1279 uttalt seg om fradragsrett for kontingent til utenlandsk arbeidsgiverforening og kontingent til utenlandsk arbeidstakerorganisasjon.

I brevet er 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 bestemmelsens alminnelige vilkår er oppfylt."

Finansdepartementets brev har ført til en presisering i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Kontingenter" side 680 pkt. 2.3. Der fremgår det at det gis fradrag for kontingent betalt til landsomfattende arbeidstakerorganisasjon i annen EØS-stat som har inngått tariffavtale på vegne av medlemmene, så fremt vilkårene for øvrig er oppfylt. Videre er det i på side 682 pkt 4.1.3 presisert at kontingent betalt til tilsvarende arbeidsgiverorganisasjon i annen EØS-stat er fradragsberettiget, så fremt vilkårene for øvrig i sktl. § 6-19 er oppfylt.

24 Kostnader – allment om fradrag i alminnelig inntekt

24.1 Fradragsrett for tap oppstått ved svindel

Høyesterett har i dom av 20. november 2009 (Rt. 2009/1473) (Samdal) behandlet spørsmålet om rett til fradrag for tap som oppsto ved at investering utenfor virksomhet gikk tapt som følge av svindel. Spørsmålet var nærmere bestemt om det forelå tilstrekkelig tilknytning mellom den pådratte kostnaden (tapet) og

skattepliktig inntekt. Staten anførte at tilknytningsvilkåret ikke var oppfylt fordi kostnaden objektivt sett ikke var egnet til å fremme skattepliktig inntekt. Høyesterett kom til at det forelå tilstrekkelig tilknytning og at det forelå fradragsrett for tapet etter sktl. § 6-1.

Sentralt for Høyesteretts vurdering var dom inntatt i Rt. 2007/1822 (DSC) og dom inntatt i Rt. 1981/256 (Bjerke Pedersen). Høyesterett la til grunn at det ikke kan oppstilles noe generelt vilkår om at kostnaden skal være objektivt egnet til å fremme skattepliktig inntekt. Høyesterett uttalte videre at skattemyndighetene ikke skal sensurere forretningskjønnen til den som foretar en investering eller pådrar seg en kostnad, og at det bare i rene unntakstilfeller kan være aktuelt å nekte fradrag fordi kostnaden ikke er formålstjenlig.

Skattedirektoratet legger til grunn at den klare hovedregel etter dette er at ligningsmyndighetene ikke skal overprøve skattyters forretningskjønn i saker hvor det eneste formålet med å pådra seg en kostnad er erverv av skattepliktig inntekt. Det er kun i rene unntakstilfeller anledning til å nekte fradrag under henvisning til at kostnaden ikke er formålstjenlig. Skattedirektoratet legger videre til grunn at det ikke kan oppstilles en generell aktsomhetsnorm som tidligere har vært utledet av DSC-dommen.

Det er henvist til dommen i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Kostnader – allment om fradrag i alminnelig inntekt" side 685 pkt. 3, og under emnet "Tap" side 1063 pkt. 2.2.1.

25 Kostnader – juridisk bistand/prosessomkostninger

25.1 Fradrag for prosesskostnader i straffesak

Det er innarbeidet en endring i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Kostnader – juridisk bistand/prosessomkostninger" på side 689 i pkt. 3.10. Endringen består i at det kan gis fradrag for prosesskostnader ved straffanklage, hvis den påståtte straffbare handlingen har en påregnelig og direkte tilknytning til skattepliktig inntektsverv. Eksempelvis kan dette gjelde brudd på konkurranselovgivningen, taushetspliktsregler mv. Endringen har blant annet sammenheng med HRD inntatt i Utv. 2008/1135 (Rt. 2008/794) (Korsvold).

26 Lån fra arbeidsgiver/eget selskap

26.1 Behandling av ikke-reelle lån fra aksjeselskap eller deltakerlignet selskap

Skattedirektoratet har i en uttalelse inntatt i Utv. 2009/1284 om lønnsbeskatning av eiere av AS/DLS etter skattereformen 2004 – 2006, gitt en klargjøring av hvordan rettsreglene skal forstås når det gjelder aktive eieres valgfrihet i forhold til å ta ut overskudd som utbytte i stedet for lønn/arbeidsgodtgjørelse. Dette innebærer også at i tilfeller hvor ligningsmyndighetene ved skattleggingen omklassifiserer et lån fra selskapet til aksjonær/eier som ikke-reelt, skal selskapet og aksjonær/deltaker selv kunne bestemme hvorvidt beløpet skal anses som lønn/arbeidsgodtgjørelse eller utbytte/utdeling. Nærmere om uttalelsen, se punkt 48 "Tilsidesettelse" nedenfor.

Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Lån fra arbeidsgiver/eget selskap" side 744 pkt. 2.2 og 2.3 og under emnet "Tilsidesettelse" side 1124 pkt. 4.5.

27 Merkostnader – besøksreiser til hjemmet

27.1 Nye satser for avstandsfradrag

I Skattedirektoratets takseringsregler for inntektsåret 2009, § 1-3-10, er satsene for avstandsfradraget økt til kr. 1,50 per km for de første 35.000 km. For overskytende antall kilometer er satsen fortsatt kr 0,70 per km.

Ved lov av 12. desember 2008 nr. 99 ble skatteloven § 6-44 (1) endret slik at bunnfradraget ble kr 13.700 fra og med inntektsåret 2009.

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

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

I Skattedirektoratets takseringsregler for inntektsåret 2009 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 i satsene bygger delvis på nye satser av 1. mars 2009 i særavtale for reiser innenlands for statens regning og delvis på ordinær justering i forhold til prisstigning etc., jfr. kunngjøring fra Skattedirektoratet i "Skattetrekket i 2009" av 22. desember 2008.

Satsene fremgår blant annet av Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Merkostnader – kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet" side 755 pkt. 1 "Nøkkeltall".

28.2 Fradragsrett for kost på besøksreiser for arbeidstaker som har fri kost på arbeidsstedet

I takseringsreglene § 1-3-5 er det fastsatt ny sats på kr 78 for fradrag for kost på besøksreiser mellom hjem og sted for arbeidsopphold for skattytere som har fri kost på arbeidsstedet. Fradragsretten gjelder for reise som varer 6 timer eller mer, men hvor selve reisen ikke medfører overnatting.

29 Merkostnader – kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting – nye satser

Satsene for kost ved reiser/fravær fra hjemmet uten overnatting tilsvarer satsene i særavtale for reiser innenlands for statens regning. Satsene for 2009 er gjengitt i Lignings-ABC 2009/10 side 768.

30 Merkostnader – skattyter med arbeidsopphold i Norge som pendler til bolig i annen EØS-stat

30.1 Fradrag når pendleren mottar dagpenger

I Lignings-ABC 2009/10 side 772 er det presisert at en skattyter fortsatt har rett til fradrag for pendlerkostnader når han mottar dagpenger fra NAV og dagpengene er skattepliktige i Norge. Det er en forutsetning at skattyter oppholder seg i Norge som arbeidssøker.

31 Merkostnader – skattyter med arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge

31.1 Skattytere som arbeider utenfor Norge og har bolig både i Norge og i utlandet

En arbeidstaker som har kostnader til en bolig som anses som en fast bolig i Norge under arbeidsopphold i utlandet, har krav på fradrag for merkostnader til bolig på tjenestestedet, jf. skatteloven § 6-13. Har arbeidstaker ikke familie som bor i det felles hjemmet i Norge, stilles det fra og med inntektsåret 2009 krav om reisehyppighet til boligen i Norge, slik at boligen på tjenestestedet får karakter av pendlerbolig.

Se nærmere om krav til reisehyppighet i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Merkostnader – skattyter med arbeidsopphold med overnatting utenfor Norge" side 776 pkt 3.2.3.

32 Minstefradrag

32.1 Nye beløpsgrenser

I følge Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2009 § 6-1 (1), skal minstefradrag i lønnsinntekt ikke settes lavere enn kr 31.800 og ikke høyere enn kr 70.350. I følge § 6-1 (2) skal minstefradrag i pensjonsinntekt mv. ikke settes lavere en kr 4.000 og ikke høyere enn kr 58.900.

32.2 Kostnader som inngår i minstefradraget

I følge Lignings-ABC 2009/10 side 785 pkt. 4.2 skal kostnader til reise uten overnatting i forbindelse med konferanse om ny stilling (jobbintervju) inngå i minstefradraget. Selve fradragsretten er basert på endret rettsoppfatning etter høyesterettsdom i Rt. 2008 side 794 (Korsvold) inntatt i Utv. 2008/1135. Se også pkt. 16 ovenfor om "Flyttekostnader".

33 Naturalytelser i arbeidsforhold

33.1 Datautstyr

Ved forskrift 3. desember 2009 nr. 1441 ble det gjort endringer i FSFIN § 5-15-4. Fjerde ledd er opphevet, men med en overgangsregel. Endringen trådte i kraft straks med virkning fra og med 13. oktober 2009.

Forarbeider til forskriftsendringen er Prop. 1 S (2009-2010) pkt. 2.2.4.

Endringen innebærer at bruttotrekkordningen ved privat bruk av arbeidsgivers datautstyr er opphevet med virkning fra og med 13. oktober 2009, men med en overgangsregel for avtaler som er inngått før denne dato. Bruttotrekksordningen innebar at finansiering av datautstyr som var utplassert hos arbeidstaker, kunne skje ved trekk i lønn, slik at grunnlaget for skattetrekket ble tilsvarende redusert.

Fordel ved privat bruk av datautstyr utplassert hos arbeidstaker er ikke skattefri hvis avtale om bruttotrekksordning er inngått 13. oktober 2009 eller senere. Tilsvarende gjelder hvis en avtale som er inngått tidligere blir forlenget eller utvidet på annen måte. Bruttotrekksordningen gjelder imidlertid for avtaler inngått før 13. oktober 2009, jf. overgangsregelen som gjelder til og med inntektsåret 2014. Det er kun bruttotrekksordningen som er opphevet, og ikke det vanlige skattefritaket for privat bruk av datautstyr utplassert hos arbeidstaker av arbeidsgiver, jf. FSFIN § 5-15-4 første til tredje ledd.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/10 side 793 pkt. 4.15.3.

33.2 Kost til frivillige

Ved forskrift 5. november 2009 nr. 1339 ble det vedtatt ny FSFIN § 5-15-9. Endringen trådte i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Hovedregelen er at fri kost i arbeidsforhold er skattepliktig. Den nye bestemmelsen innebærer at fri kost til frivillige ikke skal regnes som en skattepliktig ytelse. Dette gjelder blant annet personer som yter frivillig innsats på eldrecenter, idrettsarrangementer mv. Skattefriheten gjelder ikke for frivillige som også mottar annen skattepliktig godtgjørelse ved slik aktivitet.

Endringen er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/2010 side 795 pkt. 4.25.2.

34 Opplysningsplikt om andres forhold (tredjemannsopplysninger)

34.1 Nytt emne i Lignings-ABC 2009/10

I Lignings-ABC 2009/10 side 799 er det utarbeidet et nytt emne "Opplysningsplikt om andres forhold (tredjemannsopplysninger)" som blant annet omhandler hvem oppgaveplikten påhviler og hvilke typer opplysninger som skal innberettes av tredjemenn ukrevd eller etter særskilt krav. Det ligger ikke materielle endringer til grunn for dette.

35 Personinntekt - pensjon

Ved lov av 12. desember 2008 nr. 99, ble skatteloven § 12-2 bokstavene b, d og e endret. Forarbeidene er Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 17 og Innst. O. nr. 1 (2008-2009) kap. 17.

Endringene trådte i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Endringen av skatteloven § 12-2 bokstav b består i at både pensjoner "i og utenfor arbeidsforhold" anses som personinntekt. Bakgrunnen for endringen var å presisere at det ikke er noe vilkår at pensjonen har tilknytning til tidligere arbeidsforhold.

Endringen av skatteloven § 12-2 bokstav d og e består i en presisering av at personinntekten omfatter engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale (IPA) og engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven. Løpende ytelser fra IPA-avtaler eller fra pensjonsordninger etter innskuddspensjonsloven anses som pensjon etter skatteloven § 12-2 bokstav b.

Se nærmere i Lignings-ABC 2009/2010 under emnet "Personinntekt – lønn, pensjon, introduksjonsstønad og visse trygdeytelser" side 844 pkt. 4.1.2.

36 Realisasjonsbegrepet

36.1 På hvilket tidspunkt er aksjer realisert når det knytter seg betingelser til gjennomføring av aksjeoverdragelsen

Høyesterett avsa 7. oktober 2009 en dom, inntatt i Utv. 2009/1297 (Rt. 2009/1208) (Hurtigruten ASA), som gjaldt spørsmålet om på hvilket tidspunkt aksjer var realisert når det var knyttet betingelser til gjennomføring av aksjeoverdragelsen. Fritaksmetoden omfatter gevinster og tap på aksjer mv. som er realisert fra og med 26. mars 2004. Spørsmålet i saken var om en aksjesalgsavtale inngått før 26. mars 2004 innebar at gevinsten var skattepliktig som innvunnet/realisert etter skatteloven § 10-31 på avtaletidspunktet eller om det var knyttet så stor usikkerhet til om avtalen ville bli gjennomført, at gevinsten først var innvunnet/realisert på et senere tidspunkt. Det var i avtalen tatt forbehold om godkjenning fra Konkurransetilsynet og at en etterfølgende due diligence-gjennomgang ikke avdekket forhold som ga kjøper hevningsrett. Høyesterett kom til at det på avtaletidspunktet var reell usikkerhet knyttet til om avtalen faktisk ville bli gjennomført. Retten la da til grunn at gevinsten ikke var klarlagt og sikret på avtaletidspunktet og dermed heller ikke realisert på avtaletidspunktet.

Dommen er omtalt i Lignings-ABC 2009/2010 under emnet "Realisasjonsbegrepet" side 865 pkt. 5.1.

36.2 Skattlegging av tilleggsvederlag når det totale vederlaget er usikkert som følge av betingelser i avtalen

Agder lagmannsrett avsa 26. november 2008 en dom, inntatt i Utv.2009/8, som gjaldt skattlegging av et tilleggsvederlag ved salg av aksjer som ble avklart og utbetalt etter innføring av fritaksmetoden.

Lagmannsretten uttalte blant annet følgende:

"I nærværende sak er det etter lagmannsrettens oppfatning ikke tvilsomt at aksjetransaksjonen må anses gjennomført i henhold til det opprinnelige avtaleverk og justeringsavtalene i desember 2002. Det ble da inngått endelig og bindende avtale om overdragelse av aksjene. Kommunene hadde etter dette ingen rett til å forføye over aksjene, og risikoen for verdisvingninger gikk over på kjøper. Videre ble det vesentlige av vederlaget, ca. kr 4,66 milliarder, utbetalt kommunene.

Det anses videre utvilsomt, og det er for øvrig heller ikke bestridt i saken, at aksjene ble avhendet på dette tidspunkt. Dette må gjelde selv om kommunene etter justeringsavtalene på et senere tidspunkt under visse forutsetninger kunne få utbetalt 2 tilleggsvederlag, hvorav det ene, inntil ca. kr 130 millioner, er det omtvistede i denne saken. Etter lagmannsrettens oppfatning synes det også naturlig å bedømme hele gevinsten i et tilfelle som «klarlagt og sikret» når den alt vesentlige del av kjøpesummen er avtalt og utbetalt og det i avtaleverket er inntatt bindende bestemmelser om forutsetningene for og framgangsmåten ved beregning av tilleggsvederlaget. Dette må gjelde selv om det på avtaletidspunktet fremsto som usikkert om det overhodet kom til å bli utbetalt noe tilleggsvederlag. Det var som nevnt først konkurransemyndighetenes vedtak høsten 2004 om å frafalle vilkåret om avhendelse [av] produksjonskapasitet som følge av økt importkapasitet, som aktualiserte tilleggsvederlaget.

Lagmannsretten finner etter dette at gevinsten ved aksjesalget i sin helhet ble innvunnet ved realisasjonen av aksjene i desember 2002, og at hele vederlaget dermed er skattepliktig etter skatteloven § 10-31. Lagmannsretten viser for øvrig i den forbindelse også til skatteloven § 10-32 hvor det fremgår at gevinsten etter § 10-31 er vederlaget ved realisasjonen, fratrukket aksjens inngangsverdi. En annen ting er at

tilleggsvederlaget først kom til beskatning i 2004 (periodisert) da kommunene fikk en ubetinget rett til dette, jf. skatteloven § 14-2.”

Det er vist til dommen i Lignings-ABC 2009/2010 under emnet ”Realisasjonsbegrepet” side 866 pkt. 5.1.

37 Reindrift

37.1 Reindrifftsfradrag

Ved lov av 12. desember 2008 nr. 99 ble skatteloven § 8-1 sjette ledd endret.

Forarbeider er: Ot.prp. nr. 1 (2008-2009), kapittel 15 og Innst. O. nr. 1 (2008-2009) kap. 15.

Endringen medfører at inntektsgrensene for å oppnå reindrifftsfradrag nå er sammenfallende med inntektsgrensene for jordbruksfradraget. Det generelle fradraget økes fra kr 36 000 til kr 54 200, og det prosentvise fradraget i inntekt over kr 54 200 heves til 32 prosent. Det maksimale fradraget er satt til kr 142 000.

Endringen gjelder fra og med inntekståret 2009.

Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet ”Reindrift” side 887 punkt 10.1.

38 Reise – fradrag, godtgjørelse mv. for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)

38.1 Nye satser for standardisert avstandsfradrag

Skattedirektoratets takseringsregler for inntektsåret 2009 § 1-3-10 fastsetter avstandsfradraget for arbeidsreiser og besøksreiser til kr 1,50 per km opp til 35.000 km og deretter kr 0,70 per km for samlet reiselengde over 35 000 km. Bunnfradraget i skatteloven § 6-44 er økt til kr 13.700.

39 Sjøfolk

For rett til særskilt fradrag for sjøfolk kreves som utgangspunkt faktisk arbeid om bord i minst 130 dager i året. Tidligere utgaver av Lignings-ABC ga inntrykk av at bare sjøfolk omfattet av tariffavtale fikk godskrevet dager med sykemelding ved vurdering av om 130-dagers kravet var oppfylt. Det avgjørende i forhold til 130-dagers kravet vil være om de dagene skattyter ikke er om bord, skyldes forhold han ikke har kontroll over. Dette skal gjelde uavhengig av om skattyteren er omfattet av tariffavtale som forutsetter minst 130 arbeidsdager.

Ved beregning av antall dager arbeid om bord inngår dermed perioder skattyter normalt skulle ha arbeidet om bord, men der han pga. forhold utenfor sin kontroll er forhindret fra arbeidet. Det vil være i sykdomsperioder når sykepenger erstatter hyre mv. som ville gitt rett til særskilt fradrag for sjøfolk, og tilsvarende under omsorgspermisjon med foreldrepenger fra folketrygden. Det samme kan gjelde der uforutsette hendelser, som for eksempel dårlig vær, har hindret skattyteren i å komme om bord i skipet.

Det er ikke krav om minstetid per dag mht. arbeid om bord.

Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet ”Sjøfolk” side 970 pkt.3.3.2

40 Skadeserstatning

40.1 Engangserstatning for tap av forsørger

Om særskilt ligning av barns formue og avkastning av engangserstatning for tap av forsørger, se punkt 5.2 ovenfor.

40.2 Erstatning mv. for ikke-økonomisk skade

Finansdepartementet har i brev av 5. februar 2009, inntatt i Utv. 2009/120, lagt til grunn at ytelser fra Stortingets rettferdsvederlagsordning er skattefrie. Dette er Stortingets egen ordning der enkeltpersoner som har kommet særlig uheldig ut, kan søke om skjønsmessig kompensasjon basert på en rimelighetsvurdering uten bestemte formelle vilkår. Uttalelsen er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Skadeserstatning" side 976 pkt. 2.4.4.

41 Skattebegrensning – åttiprosentregelen

Ved lov av 12. desember 2008 nr. 99 ble skatteloven § 17-10 om begrensning i samlede skatter og § 17-11 særlig om begrensning i samlede skatter for ektefeller (åttiprosentregelen) opphevet. Endringene trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Forarbeider til lovendringene er Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 4 og Innst. O. nr. 1 (2008-2009) kap. 4.

42 Skogbruk – uttak av ved

Takseringsreglene om uttatt ved fra egen skog til privat bruk og kår er endret slik at inntektsføring skal skje basert på faktisk uttak. Uttak inntektsføres med kr 1.350 per favn, jf. takseringsreglene for 2009 § 3-2-6.

43 Sokkelarbeidere

43.1 Lønnsinntekt opptjent på utenlandsk sokkel - anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden

43.1.1 Generelt

FSFIN § 16-28-20 ble endret ved forskrift av 18. juni 2009 nr. 667. Endringen har virkning fra og med inntektsåret 2009.

Forskriftsendringen gjelder anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden på lønnsinntekter som er unntatt fra beskatning i Norge etter en skatteavtale når skatteavtalen inneholder et progresjonsforbehold.

Fra og med 2009 skal den alternative fordelingsmetoden anvendes i alle tilfeller hvor en lønnsinntekt er unntatt fra beskatning i Norge etter en bestemmelse i skatteavtalen og skatteavtalen inneholder et progresjonsforbehold som gjelder for den aktuelle inntekten.

Til og med inntektsåret 2008 skal den alternative fordelingsmetoden bare anvendes når inntekten er unntatt fra beskatning i Norge etter metodebestemmelsen og skatteavtalen inneholder et progresjonsforbehold som gjelder for den aktuelle inntekten.

43.1.2 Lønnsinntekt opptjent på forsyningskip mv. på britisk sokkel

Forskriftsendringen har betydning for anvendelsen av skatteavtalen med Storbritannia når det gjelder beskatning av inntekt opptjent om bord i skip eller luftfartøyer som brukes til transport av forsyninger eller lignende virksomhet på britisk kontinentalsokkel, når inntekten kan beskattes i Storbritannia.

Det følger av artikkel 23 nr. 7 b) i skatteavtalen med Storbritannia at inntekt opptjent på forsyningskip mv. på britisk sokkel i visse tilfeller bare skal beskattes i Storbritannia.

Fra og med inntektsåret 2009 omfattes inntekt som bare kan beskattes i Storbritannia etter denne bestemmelsen, av den alternative fordelingsmetoden. Det innebærer at inntekten skal inngå i beskatningsgrunnlaget, men at skatten skal settes ned med den del av skatten som faller på inntekten i Storbritannia. Se skatteavtalen artikkel 28 nr. 2 b) og FSFIN § 16-28-20 første ledd bokstav a nr. 2 slik den lyder fra og med inntektsåret 2009.

Til og med inntektsåret 2008 skal den alternative fordelingsmetoden ikke anvendes i disse tilfellene. Dette har sammenheng med at inntekten er unntatt fra beskatning i Norge etter artikkel 23 nr. 7 b). Progresjonsforbeholdet i artikkel 28 nr. 2 b) skal da ikke anvendes, jf. FSFIN § 16-28-20 første ledd bokstav a nr. 2 slik den lød frem til og med inntektsåret 2008.

Det vises til Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Sokkelarbeidere" side 1024 pkt. 2.4.1. Teksten i Lignings-ABC for tidligere år gir ikke korrekt uttrykk for den regelforståelsen som gjelder på dette punktet frem til og med inntektsåret 2008.

43.1.3 Lønnsinntekt opptjent på indisk sokkel

Forskriftsendringen har betydning for anvendelsen av skatteavtalen med India når det gjelder beskatning av inntekt på indisk sokkel når inntekten kan beskattes i India.

Det følger av artikkel 23. nr. 5 i skatteavtalen med India at inntekt opptjent på kontinentalsokkelen utenfor India, kan beskattes bare i India når arbeidsoppholdet på sokkelen overstiger 30 dager i en 12-månedersperiode. Det er en forutsetning at arbeidet er knyttet til undersøkelse eller utnyttelse av petroleumsforekomster.

Fra og med inntektsåret 2009 omfattes inntekt som bare kan beskattes i India etter denne bestemmelsen av den alternative fordelingsmetoden. Det innebærer at inntekten skal inngå i beskatningsgrunnlaget, men at skatten skal settes ned med den del av skatten som faller på inntekten i India. Se skatteavtalen artikkel 25 nr. 8 og FSFIN § 16-28-20 første ledd bokstav a nr. 2 slik den lyder fra og med inntektsåret 2009.

Til og med inntektsåret 2008 skal den alternative fordelingsmetoden ikke anvendes i disse tilfellene. Dette har sammenheng med at inntekten er unntatt fra beskatning i Norge etter artikkel 23. nr. 5. Progresjonsforbeholdet i artikkel 25 nr. 8 skal da ikke anvendes, jf. FSFIN § 16-28-20 første ledd bokstav a nr. 2 slik den lød frem til og med inntektsåret 2008.

Det vises til Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Sokkelarbeidere" side 1025 pkt. 2.5. Skatteavtalen med India er ikke omtalt i Lignings-ABC 2009/2010.

44 Særfradrag

44.1 Kostnader til tannbehandling og synshemming

Skattedirektoratet har i informasjonsbrev av 2. desember 2009 (publisert på Skattenett) kommet med en presisering av vilkårene for å få særfradrag for kostnader til tannbehandling i utlandet.

I Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Særfradrag – sykdom eller svakhet" side 1057, pkt. 15.18 og 15.19 er det innarbeidet utfyllende beskrivelser av vilkårene for å få særfradrag for kostnader som følge av synshemming og kostnader til tannbehandling.

45 Tidfesting av inntekter og kostnader – realisasjonsprinsippet

Under emnet "Tidfesting av inntekter og kostnader – realisasjonsprinsippet" side 1092 pkt. 8.2 omtales tidspunkt for skattlegging av gevinst/tap i tilfeller der kravet på en del av vederlaget bare kan gjøres gjeldende hvis en fremtidig begivenhet inntreffer.

I forhold til tidspunkt for fradragrett for tap har Skattedirektoratet endret standpunkt fra tidlige år der det ubetingede beløp er lavere enn inngangsverdien. I Lignings-ABC 2008/2009 stod det følgende i emnet "Tidfesting av inntekter og kostnader – realisasjonsprinsippet" på side 1056 pkt. 8.2: *"Er det ubetingede beløp lavere enn inngangsverdien, må tapsberegningen utsettes"*.

Skattedirektoratet har nå fraveket standpunktet om at tapsberegningen i slike tilfeller må utsettes. Endret standpunkt har kommet til uttrykk i Lignings-ABC 2009/2010 under emnet "Tidfesting av inntekter og kostnader – realisasjonsprinsippet" side 1092 pkt. 8.2, der det står følgende:

"Hvis kravet på en del av vederlaget bare kan gjøres gjeldende hvis en fremtidig begivenhet inntreffer (suspensiv betingelse) skal det ses bort fra det betingede vederlaget ved beregningen av gevinst eller tap. Eventuell senere økning av vederlaget som følge av at betingelsen inntreffer, inntektsføres når betingelsen har inntrådt".

46 Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser

Folketrygdloven § 22-15 femte ledd om å redusere tilbakebetalingsbeløpet med skatt som er betalt på grunnlag av feilutbetaling av trygdeytelser, ble ved lov av 16. januar 2009 nr. 5 opphevet fra 1.1.2009. Forarbeider er Ot.prp. nr. 76 (2007-2008) side 84 og Innst. O. nr. 35 (2008-2009). For skattytere som har mottatt feilutbetalt trygdeytelse, utgjør tilbakebetalingskrav fastsatt i 2009 og senere år brutto stønads-/trygdebeløp. Tilbakebetalingsbeløpet reduseres ikke med den merskatten som skyldes feilutbetalingen. Tilsvarende gjelder ved feilutbetaling av pensjon fra andre pensjonsordninger som praktiserer ordning med tilbakebetaling av bruttobeløp.

Lovendringen innebærer at når pensjonen er korrigert for inntektsår hvor ordinær ligning er foretatt, skal det foretas endring av ligningen for det inntektsåret den feilutbetalte inntekten ble beskattet. Det forutsettes at det feilutbetalte beløpet er tilbakebetalt.

I enkelte pensjonsordninger, bl.a. Statens pensjonskasse, utgjør tilbakebetalingskravet et nettobeløp etter reduksjon for merskatt. Da er merskatten hensyntatt og i disse tilfellene skal ligningen ikke endres.

Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Tilbakebetaling av lønn, pensjon og trygdeytelser" side 1095 pkt. 2.1.2 og pkt. 2.1.3.

47 Tilleggsskatt - forholdet til Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen

47.1 Forbudet mot dobbeltforfølgning

EMK protokoll 7 artikkel 4 beskytter borgerne mot å bli strafforfulgt for samme forhold to ganger. I en storkammeravgjørelse av 10. februar 2009 (Zolotukhin mot Russland) foretok Den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD) en bred og prinsipiell gjennomgang av identitetsbegrepet i EMK P 7-4. Retten fravek her den tolkning som tidligere er lagt til grunn som "samme straffbare handling" i bestemmelsen. I dommen ble det lagt til grunn at vurderingen av om to forfølgninger gjelder samme forhold, skal skje på grunnlag av handlingen alene. Av dommen fremgår at det regnes som samme forhold når begge forfølgninger "arises from identical facts or facts which are substantially the same".

Skattedirektoratet har i brev av 15. april 2009 redegjort for konsekvensene av dommen med hensyn til anvendelse av tilleggsskatt og straff. Det uttales bl.a.:

"Skattedirektoratet er sammen med riksadvokaten av den oppfatning at Høyesteretts standpunkt i Utv. 2006 side 1451, som i hovedsak bygget på ulikheter i skyldkravet, ikke kan opprettholdes etter Zolotukhin-avgjørelsen i EMD. Så lenge det er den samme handling eller unnlattelse som både ligger til grunn for illeggelsen av tilleggsskatt og for den etterfølgende straffesak, hvilket vil være det normale, må det legges til grunn at også ordinær tilleggsskatt etter EMK P 7-4 sperrer for etterfølgende straffesak. Skattedirektoratet er etter dette kommet til at rutine for bruk av straff og tilleggsskatt må endres. De tidligere gitte retningslinjer gjelder uforandret i saker der det reageres med forhøyet tilleggsskatt eller med tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven."

Uttalelsen og endrede rutiner i forbindelse med ileggelse av tilleggsskatt og straff er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Tilleggsskatt - forholdet til Den Europeiske Menneskerettskonvensjon" side 1100 pkt. 2.2.

48 Tilsidesettelse

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

Skattedirektoratet har i en uttalelse inntatt i Utv. 2009/1284 "Om lønnsbeskatning av eiere av AS/DLS etter skattereformen 2004 - 2006" sagt blant annet følgende:

"Fra inntektsåret 2006 ble skjermingsmetoden innført for bl.a. aksjeeiere og andelshavere i hhv. aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper, jf. kap 10 i skatteloven. Rettstilstanden har vært noe uklar med hensyn til om dette medførte endring av beskatningen av arbeidende eiere i slike selskaper. Skattedirektoratet ønsker med dette å klargjøre hvordan rettsreglene på dette området skal forstås.

Ved skattereformen er det innført et system for skattlegging av inntekt fra selskaper, som i mindre grad enn delingsmodellen kan utnyttes til skatteplanlegging. Skjermingsmetoden er utformet på en slik måte at det vil ha liten betydning for den samlede skattebelastning over tid om utdeling skjer tidlig eller senere, se finansministerens svar til Stortinget av 30.05.08 på spørsmål nr 1141 av 22.05.08.

Finansdepartementet uttrykker i forarbeidene til skattereformen enighet med Uttaksutvalget i at gjennomskjæring generelt er et lite hensiktsmessig virkemiddel for å bøte på systemsvakheter i form av betydelige ulikheter i satsstrukturen for ulike inntektsarter (Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) pkt 1.8.2.3). Ved å innføre skatt på høye utbytter og gevinster, slik at det på marginen vil være mindre interessant om inntekten beskattes som kapitalinntekt eller som arbeidsinntekt, samtidig som marginalsatten på arbeidsinntekt reduseres, vil man vesentlig redusere incentivet til tilpasninger. Behovet for å benytte gjennomskjæringsregler blir da minst mulig. Uttaksutvalget uttalte at det regelbaserte uttaksprinsippet ikke bør baseres på bruk av et "skjønnsbasert" kildeprinsipp som subsidiær sikkerhetsventil.

Skatteloven §§ 5-1, 5-10 og 12-2 bokstav f er beskatningshjemler for arbeidsgenerert inntekt. På bakgrunn av ovennevnte uttalelse fra finansministeren og forarbeidene, finner Skattedirektoratet at tilsidesettelse ved bruk av skatteloven § 13-1, i sammenheng med de ordinære beskatningsregler for arbeidsinntekt, normalt likevel ikke skal anvendes for aksjeeiere og deltakere som er aktive i egne selskaper for å fastsette økt arbeidsinntekt.

Det skal altså være stor grad av valgfrihet for arbeidende eiere i forhold til om de vil ta ut arbeidsvederlag fra selskapet. Direktoratet legger til grunn at denne valgfriheten innebærer å ikke måtte ta ut slikt vederlag i det hele tatt, eller velge størrelsen på arbeidsvederlaget. Det er også tillatt å ta ut overskudd som utbytte/utdeling istedenfor lønn/arbeidsgodtgjørelse, uten at skatteetaten omklassifiserer til arbeidsinntekt. Se for øvrig Lignings-ABC 2008/09 side 1085 pkt. 4.5 og side 1095 pkt. 7.5."

Uttalelsen innebærer en klargjøring av hvordan rettsreglene skal forstås når det gjelder aktive eieres valgfrihet i forhold til å ta ut overskudd som utbytte/utdeling som utbytte i stedet for lønn/arbeidsgodtgjørelse. Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Tilsidesettelse" side 1124 pkt. 4.5 og side 1135 pkt. 7.5. Se også omtale under emnet "Lån fra arbeidsgiver/eget selskap" side 744 pkt. 2.2 og 2.3.

48.2 Klassifisering av vederlag ved overdragelse av foretak/aksjer (earn-out)

I Høyesterettsdom inntatt i Utv. 2009/949 (Rt. 2009/813) (Gaard/Tveit) gjaldt spørsmålet om deler av et vederlag ved salg av aksjer skulle klassifiseres som kapitalinntekt eller arbeidsinntekt.

Ved overdragelse av aksjeselskap til uavhengig kjøper kom Høyesterett til at deler av vederlaget skulle klassifiseres som fordel vunnet ved arbeid. Ut fra en naturlig tolkning av avtalen og partenes opptreden fant Høyesterett det bevist at det var en forutsetning mellom partene at utbetaling av et restvederlag på

kr 7 millioner var betinget av at selgerne var ansatt i selskapet på de avtalte utbetalingstidspunktene. At selgerne mottok markedslønn etter aksjeoverdragelsen kunne ikke tillegges vekt fordi sammenhengen mellom vederlag og senere arbeid var brakt på det rene gjennom partenes avtalegrunnlag. Videre var restvederlaget også betaling for en karensklausul som forbød selgerne å drive konkurrerende virksomhet i den avtalte ansettelsesperioden.

Høyesterett kom til at hele restvederlaget skulle beskattes som arbeidsinntekt.

Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Tilsidesettelse" side 1124-1125 pkt. 4.7.2.

49 Utland

49.1 Nye skatteavtaler mv.

Det er inngått en ny skatteavtale med Qatar (tatt inn i St.prp. nr. 97 (2008-2009)). Skatteavtalen med Qatar trådte i kraft 30. desember 2009 og fikk virkning fra og med 1. januar 2010.

Det er inngått en ny skatteavtale med Slovenia (tatt inn i St.prp. nr. 96 (2008-2009)). Skatteavtalen med Slovenia trådte i kraft 10. desember 2009 og fikk virkning fra og med 1. januar 2010.

Det er inngått en avtale om utveksling av opplysninger i skattesaker med Jersey (tatt inn i St. prp. nr. 74 (2008-2009)). Avtalen trådte i kraft 7. oktober 2009 og fikk virkning for straffbare skattesaker fra denne datoen og for alle andre skattesaker fra 1. januar 2010.

Det er inngått en avtale om utveksling av opplysninger i skattesaker med Guernsey (tatt inn i St. prp. nr. 73 (2008-2009)). Avtalen trådte i kraft 8. oktober 2009 og fikk virkning for straffbare skattesaker fra denne datoen og for alle andre skattesaker fra 1. januar 2010.

Det er også inngått tilleggsoverenskomster med både Jersey og Guernsey om unngåelse av dobbeltbeskatning av fysiske personer og av foretak som driver internasjonal skips- og luftfart, samt om prosedyrer for gjensidige overenskomster om internpriser mellom selskaper med interessellesskap. Tilleggsoverenskomstene med Jersey trådte i kraft 7. oktober 2009, og tilleggsoverenskomstene med Guernsey trådte i kraft 5. november 2009. Samtlige tilleggsoverenskomster fikk virkning fra 1. januar 2010.

49.2 Dokumentasjon av bosted etter skatteavtalen

Høyesterett avsa 11. desember 2009 en dom (Stolt-Nielsen) som har betydning for hvilken dokumentasjon som kan kreves av skattyter for å sannsynliggjøre at han er bosatt i Storbritannia etter artikkel 4 nr. 1 i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia.

Skattyter meldte 27. desember 2001 flytting fra Norge til Storbritannia med flyttedato 1. desember 2001. Han kjøpte en leilighet i Storbritannia som han flyttet inn i 17. april 2002. Han hadde også en bolig i Norge. I 2003 giftet han seg med en norsk kvinne som er skattemessig bosatt i Storbritannia. De har tre barn sammen som alle er født i Storbritannia – de to eldste i 2004 og 2005. I desember 2005 ervervet skattyter en eiendom i Surrey utenfor London der familien har bodd siden 2005.

Saken for Høyesterett gjaldt inntektsåret 2005. Skattyter leverte selvangivelse for 2005 uten å oppgi inntekter og formue som ikke hadde tilknytning til Norge. Ved brev av 3. oktober 2006 varslet ligningskontoret under henvisning til ligningsloven § 8-3 fravik fra selvangivelsen. Skattyter ble bedt om å levere en bekreftelse fra britiske skattemyndigheter på at han ble ansett bosatt i Storbritannia etter artikkel 4 i skatteavtalen dersom han opprettholdt sin påstand om å være bosatt i Storbritannia. Han ble også bedt om å fremlegge kopi av sin britiske selvangivelse. Ligningen ble vedtatt tre dager etter varselet, uten at man avventet skattyters svar.

Skattyter anla søksmål ved stevning 4. januar 2007 med bl.a. påstand om at ligningen for 2005 skulle oppheves, i stedet for å klage på ligningen.

Skattyter la under saksforberedelsen for tingretten frem en bostedsbekreftelse fra britiske skattemyndigheter, datert 4. september 2007, med følgende ordlyd:

"To Whom it may concern

The United Kingdom Tax Authorities certify that, to the best of their knowledge; Mr. N G Stolt-Nielsen is a resident of the United Kingdom in accordance to the treaty between the United Kingdom and Norway under Article 4(1) since 17 April 2002."

Høyesterett legger til grunn at det etter ligningsloven § 4-1 er skattyters plikt å klargjøre det faktiske grunnlaget for ligningen. I tillegg til opplysningene som skattyter legger frem i selvangivelsen, kan ligningsmyndighetene etter ligningsloven § 4-8 oppfordre den skattepliktige "til å gi opplysninger om nærmere angitte økonomiske og andre forhold av betydning for kontrollen eller vurderingen av hans skatteplikt,...". På bakgrunn av forarbeidene til ligningsloven § 4-8 mener Høyesterett at det er tale om en sannsynliggjøring av faktum, det vil si at det er det faktum som er mest sannsynlig, som skal legges til grunn.

Etter Høyesteretts vurdering tilfredsstilte den fremlagte erklæringen av 4. september 2007 de krav som fulgte av Lignings-ABC 2005 side 1173. Det kan ikke kreves at det skal utstedes en bostedsbekreftelse for hvert enkelt inntektsår. En bekreftelse som gjelder flere år, må godtas når den omfatter det inntektsåret saken gjelder.

Høyesterett gir uttrykk for at skattemyndighetene ikke var berettiget til å kreve at skattyter skulle legge frem kopi av sin britiske selvangivelse og endelige skatteoppgjør for den perioden som tilsvarte det norske inntektsåret 2005, i tillegg til bostedsbekreftelsen fra britiske skattemyndigheter. Etter Høyesteretts syn har skattyter gjennom bostedsbekreftelsen og de øvrige opplysninger i saken i tilstrekkelig grad sannsynliggjort at han hadde skattemessig bosted i Storbritannia for inntektsåret 2005.

Etter Skattedirektoratets syn vil en erklæring utstedt av skattemyndighetene i det annet land som bekrefter at skattyter er bosatt der etter skatteavtalen (Certificate of Residence), i de fleste tilfeller være tilstrekkelig for å sannsynliggjøre skattemessig bosted etter skatteavtalens artikkel 4 nr. 1.

I visse tilfeller kan det være grunnlag for å kreve fremlagt ytterligere opplysninger og dokumentasjon. Det gjelder bl.a. når bostedsbestemmelsen i skatteavtalen med Norge har en ordlyd som avviker fra mønsteravtalen, eller inneholder særbestemmelser, jf. skatteavtalen med Sveits artikkel 4 nr. 4. Det kan også gjelde når det andre landet ikke skriver ut bostedsbekreftelser som henviser til skatteavtalen med Norge, som for eksempel USA.

Det vises til Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Utland - allment om en person er bosatt/et selskap er hjemmehørende i Norge eller utlandet" side. 1190 pkt. 2.6. Dommen er ikke omtalt i Lignings-ABC 2009/10.

49.3 Bosted etter skatteavtalen – fast bolig

Skattedirektoratet har i et brev av 9. oktober 2009 uttalt seg om fortolkningen av artikkel 4 nr. 2 bokstav a) i OECDs mønsteravtale. I brevet er det uttalt følgende:

"Etter artikkel 4 nr. 2 bokstav a) skal skattyter anses bosatt i den stat hvor han disponerer fast bolig.

I Rt-2008-557 (Sølvik-saken) premiss 59 uttaler Høyesterett at det er enighet mellom partene om at skattyter disponerer en fast bolig i Norge når boligen i Norge ikke er leid ut, men hele tiden står til rådighet for skattyter. Høyesterett uttaler videre at det samme må "gjelde også ved bortleige til nær familie eller andre som ikkje er på ein armlengdes avstand. Det vil også vere tilfelle dersom bustaden i Noreg er leigd bort på vilkår som gjer at skattyteren utan for store vanskar kan få faktisk rådvelde over bustaden".

Det spørsmålet som er reist, er hvorvidt en bolig som er leid ut uten tidsbegrensning, skal anses som en bolig som skattyter disponerer ved vurderingen av hvor skattyter skal anses bosatt etter skatteavtalens artikkel 4 nr. 2.

Etter husleieloven anses en leieavtale som tidsubestemt når opphørstidspunktet for leieforholdet ikke er fastsatt i leieavtalen, jf. husleieloven § 9-1. Med mindre annet er avtalt, har da utleier adgang til å si opp leieforholdet med en frist på "tre måneder til opphør ved utløpet av en kalendermåned", jf. § 9-5 første og annet ledd, jf. § 9-6 første ledd.

Etter Skattedirektoratets oppfatning skal en bolig som skattyter har leid ut på en slik tidsubestemt leieavtale med 3 måneders oppsigelsesfrist, ikke anses utleid på vilkår som innebærer for store vanskeligheter for utleier å få rådighet over boligen. En skattyter som har leid ut sin norske bolig på en slik tidsubestemt leieavtale, skal dermed anses for å disponere boligen i Norge når det foretas en vurdering av bosted etter skatteavtalens artikkel 4 nr. 2."

Det vises til Lignings-ABC 2009/2010 under emnet "Utland – allment om en person er bosatt/et selskap er hjemmehørende i Norge eller utlandet" side 1190 pkt 2.6.

49.4 Beskatning av nordmenn ansatt i CERN

Protokollen om privilegier og immunitet for Den Europeiske organisasjon for kjernefysisk forskning (CERN) trådte i kraft 22. februar 2007. Det følger av protokollen at lønn fra CERN er skattefri i Norge når det betales en egen skatt av inntekten til CERN.

Det vises til Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)" side 1218 pkt. 9.3.

49.5 Beskatning av nordmenn ansatt i EUs byråer

Finansdepartementet har i et brev av 8. desember 2009 uttalt seg om beskatningen av nordmenn som er ansatt i EUs byråer.

EU har opprettet en lang rekke byråer for å løse tekniske, vitenskaplige eller forvaltningsmessige oppgaver. EU-byråene er atskilt fra fellesskapets traktatfestede institusjoner og er opprettet gjennom særskilte rådsforordninger. Norge deltar for tiden i 13 av EUs byråer.

Protokollen til EU-traktaten om privilegier (Protocol on the Privileges and Immunities for the European Communities) gjelder også for EUs byråer. Det er imidlertid bare tre av forordningene som gir anvisning på at protokollen til EU-traktaten om privilegier også skal omfatte byråets tjenestemenn og andre ansatte. De tre byråene hvor det kan innrømmes skattefritak til fysiske personer er:

EMSA	Det europeiske sjøsikkerhetsbyrå (the European Maritime Safety Agency)
ERA	Det europeiske jernbanebyrå (the European Railway Agency)
ENISA	Det europeiske byrå for nett- og informasjonssikkerhet (the European Network and Information Security Agency)

De nærmere vilkårene for skattefritak er beskrevet i Finansdepartementets brev. En person som omfattes av skattefritaket når han arbeider for byrået, skal anses bosatt i Norge etter skatteavtalen under hele utenlandsoppholdet.

Ansatte i de øvrige av EUs byråer (EEA, EMEA, EFSA, ECDC, ECHA, FRONTEX, EASA, EMCDDA, EIT og EDA) kan ikke innrømmes skattefritak i Norge etter EU-traktaten om privilegier. For ansatte i disse EU-byråene gjelder de vanlige reglene i skatteavtalene og intern rett.

Det skal ikke gis kreditfradrag i Norge for internskatten (kommisjonsskatt/"special levy") som er betalt til EU.

Det vises til Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)" side 1217 pkt. 9.3. Uttalelsen er ikke innarbeidet i Lignings-ABC 2009/10.

49.6 Lønnsinntekt i offentlig tjeneste - anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden

FSFIN § 16-28-20 ble endret ved forskrift av 18. juni 2009 nr. 667. Endringen har virkning fra og med inntektsåret 2009.

Forskriftsendringen gjelder anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden på lønnsinntekter som er unntatt fra beskatning i Norge etter en skatteavtale når skatteavtalen inneholder et progresjonsforbehold.

Fra og med 2009 skal den alternative fordelingsmetoden anvendes i alle tilfeller hvor en lønnsinntekt er unntatt fra beskatning i Norge etter en bestemmelse i skatteavtalen og skatteavtalen inneholder et progresjonsforbehold som gjelder for den aktuelle inntekten.

Til og med inntektsåret 2008 skal den alternative fordelingsmetoden bare anvendes når inntekten er unntatt fra beskatning i Norge etter metodebestemmelsen og skatteavtalen inneholder et progresjonsforbehold som gjelder for den aktuelle inntekten.

Forskriftsendringen vil bl.a. ha betydning for anvendelsen av skatteavtalen med Storbritannia når det gjelder beskatning av inntekt fra offentlig arbeidsgiver i Storbritannia.

Det følger av artikkel 19 nr. 1 i skatteavtalen med Storbritannia at inntekt fra en offentlig arbeidsgiver i Storbritannia bare skal beskattes i Storbritannia når arbeidet er utført der.

Fra og med inntektsåret 2009 omfattes inntekt som bare kan beskattes i Storbritannia etter denne bestemmelsen, av den alternative fordelingsmetoden. Det innebærer at inntekten skal inngå i beskatningsgrunnlaget, men at skatten skal settes ned med den del av skatten som faller på inntekten i Storbritannia. Se skatteavtalens artikkel 28 nr. 2 b) og FSFIN § 16-28-20 første ledd bokstav a nr. 2 slik den lyder fra og med inntektsåret 2009.

Til og med inntektsåret 2008 skal den alternative fordelingsmetoden ikke anvendes i disse tilfellene. Dette har sammenheng med at inntekten er unntatt fra beskatning i Norge etter artikkel 19 nr. 1. Progresjonsforbeholdet i artikkel 28 nr. 2 b) skal da ikke anvendes, jf. FSFIN § 16-28-20 første ledd bokstav a nr. 2 slik den lød frem til og med inntektsåret 2008.

Tilsvarende gjelder for inntekt i offentlig tjeneste som skal beskattes bare i Spania etter artikkel 19 nr. 1 i skatteavtalen med Spania, jf. artikkel 24 b).

Det vises til Lignings-ABC 2009/10 under emnene "Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)" side 1220 pkt. 9.6.5 og "Utland – skattepliktig som bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)" side 1274 pkt. 3.1.

49.7 Den nordiske skatteavtalen – flypersonell i internasjonal fart

Den nordiske skatteavtalen artikkel 15 nr.4 om lønnsarbeid om bord i fly er endret med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Protokollen om endring av den nordiske skatteavtalen er tatt inn i St.prp. nr. 54 (2007-2008). Endringen fremgår av artikkel IV.

Etter artikkel 15 nr. 4 skal lønnsinntekt opptjent om bord i fly bare beskattes i arbeidstakerens bostedsland. Fra og med inntektsåret 2009 gjelder dette både flypersonell i nasjonal og internasjonal fart.

Det vises til Lignings-ABC 2008/09 under emnene "Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)" side 1221 pkt. 9.6.10 og "Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet" side 1240 pkt. 8.2.6.

49.8 Den nordiske skatteavtalen – beskatning av pensjon mv.

Den nordiske skatteavtalen artikkel 18 om pensjon mv. er endret med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Protokollen om endring av den nordiske skatteavtalen er tatt inn i St.prp. nr. 54 (2007-2008). Endringen fremgår av artikkel V.

Etter artikkel 18 nr. 1 kan offentlig og privat pensjon, livrente og utbetaling i henhold til sosiallovgivningen (tilsvarende norsk folketrygdlov mv.) skattlegges både i den stat der utbetalingen finner sted og i Norge. I Norge skal dobbeltbeskatning unngås ved anvendelse av kreditmetoden fra og med inntektsåret 2009, jfr. artikkel 25 nr. 5 a). Dette følger av at utbetalingslandet ikke lenger har en eksklusiv beskatningsrett til pensjon mv.

Det vises til Lignings-ABC 2009/2010 under emnet "Utland – bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)" side 1222 pkt. 12.2.

49.9 Beskatning av aksjegevinster etter utflytting

Reglene i skatteloven § 2-3 tredje ledd om beskatning av gevinst ved salg av aksjer innen fem år etter at skatteplikten til Norge som bosatt opphørte å ha virkning 31. desember 2008. Bestemmelsen gjelder ikke fra og med 1. januar 2009.

Forarbeider er Ot. prp. nr. 1 (2006-2007) kap.6 side 84-85 og Innst. O. nr. 10 (2006-2007) kap. 6.

Fra 1. januar 2009 er det ikke hjemmel i skatteloven til å beskatte personer som ikke lenger er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett for gevinster ved salg av aksjer. Dette gjelder selv om bestemmelsen står i skatteloven § 2-3- fjerde ledd for inntektsåret 2009. Regelen i den nordiske skatteavtalen artikkel 13 nr. 7 om beskatning av gevinst ved realisasjon av aksjer mv. når aksjonæren tidligere har vært bosatt i Norge og realisasjonen finner sted innen ti år etter at personen opphørte å være bosatt i Norge etter skatteavtalen, har derfor ikke lenger noen praktisk betydning.

Det vises til Lignings-ABC 2008/09 under emnet "Utland – bosatt/hjemmehørende i utlandet" side 1248 pkt. 17.2.3.

Om gevinstbeskatning/tapsfradrag ved utflytting etter skatteloven § 10-70, se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting" side 1261 flg.

49.10 Gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting til Svalbard

Ved lov av 11. desember 2009 nr 123 er skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b endret med virkning fra 13. oktober 2009.

Forarbeider er Prop. 1 L (2009-2010) kap 9 og Innst. 4 L (2009-2010) kap. 9.

Etter skatteloven § 10-70 flg. kan personlige skattytere, herunder personlige næringsdrivende, beskattes for latente gevinster de har på aksjer og andeler mv ved opphør av skattemessig bosted i Norge. På tilsvarende vilkår gis det fradrag for tap. Dette gjelder selv om ikke aksjen mv faktisk er solgt eller på annen måte realisert. Regelendringen i § 2-35 innebærer at skatteloven § 10-70 gis tilsvarende anvendelse for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der fra og med 14. oktober 2009. Svalbard likestilles med stat innenfor EØS ved anvendelsen av § 10-70. Dette innebærer at det ikke kreves sikkerhetsstillelse for skatten ved utsettelse med skattebetalingen.

Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Utland – gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved og etter utflytting" side 1261 pkt. 1, side 1262 pkt. 2.3 og side 1264 pkt. 2.8.

49.11 Fradrag for gjeldsrenter for arbeidstakere og personlig næringsdrivende fra andre EØS-stater med begrenset skatteplikt i Norge

Ved lov av 12. desember 2008 nr. 99 ble skatteloven § 6-71 annet ledd endret. Endringen trådte i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Forarbeider til lovendringen er Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 11 og Innst. O. nr. 1 (2008-2009) kap 11.

Endringen innebærer at fra og med inntektsåret 2009 kan arbeidstakere og personlige næringsdrivende fra andre EU/EØS-land med begrenset skatteplikt i Norge, kreve fradrag for gjeldsrenter etter de samme reglene som personer som er bosatt i Norge etter norsk intern rett (alminnelig skattepliktige). Det er et vilkår at hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt i inntektsåret (dvs. minst 90 prosent) beskattes i Norge.

Finansdepartementet har i et brev av 3. august 2009 uttalt seg om fradragsretten for gjeldsrenter for arbeidstakere og personlige næringsdrivende fra andre EØS-stater. Finansdepartementet uttaler bl.a.:

"Det følger av ordlyden i skatteloven § 6-71 andre ledd at fradraget for gjeldsrenter som skattyter kan kreve, er det fradraget vedkommende ville fått dersom "... skatteplikten gjaldt all formue og inntekt etter § 2- 1 niende ledd, ...". Skattytere som er skattepliktige til Norge for all formue og inntekt vil som hovedregel være bosatt her i landet etter skatteavtale. Dersom skattyter er bosatt i utlandet etter skatteavtale, vil ikke skatteplikten her i landet gjelde all formue og inntekt, men kun inntekt med kilde her i landet. Etter departementets oppfatning tilsier dette at fradragsretten for gjeldsrenter ikke skal begrenses som følge av at skattyter har fast eiendom eller virksomhet i utlandet, som ikke kan skattlegges her i landet utelukkende fordi skattyter anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale. Denne tolkningen underbygges av formålet med endringen i skatteloven § 6-71 andre ledd, som er å gi begrenset skattepliktige adgang til å kreve fradrag for gjeldsrenter i forbindelse med boliglån i utlandet. Dersom fradragsretten for gjeldsrenter skal begrenses som følge av at skattyter har fast eiendom eller virksomhet i utlandet som er unntatt norsk beskatning på grunn av skatteavtalemessig bosted, vil skattytere som påberoper seg reglene i skatteloven § 6-71 andre ledd i de fleste tilfeller ikke få fradrag for gjeldsrenter ved inntektslikningen her i landet. Dette skyldes at skattytere med begrenset skatteplikt alltid vil anses bosatt i annen stat etter skatteavtale, samt vanligvis ha fast eiendom i utlandet.

På bakgrunn av ovenstående mener departementet at skattytere som påberoper seg reglene i skatteloven § 6-71 andre ledd skal få tilsvarende fradrag for gjeldsrenter som arbeidstakere og personlig næringsdrivende som er bosatt her i landet etter intern rett og skatteavtale, dvs., at fradraget for gjeldsrenter ikke skal begrenses kun som følge av at skattyter anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale."

Dette er innarbeidet i Lignings-ABC 2009/2010 under emnet "Utland – standardfradrag, fradrag for merkostnader samt særskilt fradragsrett for skattytere med begrenset skatteplikt" side 1301 flg. pkt. 4.3.1.

49.12 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. 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)" side 1229 pkt. 20.1.

49.13 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 for inntektsåret 2009 i forhold til de land som Norge har skatteavtale med.

50 Valutagevinst/-tap

50.1 Omregning fra funksjonell valuta til norske kroner

Finansdepartementet har i brev av 21. april 2009 inntatt i Utv 2009/608 og i brev av 21. oktober 2009 lagt til grunn at selskap som anvender funksjonell valuta som regnskapsvaluta, må foreta en omregning av hver enkelt post i ligningsskjemaene til norske kroner, og deretter beregne skattemessig resultat i norske kroner. Omregningen skal gjennomføres slik at det skattemessige resultatet ligger nærmest mulig opp mot det man ville fått dersom regnskapet var ført i norske kroner. Det kan ved omregningen oppstå såkalte omregningsdifferanser, som normalt skal anses som skattepliktig valutainntekt eller fradragsberettiget valutatap. Denne tolkningen avviker fra tidligere uttalelse fra Skattedirektoratet i brev av 28. februar 2007. Departementet forutsetter at praksis ved skattekontorene følger departementets syn.

Se Lignings-ABC 2009/10 under emnet "Valutagevinst/-tap" side 1327 pkt. 3.

Vedlegg 1

GJELDS- OG GJELDSRENTEFORDELING Ajour pr. 31. desember 2009

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 Bosnia Hercegovina 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 2010

Oversikt over metode ved unngåelse av dobbeltbeskatning for inntektskategoriene lønn (uselvstendige personlige tjenester) og inntekt fra forretningsvirksomhet ved ligningen for 2007.

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

Land	Status	Hovedmetode	Lønn	Forr.
Pakistan	1	F	FP	F
Polen	1	K	K	K
Portugal	1	F	FP	F
Romania	1	K	K	K
Russland	1	K	K	K
Senegal	1	K	K	K
Serbia 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 Bosnia Hercegovina, Kroatia, Serbia og Slovenia. Avtalens bestemmelser får imidlertid ikke anvendelse på norsk personell i Bosnia Hercegovina, Kroatia og Serbia som mottar lønn fra en offentlig etat i Norge.
Det er en ny skatteavtale med Slovenia fra og med 2010.
- 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 interessefelleskap 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.