

Ole Gjems-Onstad  
Sanaz Ormaz Ferdowsi  
Benn Folkvord  
Eivind Furuseth

---

# NORSK BEDRIFTS- SKATTERETT

---

9. utgave



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

# Norsk bedriftsskatterett

*9 utgave*



© Gyldendal Norsk Forlag AS 2015  
9. utgave, 1. opplag 2015

ISBN 978-82-05-48250-0

Omslagsdesign: Gyldendal Juridisk

Sats: Laboremus Oslo AS

Brødtekst: Times Lt Std 11/13

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

[www.gyldendal.no/juridisk](http://www.gyldendal.no/juridisk)  
juridisk@gyldendal.no

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

# Forord til 9 utgave

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

Det er en ære å få den tillit det er å revidere Norsk bedriftskatterett. På den annen sider er det en enorm oppgave. At Ole Gjems-Onstad i tidligere utgaver alene har skrevet og oppdatert boken er imponerende.

Det er foretatt flere grep for å samstemme boken med grunnleggende utviklingslinjer i skatteretten. Internasjonale dimensjoner ved beskatningen har blitt mer og mer sentralt. Man kan ikke lenger først lære nasjonal skatterett for så å begynne på internasjonal skatterett. Grenseoverskridende problemstillinger er der hele tiden som et bakgrunnsteppe.

Kapittelet om arveavgift er tatt ut ettersom arveavgiften er opphevet. Det er skrevet et nytt kapittel om de nye reglene om skattemessig kontinuitet ved arv og gave. De nye og praktisk viktige reglene om avskåret rentefradrag mellom nærstående behandles også inngående i et nytt kapittel.

Skatterett er et av de rettsområdene som er under konstant utvikling både nasjonalt og internasjonalt. Det er blant annet en pågående skattereform i Norge (NOU 2014: 13) og en ny skatteforvaltningslov er på vei (Finansdepartementets høringsnotat av 21 november 2014 (saksnr 12/767)). Internasjonalt er det særlig OECDs BEPS-arbeid som har fått mye oppmerksomhet. Den løpende utviklingen både nasjonalt og internasjonalt er kommentert i de kapitler de naturlig hører hjemme.

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

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

Det er gjort en del formelle endringer. En del kildehenvisninger er satt i fotnoter, det gir forhåpentligvis en mer lettles tekstu. Detaljstoff, utpreget tekniske poenger, en del talleksempler og historiske fremstillinger av regelendringer er satt som kompressavsnitt med strek i margen. Dette stoffet kan leseren hoppe over uten å miste hovedpoengene i fremstillingen. En ramme rundt et avsnitt markerer også at det dreier seg om utfyllende eller supplerende momenter.

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

Boken er forsøkt ført à jour med lovvedtak, forskrifter vedtatt og publisert praksis per 20 juni 2015.

Ferdowsi er hovedansvarlig for kapittel 4–8, 11–13, 15 og 26–29.

Folkvord er hovedansvarlig for kapittel 1–3, 16–24, 30–33 og 37–38.

Furuseth er hovedansvarlig for kapittel 9, 10, 14, 25, 34–36 og 39–42.

Det kan forekomme feil, unøyaktigheter mv. Eventuelle kommentarer kan gjerne sendes til: [sanaz.o.ferdowsi@bi.no](mailto:sanaz.o.ferdowsi@bi.no), [benn.folkvord@uis.no](mailto:benn.folkvord@uis.no) eller [eivind.furuseth@bi.no](mailto:eivind.furuseth@bi.no).

Stavanger og Oslo 20 juni 2015

Sanaz Ormaz Ferdowsi    Benn Folkvord    Eivind Furuseth

# Innholdsoversikt

Forkortelser .....	45
<b>Del I Innledning .....</b>	<b>49</b>
Kapittel 1 Et lite land i en stor verden – internasjonalt endringspress .....	51
Kapittel 2 Rettskilder og metode .....	64
<b>Del II Skattepliktig inntekt og formue .....</b>	<b>85</b>
Kapittel 3 Skatte- og finansregnskapet .....	87
Kapittel 4 Varesalg .....	99
Kapittel 5 Fordringer .....	111
Kapittel 6 Utgiftsføring og aktivering – påkostning og vedlikehold .....	125
Kapittel 7 Avskrivninger og gevinst- og tapskonto .....	151
Kapittel 8 Uttak .....	222
Kapittel 9 Finansielle instrumenter .....	239
Kapittel 10 Valuta .....	269
Kapittel 11 Underskudd, gjeldsforfølgning og konkurs .....	287
Kapittel 12 Representasjon .....	311
Kapittel 13 Formuesskatt .....	323
Kapittel 14 Skattefrie institusjoner .....	353
Kapittel 15 Arbeidsgiveravgift, utgiftsgodtgjørelser og naturalytelser .....	388
<b>Del III Selskaps- og foretaksbeskatning .....</b>	<b>461</b>
Kapittel 16 Selskapsbeskatning – innledning .....	463
Kapittel 17 Aksjeutbytte .....	478
Kapittel 18 Aksjonærmodellen .....	536
Kapittel 19 Konsernbidrag .....	552
Kapittel 20 Konserninterne overføringer .....	581
Kapittel 21 Avskåret rentefradrag .....	597
Kapittel 22 Aksjegevinstbeskatning – generelt .....	631
Kapittel 23 Gevinstberegning – inngangsverdi og utgangsverdi .....	639
Kapittel 24 Fritaksmetoden .....	656
Kapittel 25 Samvirkeforetaksbeskatning .....	673
Kapittel 26 Deltagerligning og deltagermodell .....	692
Kapittel 27 Deltagermodellen .....	728
Kapittel 28 Indre selskaper og stille deltagere .....	749

Kapittel 29 Fretaksmodellen.....	769
Kapittel 30 Endring eierform .....	801
Kapittel 31 Fusjon og fusjon .....	832
Kapittel 32 Arv .....	901
Kapittel 33 Skatteposisjoner ved arv og gave.....	914
<b>Del IV Internasjonal skatterett.....</b>	<b>925</b>
Kapittel 34 Bosted og dobbeltbeskatning .....	927
Kapittel 35 Inntektstyper .....	1003
Kapittel 36 Internprising, interessefellesskap og armelengdeprinsipp.....	1023
Kapittel 37 Omgåelse, gjennomskjæring og til sidesettelse .....	1052
Kapittel 38 Aktuelle omgåelsesspørsmål .....	1087
<b>Del V Ligningsforvaltningsrett og skattebetaling.....</b>	<b>1103</b>
Kapittel 39 Ligningsforvaltningsrett .....	1105
Kapittel 40 Sanksjoner .....	1156
Kapittel 41 Skattebetaling .....	1215
Kapittel 42 Skattested og ligningssted.....	1230
Litteratur .....	1235
Dommer.....	1247
Stikkord .....	1258

# Innholdsfortegnelse

Forkortelser .....	45
<b>Del I Innledning .....</b>	<b>49</b>
Kapittel 1	
<b>Et lite land i en stor verden – internasjonalt endringspress .....</b>	<b>51</b>
1.1    Tapping av norsk overskudd .....	51
1.2    Mer robust merverdiavgiftsrett .....	52
1.2.1    Dell-dommen – kamp om skattesmuler.....	52
1.2.2    Immaterielle verdier .....	53
1.3    Samspill mellom forskjellige regelsett .....	54
1.3.1    Intensjon vs virkelighet .....	54
1.3.2    Begrensninger av skattelovgiverens selvråderett.....	54
1.4    Skattetilpasning = skattelettelse? .....	55
1.5    Høy endringstakt .....	56
1.6    Pedagogisk tilnærming: Håndbok og videregående lærebok .....	57
1.7    Disposition .....	57
1.8    Kritisk bedriftsskatterett .....	59
1.9    Alminnelig inntekt og personinntekt .....	62
Kapittel 2	
<b>Rettskilder og metode .....</b>	<b>64</b>
2.1    Uavklart og i bevegelse .....	64
2.2    Høyesteretts rettskildelære .....	64
2.3    Legalitetsprinsipp og lovgivning .....	67
2.4    Forarbeider som subsidiær lovgivning .....	69
2.5    Retspraksis – tung, men ikke like bindende?.....	70
2.6    Ligningspraksis og uttalelser fra skattemyndighetene .....	71
2.6.1    Fast og varig ligningspraksis .....	71
2.6.2    Enkeltstående uttalelser .....	73
2.6.3    Lite forutberegnelig .....	74
2.6.4    Praksis vs unnlatt beskatning .....	75
2.7    Lignings-ABC .....	75
2.7.1    Nytte vs relevans og vekt .....	75
2.7.2    Begrenset vekt i Høyesterett .....	76
2.7.3    Instruks til Skatteetaten, ikke nemnder .....	77
2.7.4    The winner is: Skatteetatens håndbøker? .....	79

---

2.8	Reelle hensyn .....	79
2.9	Utenlandske dommer .....	80
2.10	Juridisk teori – faglitteratur .....	80
2.11	Privatrettslige begreper i skatteretten .....	81
2.12	Elektroniske databaser og søkeverktøy .....	82
<b>Del II Skattepliktig inntekt og formue .....</b>		85
<b>Kapittel 3</b>		
<b>Skatte- og finansregnskapet .....</b>		87
3.1	Atskillelse finans- og skatteregnskapet .....	87
3.1.1	Markert skille i Norge .....	87
3.1.2	Skatterett: Innvinning vs tidfesting .....	88
3.2	Opphevelse av regnskapsprinsippet .....	89
3.2.1	Tidfesting: Fra regnskapsprinsipp til realisasjonsprinsipp .....	89
3.2.2	Realisasjonsprinsippet .....	90
3.2.3	Kostnader .....	92
3.2.4	Hjemfallskrav .....	93
3.2.5	Erstatningskrav .....	93
3.3	Periodiserte kostnader .....	94
3.4	Betaling til tredjemann og kontraktsforpliktelser .....	94
3.5	Regnskap og bokføring – utgangspunkt for beskatning .....	95
3.6	Lovlighetsskravet .....	95
3.7	Argументer fra regnskapsretten .....	97
<b>Kapittel 4</b>		
<b>Varesalg .....</b>		99
4.1	Varesalgsoppgjør .....	99
4.2	Brutto salgsinntekter .....	100
4.2.1	Regnskapsprinsippet .....	100
4.2.2	Omdisponering av omsetningsgjenstand .....	100
4.2.3	Uttak .....	102
4.3	Tjenesteytelse og tilvirkningskontrakter .....	102
4.3.1	Ordinær tjenesteytelse .....	102
4.3.2	Utsatt inntektsføring ved resultatansvar .....	103
4.3.3	Tilvirkningskontrakter .....	104
4.4	Vareforbruk .....	105
4.4.1	Differansevurdering .....	105
4.4.2	Handelsbedrifter – historisk kost .....	106
4.4.3	Produksjonsbedrifter – tilvirkningsverdi .....	108
4.4.4	Unntagelser .....	109
4.4.5	FIFU-prinsippet .....	110

---

<b>Kapittel 5</b>	
<b>Fordringer .....</b>	<b>111</b>
5.1    Gevinst på fordringer .....	111
5.2    Realisert tap på fordring: Krav til nærings- og inntektstilknytning – forholdet til aksjetap .....	111
5.3    Forholdet til fritaksmetoden .....	113
5.4    Annet tap .....	114
5.5    Mer om tilknytningskravet .....	116
5.5.1    Vertikal og horisontal integrasjon .....	116
5.5.2    Fordring etter omdannelse .....	118
5.5.3    Fordring som skyldes skattepliktig inntekt .....	118
5.6    Endelig konstatert tap .....	118
5.6.1    Forskriftsbestemte vilkår .....	118
5.6.2    Konsernforhold – Norse-dommen .....	119
5.6.3    Særlig om ettergivelse i konsernforhold .....	121
5.7    Tapets størrelse .....	121
5.8    Urealisert tap .....	122
5.8.1    Begrenset nedskrivningsrett .....	122
5.8.2    Kundefordringer .....	122
5.8.3    Historiske erfaringer .....	123
5.8.4    2 %-regel for ny virksomhet .....	123
5.8.5    Tilbakeføring .....	124
5.8.6    Finansieringsvirksomhet .....	124
<b>Kapittel 6</b>	
<b>Utgiftsføring og aktivering – påkostning og vedlikehold .....</b>	<b>125</b>
6.1    Aktiveringsplikt og aktiveringssrett .....	125
6.2    Forsknings- og utviklingskostnader – inntekts- og skattefradrag – sktl § 6-25 vs § 6-10 .....	126
6.2.1    Inntektsfradrag og skattefradrag .....	126
6.2.2    Prosjektkostnader .....	126
6.2.3    FoU-kostnader tilknyttet varer .....	127
6.2.4    Utv 2005 s 833: Smalt område for aktiveringsplikten .....	127
6.2.5    Andre FoU-kostnader – tredeling? .....	129
6.2.6    FoU-kostnader som inngår i fysiske driftsmidler .....	130
6.2.7    Skattefradrag for FoU-kostnader .....	130
6.3    Vedlikeholdsutgifter .....	133
6.3.1    Fradragsrett for vedlikeholdet, ikke slitasjen .....	133
6.3.2    Reelt vedlikeholdsbehov .....	134
6.3.3    Fysiske objekter .....	135
6.3.4    Kjøperens vedlikeholdskostnader .....	135
6.3.5    Fysisk/teknisk relativ standardforbedring .....	136
6.3.6    Merutgiftssynspunktet – fradrag for tenkt vedlikehold .....	137
6.3.7    Vedlikehold vs nyanskaffelse .....	138
6.3.8    Tekniske installasjoner .....	140
6.3.9    Ikke verdikriterium – endringsarbeider og leieboertilpasninger .....	140
6.3.10    Fradrag for tidligere eieres slitasje mv .....	141
6.3.11    Valgfri aktivering .....	142

---

6.3.12	Programvare . . . . .	142
6.3.13	Reduksjon for avskrivninger? . . . . .	145
6.4	Prosessutgifter . . . . .	145
6.4.1	Alminnelig utgangspunkt: Fradragsberettiget . . . . .	145
6.4.2	Innbyrdes uavhengige formål . . . . .	147
6.4.3	Klage- og rettssaker om skatt . . . . .	147
6.5	Finansieringsutgifter . . . . .	150
 Kapittel 7		
<b>Avskrivninger og gevinst- og tapskonto . . . . .</b>		151
7.1	Årets resultat . . . . .	151
7.2	Avskrivningsmetoder . . . . .	151
7.3	Aktiveringsplikt . . . . .	152
7.3.1	Kumulative krav . . . . .	152
7.3.2	Betydelighetskravet . . . . .	152
7.3.3	Varighet . . . . .	160
7.3.4	Varelager, returemballasje, demonstrasjonsmodeller og reservedeler . . . . .	161
7.4	Aktiveringsrett . . . . .	162
7.5	Finansobjekter . . . . .	162
7.6	Immaterielle eiendeler . . . . .	163
7.6.1	Restkategori – terskelvirkninger og avgrensningsproblemer . . . . .	163
7.6.2	Avgrensning av goodwill . . . . .	168
7.6.3	Tidsbegrensete immaterielle eiendeler: Åpenbart verdifall . . . . .	172
7.6.4	Tidsbegrensete immaterielle eiendeler . . . . .	173
7.7	Fysiske objekter og goodwill . . . . .	174
7.7.1	Kravet til eiendomsrett . . . . .	174
7.7.2	Økonomisk risiko . . . . .	176
7.7.3	Verdiforringelse ved slit og elde . . . . .	183
7.8	Ikke-avskrivbare objekter . . . . .	184
7.8.1	Rettspraksis . . . . .	184
7.8.2	Grunnstykker . . . . .	184
7.8.3	Bolighus . . . . .	187
7.8.4	Arbeider- og funksjonærboliger . . . . .	190
7.8.5	Kombinerte bygg . . . . .	193
7.8.6	Seksjonering . . . . .	194
7.8.7	Kunst og antikviteter . . . . .	195
7.8.8	Antikviteter og boksamlinger . . . . .	196
7.9	Saldosystemet . . . . .	196
7.9.1	Ti saldogrupper . . . . .	196
7.9.2	Avskrivning gruppevis og individuelt . . . . .	197
7.9.3	Avgrensning av avskrivningsgruppene . . . . .	199
7.9.4	Særlig om forretningsbygg . . . . .	202
7.9.5	Faste installasjoner og anlegg . . . . .	204
7.10	Avskrivningssatser . . . . .	207
7.10.1	«Realistiske» satser . . . . .	207
7.10.2	2 % til 30 % . . . . .	208
7.10.3	Forhøyede avskrivninger – distrikter og kort levetid . . . . .	209
7.10.4	Vindkraftverk . . . . .	210

7.11	Avskrivningsgrunnlag .....	210
7.11.1	Ettårskonvensjon .....	210
7.11.2	Levering .....	211
7.11.3	Vedlikehold og påkostninger .....	211
7.11.4	Særlige ervervsmåter .....	211
7.11.5	Restsaldo .....	213
7.12	Gevinst- og tapsbeskatning .....	214
7.12.1	Valg mellom direkte eller utsatt inntektsføring .....	214
7.12.2	Tilbakeføring av tilskudd til bygdeutvikling og investering i distrikten .....	216
7.12.3	Ikke direkte tapsfradrag .....	216
7.12.4	Direkte reduksjon av saldo .....	217
7.12.5	Gevinst- og tapskonto .....	218
7.13	Avslutning ved død og likvidasjon .....	220

## Kapittel 8

<b>Uttak .....</b>	222	
8.1	Differanseoppgjør for eier .....	222
8.2	Avgrensning mot uttakslignende situasjoner .....	225
8.2.1	Den generelle virksomhetsregel – sktl § 5-1 .....	225
8.2.2	Flytting ut av Norge, tilvirkning mv .....	226
8.2.3	Fullt vederlag og gavesalg .....	227
8.3	Uttak fra enkeltpersonforetak og sameier – fratrukket kostpris .....	228
8.3.1	Mer generell uttaksskatteplikt for selskaper .....	228
8.3.2	«[T]il fradrag ved ligningen» .....	229
8.3.3	Privat bruk .....	230
8.4	Generelle vilkår for uttaksskatteplikt .....	231
8.4.1	Ikke begrenset av objekt .....	231
8.4.2	Gaveoverføring .....	231
8.4.3	Til egen bruk – særlig om AS/ASA .....	232
8.4.4	Kondemnering .....	234
8.4.5	Overføring til ektefelle og samboere .....	234
8.5	Skattefrihet for uttak .....	235
8.5.1	Omdannelser .....	235
8.5.2	Generasjonsskifte .....	236

## Kapittel 9

<b>Finansielle instrumenter .....</b>	239	
9.1	Oversikt .....	239
9.1.1	Avansert «teknikk» – store beløp .....	239
9.1.2	Risikoreduksjon .....	239
9.1.3	Disposition og litteratur .....	240
9.2	Ikke-finansielle opsjoner og andre derivater .....	241
9.2.1	Skiller etter selvstendig formuesobjekt .....	241
9.2.2	Separat beskatning .....	242
9.2.3	Integritt beskatning .....	243
9.3	Renteswap og valutaswap .....	244
9.3.1	Swapavtaler .....	244

9.3.2	Renteswaper .....	244
9.3.3	Valutaswaper .....	245
9.4	Mengdegjeldsbrev og indeksobligasjoner .....	246
9.4.1	Avgrensning av mengdegjeldsbrev .....	246
9.4.2	Mengdegjeldsbrev .....	247
9.4.3	Indeksobligasjoner – asymmetrisk beskatning .....	248
9.5	Finansielle opsjoner .....	249
9.5.1	I og utenfor næringsvirksomhet .....	249
9.5.2	Kjøps- og salgsopsjoner .....	249
9.5.3	Selvstendig formuesobjekt .....	250
9.5.4	Forholdet til fritaksmetoden .....	250
9.5.5	Kjøpsopsjon – innehaver .....	251
9.5.6	Kjøpsopsjon – utsteder .....	253
9.5.7	Salgsopsjon .....	254
9.6	Aksjer til ansatte .....	254
9.6.1	Skattepliktig naturalytelse – personinntekt .....	254
9.6.2	Betinget underkurs – tilbakebetalingsplikt .....	254
9.6.3	Garantert gevinst .....	256
9.6.4	Verdsettelsesnorm .....	257
9.6.5	Verdsettelsestidspunkt .....	258
9.6.6	20 % og kr 1500 skattefritt .....	259
9.7	Opsjoner til ansatte .....	259
9.7.1	Politiske svingninger .....	259
9.7.2	Innløsning avgjør .....	262
9.7.3	Børsnoterte opsjoner .....	263
9.7.4	Fordeling av gevinst over oppnjeningstiden .....	263
9.7.5	I arbeidsforhold .....	263
9.7.6	Bonuslønnsavtaler knyttet til aksjekurs .....	264
9.7.7	Overføringer til nærtstående .....	264
9.7.8	Utsatt avlønning .....	265
 Kapittel 10		
<b>Valuta</b>	.....	269
10.1	Delvis lovregulert .....	269
10.2	Hovedprinsipper .....	270
10.2.1	Transaksjonsbasert omregningsplikt .....	270
10.2.2	Sammenslåings-/integrasjonsprinsippet .....	272
10.2.3	Omregning ved periodisering/tidfesting .....	275
10.2.4	Hver transaksjon for seg .....	276
10.3	Omregningsdifferanser .....	279
10.4	Varer, tjenester og driftsmidler .....	280
10.4.1	Import og eksport – leveringstidspunktet .....	280
10.4.2	Leasing .....	281
10.5	Fordringer og gjeld – kortsiktige poster .....	281
10.6	Fordringer og gjeld – langsiktige poster .....	282
10.6.1	Særlige skatteregler .....	282
10.6.2	Netto urealisert tap vs netto urealisert gevinst .....	282
10.6.3	Særregler om aktivering av urealisert valutatap .....	286

---

Kapittel 11

<b>Underskudd, gjeldsforfølging og konkurs .....</b>	287
11.1 Underskudd: Mer nøytrale og symmetriske regler fra 2006 .....	287
11.1.1 Samme problemfelt .....	287
11.1.2 Terminologi og skatteverdi – nominalistisk prinsipp .....	287
11.1.3 Del av andre regler .....	288
11.1.4 Opphevelse av ti års foreldelse og bortfall ved opphør av næring .....	288
11.2 Overføring av underskudd – generelt samordningsprinsipp .....	289
11.3 Fremføring av underskudd .....	290
11.3.1 Eldste underskudd først .....	290
11.3.2 Arv og gave .....	291
11.3.3 Ubrukt fremføringsadgang bortfaller .....	291
11.4 Tilbakeføring av underskudd .....	291
11.5 Gjeldsforfølging og konkurs – omfattende og stabilt tema .....	293
11.6 Atskilte skattesubjekter .....	293
11.6.1 Konkursbo og konkursdebitor .....	293
11.6.2 Insolvente døds- og administrasjonsboer .....	293
11.7 Konkursdebitors skatteplikt .....	294
11.7.1 Inntekt som går inn i boet .....	294
11.7.2 Lønn og underholdsbidrag til konkursdebitor .....	294
11.7.3 Konkursdebitors underskudd .....	295
11.7.4 Tomme positive saldoer og negativ gevinst- og tapskonto .....	296
11.8 Konkursboets skatteplikt .....	297
11.8.1 Begrenset skatteplikt .....	297
11.8.2 Ikke konkursåpning ut fra latent skatt .....	298
11.8.3 Når inntrer konkursboets skatteplikt? .....	299
11.8.4 Boets oppskrivningsrett .....	300
11.8.5 Fastsettelse av boets overskudd .....	301
11.8.6 Underskudd .....	301
11.9 Foreldelse, preklusjon, gjeldsettergivelse og akkord .....	301
11.9.1 Foreldelse .....	301
11.9.2 Preklusjon .....	302
11.9.3 Ettergivelse .....	302

## Kapittel 12

<b>Representasjon .....</b>	311
12.1 Fradragsforbud selv om kostnaden er til inntekts ervervelse .....	311
12.2 Avgrensning representasjonsutgift – tilknytningskravet .....	311
12.3 Smitteeffekt .....	313
12.4 Representasjonsobjekter – forholdsmessig fordeling .....	314
12.5 Pressemøter og profilering .....	315
12.6 Enkel bespisning: kr 431-regelen .....	315
12.7 Demonstrasjoner, reklamegenstander mv .....	316
12.8 Gaver og sponsorutgifter .....	317
12.9 Skatteplikt for mottager – «smøreturer» mv .....	320
12.9.1 Skatteplikt – ikke fradragsrett .....	320
12.9.2 Forretningsforbindelser .....	320
12.9.3 Ansatte .....	321
12.10 Bestikkelsjer og smøring .....	321

---

Kapittel 13	
<b>Formuesskatt</b>	323
13.1 Omdiskutert.....	323
13.1.1 Utenfor Skattereformen 1992 og Skattereformen 2004–2006 .....	323
13.1.2 Små bunnbeløp og tidlig topp marginalskatt.....	324
13.1.3 Ikke grunnlovsstridig konfiskasjon .....	325
13.1.4 Småsparerne .....	325
13.2 Skattyterne.....	326
13.2.1 1 januar avgjør.....	326
13.2.2 Selskaper og sammenslutninger .....	327
13.2.3 Begrenset formuesskattiplikt for utlendinger .....	327
13.3 Formuesobjektene .....	328
13.3.1 Mange unntagelser.....	328
13.3.2 Fast eiendom: boligeiendom .....	328
13.3.3 Næringseiendom .....	331
13.3.4 Fast eiendom i utlandet .....	333
13.3.5 Skog.....	333
13.3.6 Skip, borefartøy, boligrigger, fiskefartøy og taubåter .....	334
13.3.7 Buskap og varelager i jordbruk og skogbruk.....	334
13.3.8 Driftsløsøre .....	334
13.3.9 Varelager og kundefordringer .....	335
13.3.10 Pantobligasjoner, gjeldsbrev og muntlige fordringer .....	335
13.4 Børsnoterte verdipapirer .....	335
13.4.1 Kjøperkurs ved årsskiftet.....	335
13.4.2 Aksjer og grunnfondsbevis .....	336
13.4.3 Tegningsrettigheter, konvertible obligasjoner og warrants .....	336
13.5 Ikke-børsnoterte aksjer .....	336
13.5.1 Ligningsverdi selskapets eiendeler .....	336
13.5.2 Tidsforskyving.....	338
13.5.3 Forskriftsbestemmelser om ikke-børsnoterte aksjer .....	339
13.5.4 Aksjer i andre selskaper – samtidig verdsettelse.....	340
13.5.5 Fordeling etter pålydende .....	340
13.5.6 Klage .....	341
13.5.7 Utlandske selskaper.....	341
13.6 Betingede rettigheter og forpliktelser .....	341
13.7 Uoppfylte, gjensidig bebyrdende kontrakter.....	342
13.8 Begrensede rettigheter – bruksrettigheter til fast eiendom .....	342
13.9 Periodiske ytelser .....	344
13.9.1 Pensjonsunntagelsen .....	344
13.9.2 Livrenter .....	345
13.9.3 Livsforsikring/kapitalforsikring .....	345
13.9.4 Terminbetaling av kjøpesum .....	346
13.9.5 Forfalte periodiske ytelser .....	346
13.10 Lønn, renter og utbytte .....	346
13.11 Skatteforpliktelser og skatteposisjoner .....	347
13.12 Immaterielle verdier .....	348
13.12.1 Paradoksal unntagelse i moderne IKT-verden .....	348
13.12.2 Gi opp eller indirekte verdsettelse .....	349

13.13	Inntekts- eller bruksnyter.....	350
13.14	NOU 2003: 9: 70 % verdsettelsesrabatt .....	351
13.15	NOU 2014: 13 – videreføring av formuesskatten .....	351
 Kapittel 14		
	<b>Skattefrie institusjoner .....</b>	353
14.1	Tradisjonell fritagelse i norsk skatterett .....	353
14.1.1	Personlige standsprivilegier .....	353
14.1.2	Fysiske personers allmennyttige virksomhet .....	353
14.1.3	Juridiske personers allmennyttige virksomhet .....	353
14.1.4	Private institusjoner .....	354
14.1.5	Aksjeinntekter – Skattereformen 2004–2006 og fritaksmetoden .....	354
14.2	Vernebestemmelsen i § 2-32 .....	356
14.2.1	Hovedregelen i sktl § 2-32.....	356
14.2.2	Ikke samstemte fritagelsesregler .....	356
14.2.3	Ikke streng fortolkning .....	356
14.2.4	Alle juridiske personer med selvstendig skatteplikt .....	357
14.2.5	Ikke utdelingsforbud .....	358
14.2.6	Deltagerlignede selskaper .....	359
14.2.7	Utenlandske institusjoner .....	360
14.3	Ikke erverv til formål .....	361
14.3.1	Omfattende rettspraksis.....	361
14.3.2	Uavklart formålsbegrep .....	361
14.3.3	Vedtekter vs faktisk virksomhet .....	361
14.3.4	Tjenlig middel til erverv .....	362
14.3.5	Ervervsbegrepet og overskudd .....	362
14.3.6	Andres erverv .....	363
14.3.7	Samtlige aktiviteter og datterselskaper – hovedformålet .....	366
14.3.8	Forretningsmessige/kommersielle vs ervervsmessige aktiviteter .....	367
14.3.9	Omfang og profesjonalitet – konkurransevridning .....	368
14.3.10	Ikke krav til «godt» formål .....	368
14.3.11	Ikke krav til symmetri .....	369
14.3.12	Helhetsvurdering .....	369
14.4	Begrenset skatteplikt .....	370
14.4.1	Skattefrihetens grense .....	370
14.4.2	Økonomisk virksomhet .....	370
14.4.3	Bortsettelse av økonomisk virksomhet .....	377
14.4.4	Tilfeldighetsunntagelsen .....	377
14.4.5	Kr 70 000- og 140 000-grenene .....	378
14.4.6	Utleie av fast eiendom .....	380
14.4.7	Salg av driftsmidler .....	381
14.4.8	Inntektsfastsettelse og fordeling av utgifter .....	382
14.5	Formuesligning .....	385
14.6	Undervisningsinstitusjoner .....	386

**Kapittel 15**

<b>Arbeidsgiveravgift, utgiftsgodtgjørelser og naturalytelser</b> .....	388
15.1 Geografisk differensiert arbeidsgiveravgift.....	388
15.1.1 Gjeninnført fra 2007 – tilpasning av statsstøtteregler til EØS-avtalen.....	388
15.1.2 Differensierte satser – der arbeidsgiver driver virksomhet .....	389
15.1.3 Utenfor EØS-avtalen: Visse primærnæringer .....	392
15.1.4 Særlig konkurranserettet næring – ingen differensiering ut over fribeløp .....	392
15.1.5 Fribeløpsordningen – bagatellmessig støtte .....	393
15.2 Arbeidsgiveravgift som lønnsbeskatning .....	393
15.3 Ekstra arbeidsgiveravgift 1993–2005 .....	394
15.3.1 Inntil 26,6 % .....	394
15.3.2 «Samme arbeidsgiver» – egen konsern- og gruppedefinisjon..	394
15.4 Skatterettens lønnstagerbegrep .....	395
15.4.1 Avgrensning mot virksomhet/næringsdrivende.....	395
15.4.2 Uavklart skille .....	396
15.4.3 Regning og risiko .....	397
15.4.4 Mindre sentrale momenter.....	399
15.4.5 Avgrensning frilanser .....	400
15.4.6 Kokebok – Bindende forhåndsuttalelser .....	401
15.5 Presiseringer av det skattemessige lønnstagerbegrepet.....	404
15.5.1 Avklare tvilstilfeller.....	404
15.5.2 Styrehonorar mv .....	404
15.5.3 Royalty – artister .....	405
15.5.4 Avisartikler .....	406
15.5.5 Forfattere .....	406
15.5.6 Idrettsutøvere .....	406
15.5.7 Karensgodtgjørelse og erstatninger i arbeidsforhold.....	407
15.6 Ektefelle og familiemedlemmer .....	408
15.7 Oppgjør, minstegrenser og registrering.....	409
15.7.1 Arbeidsgiver- og arbeidstagerregisteret.....	409
15.7.2 Seks terminer.....	409
15.7.3 Minstegrense kr 100 .....	410
15.7.4 Kr 60 000-grense for årsoppgave .....	410
15.7.5 Terminvis fastsettelse ved skattekontoret .....	410
15.7.6 Tilleggsavgift.....	411
15.7.7 A-opplysningsloven – lov om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m m .....	411
15.8 Summarisk fellesoppgjør.....	412
15.8.1 Potensielt drastisk, men bare forskriftsbasert .....	412
15.8.2 Vilkår .....	412
15.8.3 Rt 2001 s 1661 <i>Vest-Agder fylkeskommune</i> .....	413
15.9 Praktisk tilpasning – utbetalings-AS .....	415
15.10 Unntagelser og særlige frigrenser .....	416
15.10.1 Justering etter virkeligheten .....	416
15.10.2 Privat barnepass .....	417
15.10.3 Private arbeidsoppdrag i hjemmet .....	418
15.10.4 Arbeid for veldig eller allmennnyttig institusjon.....	419

15.11	Arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget – pensjoner .....	421
15.12	Utgiftsgodtgjørelse .....	421
15.12.1	Ikke privatutgifter eller overskudd .....	421
15.12.2	Trek i bruttolønn vs skattepliktig avregning .....	422
15.12.3	Legitimasjonskrav .....	423
15.12.4	Småutgifter .....	423
15.12.5	Reiseutgifter .....	423
15.12.6	Bilgodtgjørelse .....	424
15.12.7	Parkeringsbøter .....	425
15.12.8	Leie av lokaler i arbeidstagers bolig .....	425
15.13	Naturalytelser .....	427
15.13.1	Skattefrie naturalytelser .....	427
15.13.2	Datautstyr – «hjemme-PC» .....	427
15.13.3	Arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon – mobiltelefon og bredbånd – EK-skatten .....	429
15.13.4	Arbeidstøy: uniform og klesutgifter .....	431
15.13.5	Reise hjem–arbeidssted – «drosjeregelen» .....	432
15.13.6	Kredittkort – betalingskort .....	432
15.14	Opplæring og videreutdannelse .....	432
15.14.1	Liberalisering av praksis .....	432
15.14.2	Intern vs ekstern utdannelse .....	433
15.14.3	20-månedersgrense for ekstern utdannelse .....	434
15.14.4	Ett års ansettelse hos samme arbeidsgiver .....	435
15.14.5	Ingen beløpsgrense unntatt ved opphør av arbeidsforhold .....	436
15.14.6	Relevanskavret – fritidskurs .....	437
15.14.7	Familiebedrifter .....	437
15.14.8	Frikjøp av plikttid .....	438
15.15	Behandlingsutgifter .....	440
15.16	Husstell og barnepass .....	440
15.16.1	Utgangspunktet: Skatteplikt .....	440
15.16.2	Barnehage for ansatte .....	441
15.17	Personalrabatter .....	442
15.18	Rimelig lån .....	443
15.19	Fri avis .....	445
15.20	Kontingenter .....	445
15.21	Velferdstiltak .....	448
15.21.1	Generell ordning .....	448
15.21.2	Bedriftshytte .....	449
15.21.3	Fiske- og jaktrettigheter mv. ....	450
15.21.4	Trim, helgestudio og treningssentre .....	450
15.21.5	Teaterbilletter mv. ....	451
15.21.6	Tilstelninger, helgeopphold .....	452
15.21.7	Kurs .....	454
15.21.8	Bedriftskantine mv .....	454
15.22	Belønninger og gaver .....	456
15.23	Skattepliktige, men trekkfrie naturalytelser .....	458
15.23.1	Utvidelse av trekkplikten .....	458
15.23.2	Verdsettelse av skatte- og trekkpliktige naturalytelser .....	458

---

<b>Del III Selskaps- og foretaksbeskatning .....</b>	<b>461</b>
<b>Kapittel 16</b>	
<b>Selskapsbeskatning – innledning .....</b>	<b>463</b>
16.1 Selskaps- vs personbeskatning – i et dualt skattesystem.....	463
16.2 27 % skattesats innenfor selskapssektoren – ekstra skatt ved utdeling.....	464
16.3 Fordelingsvirkninger og diskriminéringsproblem i EØS .....	465
16.4 Skjermingsmetoden.....	465
16.5 Kjedebeskattning og fritaksmetode .....	467
16.6 Seks variabler/teknikker .....	467
16.7 Norge før Skattereformen 1992 – kombinert system .....	468
16.8 Utbyttebeskatning hos selskap og aksjonær .....	470
16.9 Hvilke foretak selskapslignes? .....	470
16.9.1 AS/ASA.....	470
16.9.2 Sparebanker og finansieringsforetak .....	471
16.9.3 Samvirkeforetak .....	471
16.9.4 Sktl § 2-2 første ledd bokstav e: Interkommunale selskaper med begrenset ansvar, utenlandske aksjeselskaper mv .....	472
16.9.5 Interkommunale selskaper med ubegrenset ansvar .....	473
16.9.6 Statsforetak .....	473
16.9.7 Innretninger: Boer, foreninger og stiftelser .....	473
16.10 Deltagerlignede foretak.....	474
16.10.1 Spissfindig terminologi: Deltagerligning og deltagermodellen .....	474
16.10.2 Uttrykkelig oppregning .....	474
16.10.3 DA – delt, men ubegrenset ansvar .....	475
16.10.4 Kommandittselskap .....	476
16.10.5 Indre selskap .....	476
16.10.6 Partrederi .....	476
16.10.7 Konkret klassifisering av andre rettsfellesskap .....	476
16.11 Opphør av skatteplikt .....	477
<b>Kapittel 17</b>	
<b>Aksjeutbytte .....</b>	<b>478</b>
17.1 Utbyttebegrepet .....	478
17.1.1 Skattereformen 2004–2006 – samme utbyttebegrep .....	478
17.1.2 Skatterettslige vs selskapsrettslige utbyttebegreper .....	480
17.1.3 Aksjerettlig krav til klar særfordel vs skattemessig hovedsakelighetskriterium.....	481
17.1.4 Gevinstbeskatning ved likvidasjon .....	482
17.2 Skattepliktig utbytte – skattelovens fordelsbegrep .....	483
17.3 Bare til aksjonær .....	484
17.4 Ulovlige overføringer .....	485
17.4.1 Skatteplikt .....	485
17.4.2 Tilbakebetaling kan hindre beskatning .....	485
17.5 Indirekte overføringer .....	487
17.6 Objektiv verdivurdering .....	488
17.6.1 Takst .....	488
17.6.2 Rabatter og takseringsregler .....	490

17.7	Verdsettelse over omsetningsverdien .....	490
17.7.1	Særlig kostbare bolig- og fritidseiendommer .....	490
17.7.2	Uttaks- og utbyttebeskatning .....	491
17.7.3	Rentesatsen .....	491
17.7.4	Selskapsfremmed disposisjon .....	492
17.7.5	Armlengdeprinsippet .....	494
17.7.6	Opprinnelig kostpris, ikke markedsverdi .....	494
17.7.7	Landsted i utlandet eiet av norsk AS .....	496
17.8	Kravet til overføring – fondsaksjer, aksjesplitt og utbytteaksjer .....	496
17.9	Lån vs utbytte .....	498
17.9.1	Lån – tilbakebetalingsplikt .....	498
17.9.2	Overtredelse av aksjelovens begrensninger .....	499
17.9.3	Behov for skriftlig låneavtale .....	499
17.9.4	Nedbetalingsevne og reelle avdrag .....	500
17.9.5	Forbruk eller investeringer – ikke avgjørende .....	501
17.10	Rentefritt eller rimelig lån .....	501
17.11	Lån fra aksjonær til selskapet: Grensen mellom egenkapital og fremmedkapital .....	502
17.12	Egenkapital vs fremmedkapital – <i>Lefdal-</i> vs <i>Fylling</i> -dommen .....	502
17.13	I egenskap av aksjonær .....	504
17.14	Verdipapirlån – utbyttekompensasjon .....	506
17.15	Identifikasjon .....	506
17.15.1	Objektiv identifikasjon .....	506
17.15.2	Subjektiv identifikasjon/gjennomskjæring .....	507
17.16	Uttaksbeskatning av selskapet .....	507
17.17	Tidfesting .....	508
17.17.1	Generalforsamlingens vedtak .....	508
17.17.2	Vanligvis ikke omgjøringsadgang .....	509
17.18	Overdragelse av aksjer .....	509
17.19	Kjøpsutbytte i samvirkelag .....	510
17.20	Verdipapirlån .....	510
17.21	Innbetalt aksjekapital og overkurs .....	511
17.21.1	Ikke utbytte .....	511
17.21.2	Skatteposisjoner .....	511
17.21.3	Individuell skatteposisjon .....	513
17.21.4	Forholdet til fritaksmetoden .....	515
17.21.5	Verdsettelse av innskudd .....	516
17.21.6	Eierskifte .....	516
17.21.7	Nedskrivning av egne aksjer .....	517
17.21.8	Nedskrivning for tap .....	517
17.21.9	Vedtatt nedskrivning – ikke lenger nødvendig .....	518
17.21.10	Tilbakebetaling av andre egenkapitalinnskudd .....	518
17.21.11	Aksjeeiertilskudd til utenlandske datterselskaper – «formell eierkapital» .....	519
17.21.12	Avgrensning mot fondsemittert aksjekapital .....	520
17.21.13	Rekkefølgen .....	522
17.21.14	Fondsemisjon finansiert ved innbetalt overkurs .....	523
17.22	Selskapsrettslig vs skatterettslig klassifisering av utbetaling .....	524
17.23	Tilbakebetaling av lån/fremmedkapital .....	525

---

17.24	Lovlig utbytte . . . . .	525
17.24.1	Særnorsk(?) og «mystisk» lovlighetskrav . . . . .	525
17.24.2	Lovlighetskravet etter opphevelsen av sktl § 11-1 annet ledd . . . . .	527
17.24.3	Skatteretten «overtar» regnskaps- og aksjelovgivningen . . . . .	528
17.24.4	Vesentlighetskrav . . . . .	529
17.25	Materielle grenser – beløpsgrenser . . . . .	531
17.25.1	Asl/asal § 8-1 første ledd – fradrag i annen EK . . . . .	531
17.25.2	Aksjonærån . . . . .	531
17.26	Krav om forsvarlig egenkapital og likviditet . . . . .	531
17.26.1	Aktksamhetskrav . . . . .	531
17.26.2	Utbyttefordring . . . . .	531
17.26.3	Vedtektsfestede begrensninger . . . . .	532
17.27	Lovlig utbytte – formelle krav . . . . .	532
17.27.1	Vedtak generalforsamling . . . . .	532
17.27.2	Seksmånedersfristen . . . . .	533
17.27.3	Grunnlaget for utbytteutdeling er årsregnskap eller mellombalanse . . . . .	534
17.27.4	Løpende yteler . . . . .	534
17.27.5	Nedsettelse av aksjekapital . . . . .	534
17.27.6	Gaver . . . . .	535

## Kapittel 18

<b>Aksjonærmodellen</b> . . . . .	536	
18.1	Utbetteskatt med skjerming . . . . .	536
18.1.1	Utbytte- og gevinstbeskatning med skjerming . . . . .	536
18.1.2	Ekstrabeskattning av aksjeinntekter . . . . .	536
18.2	Skjermingsgrunnlaget . . . . .	537
18.2.1	Isolert behandling av hver aksje . . . . .	537
18.2.2	Utgangspunktet: Inngangsverdi . . . . .	538
18.2.3	Overgangsregler: RISK-verdier . . . . .	539
18.3	Skjermingsrente . . . . .	539
18.3.1	Tre måneders statskasseveksler . . . . .	539
18.3.2	Tilordning av skjermingsfradrag pr 31 desember . . . . .	540
18.4	Fremføring og indirekte renteberegning ubenyttet skjermingsfradrag . . . . .	541
18.4.1	Tidsubgrenset fremføringsrett . . . . .	541
18.4.2	Reversering av oppjustert skjermingsgrunnlag . . . . .	542
18.4.3	Ubenyttet skjermingsgrunnlag og aksjegevinst . . . . .	542
18.4.4	Tap . . . . .	543
18.5	Aksjer i utenlandske selskaper . . . . .	544
18.5.1	Aksjonären må selv beregne og kreve kreditfradrag . . . . .	544
18.5.2	Forholdet til kreditfradraget . . . . .	544
18.5.3	NOKUS-selskaper . . . . .	544
18.6	Utenlandske aksjonærer . . . . .	545
18.7	Ekstraskatt på renter på lån til selskaper . . . . .	546
18.7.1	Finansieringsnøytralitet . . . . .	546
18.7.2	Generell regel – alle lån – ingen minimumstekller . . . . .	547
18.7.3	Skjermingsrente og beregning av inntektstillegget . . . . .	548
18.7.4	Praktiske tilpasninger . . . . .	550

## Kapittel 19

<b>Konsernbidrag</b> .....	552
19.1   Oversikt .....	552
19.1.1   Selskapet, ikke konsernet, som skattesubjekt .....	552
19.1.2   Alternativ til utbytte .....	553
19.1.3   Historikk .....	553
19.1.4   Konsernbidrag, ikke konsernligning eller konsernresultatligning .....	553
19.2   Aksjeutbytte vs konsernbidrag .....	555
19.2.1   Konsernbidrag regulert i skatteloven .....	555
19.2.2   Regnskapsmessig rapportering – forholdet til utbytte .....	555
19.2.3   Eierskap og retning .....	556
19.2.4   Maksimalt konsernbidrag .....	556
19.2.5   Lovlig konsernbidrag .....	556
19.3   Eierkravet .....	558
19.3.1   Skattekonsern – bare selskapslignede selskaper .....	558
19.3.2   Mer enn 90 % .....	560
19.3.3   Direkte eie – flere ledd .....	562
19.3.4   Indirekte eie .....	562
19.3.5   Tenkte utlösninger og fusjoner .....	563
19.3.6   Krysseie .....	564
19.4   Fradragsrett for konsernbidrag .....	565
19.4.1   Alminnelig inntekt .....	565
19.4.2   Bare fradrag i overskudd – ingen fremføringsrett .....	566
19.4.3   Fremførbart underskudd hos mottager – ingen karenstid .....	566
19.4.4   Passive selskaper – holdingselskaper .....	568
19.4.5   Petroleumsmrådet .....	568
19.5   Inntektsbeskatning av konsernbidrag .....	568
19.6   Endring av konsernbidrag .....	568
19.6.1   Reduksjon av konsernbidrag .....	568
19.6.2   Økning av konsernbidrag – nytt konsernbidrag .....	569
19.6.3   Annen lojalitetsstandard .....	569
19.6.4   Frister for endring .....	571
19.6.5   Endring i inntektsfradrag <i>innenfor</i> avgitt konsernbidrag .....	571
19.6.6   Endring i regnskap – primære endringer .....	572
19.6.7   Regnskapsmessig endringsadgang – sekundære endringer .....	572
19.6.8   Sekundære endringer – oppjustering av regnskapsmessig overskudd .....	573
19.7   Formuesbeskatning .....	574
19.8   Utenlandske selskaper og filialer .....	574
19.8.1   Forutsetning om symmetri .....	574
19.8.2   Norsk selskap med virksomhet i utlandet .....	574
19.8.3   Utenlandsk konsernspiss og norske søsterselskaper .....	575
19.8.4   EØS-/EU-retten: Ikke brudd på etableringsfriheten .....	575
19.8.5   Norske filialer til selskaper hjemmehørende i EØS .....	576
19.8.6   Konsernbidrag <i>fra</i> utenlandskeiet norsk <i>filial</i> .....	577
19.8.7   Konsernbidrag <i>til</i> utenlandskeiet filial .....	577
19.8.8   Konsernbidrag mellom filialer av utenlandske selskap .....	578

---

19.9	Selskapsrett: Minoritetsaksjonærer . . . . .	578
19.9.1	Minoritetsaksjonærer i giverselskapet . . . . .	578
19.9.2	Minoritetsaksjonærer i mottagerselskapet . . . . .	579
19.10	Oppgjør av konsernbidrag . . . . .	580
 Kapittel 20		
	<b>Konserninterne overføringer . . . . .</b>	581
20.1	Fritak for uttaks-, gevinst- og utbyttebeskatning . . . . .	581
20.1.1	Skatlefri flytting av eiendeler . . . . .	581
20.1.2	Alternativ til vertikale fisjoner . . . . .	582
20.2	Overføring av eiendeler . . . . .	583
20.2.1	Virksomhet og virksomhetstilknytning . . . . .	583
20.2.2	Skatteposisjoner . . . . .	584
20.3	Ingen karenstid, men uendelig bindingstid . . . . .	585
20.4	Kontinuitetskravet . . . . .	586
20.4.1	Hovedregel: Skattemessig kontinuitet . . . . .	586
20.4.2	Krav om lovlig vederlag – selskaps- og regnskapsrettslig . . . . .	587
20.4.3	Forskjell på fordringens regnskapsmessige og skattemessige verdi? . . . . .	589
20.5	Valgfritt – tapsfradrag . . . . .	589
20.6	Kombinasjon med konsernbidrag . . . . .	590
20.7	Ingen registreringskrav. Sikkerhetsstillelse . . . . .	590
20.8	Utenfor konserninterne overføringer: Fornyelse av kontrakter/konsesjoner og tapsfradrag . . . . .	591
20.9	Deltagerlignede selskaper . . . . .	592
20.10	Særskattepliktige selskaper . . . . .	592
20.11	Overføring til og fra faste driftssteder . . . . .	592
20.12	Forfall av betinget skattefrihet . . . . .	593
20.12.1	Opphør av konserntilknytning . . . . .	593
20.12.2	Overdratt eiendel i behold . . . . .	594
20.12.3	Direkte inntektsføring eller gevinst- og tapskonto? . . . . .	594
20.12.4	Dispensasjon fra skatteplikt . . . . .	595
 Kapittel 21		
	<b>Avskåret rentefradrag . . . . .</b>	597
21.1	Avskåret rentefradrag: Oversikt . . . . .	597
21.2	Hvem gjelder reglene om avskåret rentefradrag for? . . . . .	599
21.2.1	Hvilke låntakere omfattes? . . . . .	599
21.2.2	Hvilke långivere omfattes? . . . . .	601
21.2.3	Nærstående . . . . .	602
21.2.4	Lån fra eksterne långivere . . . . .	606
21.3	Beregning av rentefradrag . . . . .	609
21.3.1	Oversikt . . . . .	609
21.3.2	Nærmere om modellen . . . . .	610
21.3.3	Nærmere om beregningsgrunnlaget/gjeldsbetjeningssevne . . . . .	612
21.3.4	Terskelbeløpet: Bare avskåret rentefradrag på renter over 5 millioner . . . . .	614

21.3.5	Avskåret rentefradrag kan ikke avregnes mot konsernbidrag eller fremførbart underskudd .....	615
21.3.6	Avskåret rentefradrag kan fremføres .....	616
21.4	Hva avskjærer? .....	617
21.4.1	Renter .....	617
21.4.2	Over- eller underkurs på fordringer .....	618
21.4.3	Avkastning på hybridkapital .....	620
21.4.4	Obligasjonslån .....	620
21.4.5	Sammensatte obligasjoner .....	620
21.4.6	Byggelånsrenter .....	621
21.4.7	Valuta og valutaderivater .....	622
21.4.8	Rentederivater .....	622
21.5	Tilpasninger .....	623
21.5.1	Generelt om tilpasninger og avskåret rentefradrag .....	623
21.5.2	Øke egenkapital .....	624
21.5.3	Øke terskelbeløp: Fisjon .....	624
21.5.4	Øke fradragssramme/inntekt: Konsernbidrag .....	625
21.5.5	Fusjon .....	625
21.5.6	Operasjonell leasing .....	626
21.5.7	Valutaderivat mv .....	627
21.5.8	Finansiering via tredjemann .....	628
21.5.9	Splitte sammensatte obligasjoner .....	629
21.5.10	Over- eller underkurs i annenhåndsmarked .....	629
21.5.11	Endre eierstruktur .....	630
21.4	Revideringsbehov – allerede? .....	630

## Kapittel 22

	<b>Aksjegevinstbeskatning – generelt .....</b>	631
22.1	Utgangspunktet: Skatteplikt .....	631
22.2	Kravet til realisasjon .....	631
22.2.1	Sktl § 9-2 .....	631
22.2.2	Skattesalg vs å skille seg med eierinteresser .....	632
22.2.3	Nedskrivning av aksjekapital .....	632
22.2.4	Innløsning enkeltaksjer i samme forhold – erverv av egne aksjer .....	635
22.2.5	Verdiløst selskap .....	637
22.2.6	Realisasjon til bokført verdi – prisklausuler .....	637
22.2.7	Gavesalg .....	638

## Kapittel 23

	<b>Gevinstberegning – inngangsverdi og utgangsverdi .....</b>	639
23.1	Utgangsverdi fratrukket inngangsverdi .....	639
23.2	FIFU-prinsippet .....	639
23.3	Tilbakebetaling av aksjekapital .....	641
23.4	Overgangsregler .....	641
23.4.1	Overgangsregler til skattereformen 2004–2006 .....	641
23.4.2	Negative inngangsverdier .....	642
23.4.3	Tapsbegrensningsregelen i sktl § 19-2 – oppregulert verdi pr 1 januar 1992 .....	642

---

23.5	Skattefrihet for fordringer utenfor næring . . . . .	643
23.6	Ervervs- og avhendelsesutgifter . . . . .	646
23.7	Egne aksjer . . . . .	646
23.8	Tegningsrettigheter og tildelingsbevis . . . . .	647
23.9	Aksjer i utenlandske selskaper . . . . .	647
23.10	Omfordeling av inngangsverdi og skatteposisjoner – justeringsfaktor . . . . .	648
23.10.1	Aksjeinteresse vs eierinteresse . . . . .	648
23.10.2	Først justeringsfaktor – så omfordeling . . . . .	648
23.10.3	Fondsemisjon . . . . .	649
23.10.4	Aksjesplitt . . . . .	651
23.10.5	Aksjespleis . . . . .	651
23.10.6	Fusjon . . . . .	652
23.10.7	Horisontal fusjon . . . . .	653
23.10.8	Tilpasninger – fusjoner . . . . .	654

## Kapittel 24

<b>Fritaksmetoden</b> . . . . .	656	
24.1	Ny nullsatssone . . . . .	656
24.2	Kvalifiserende subjekter . . . . .	657
24.2.1	Selskapseiere mv . . . . .	657
24.2.2	Norskregistererte aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper . . . . .	658
24.2.3	Sparebank, finansieringsforetak, samvirkeforetak . . . . .	658
24.2.4	Foreninger og stiftelser . . . . .	658
24.2.5	Boer . . . . .	659
24.2.6	Stat og kommune . . . . .	659
24.2.7	Tilsvarende utenlandske selskaper . . . . .	659
24.3	Kvalifiserende objekt . . . . .	661
24.3.1	Andeler i kvalifiserende subjekter . . . . .	661
24.3.2	Andeler i deltagerlignede selskaper . . . . .	661
24.3.3	Finansielle instrumenter, konvertible obligasjoner mv . . . . .	661
24.3.4	Lovlighetskrav – ikke for utdelinger fra DLS . . . . .	663
24.3.5	Ingen generell porteføljebegrensning eller krav til eiertid . . . . .	664
24.4	Fradragsrett for utgifter og tre prosent-regelen (0,81 % skatt) . . . . .	665
24.4.1	Fradragsretten etter sktl § 6-24 . . . . .	665
24.4.2	Tre prosent-regelen (0,81 % skatt) . . . . .	666
24.5	Avgrensning mot selskapsinntekter fra utlandet – det geografiske «fritaksområdet» . . . . .	668
24.5.1	Hvor målselskapet er hjemmehørende . . . . .	668
24.5.2	Lavskatteland . . . . .	669
24.5.3	Ikke reelt etablert innenfor EØS . . . . .	670
24.5.4	Land utenfor EØS – 10 %-kravet ved gevinst . . . . .	670
24.5.5	10 %-kravet for tap . . . . .	671
24.5.6	Aksjeutbytte fra selskaper i land utenfor EØS . . . . .	671
24.5.7	Gevinst og tap på eierandel i DLS . . . . .	671
24.6	Fritak for kildeskatt på utbytte . . . . .	671
24.7	Tilpasninger . . . . .	672
24.7.1	Drop-down – fusjon og trekantfusjon . . . . .	672
24.7.2	Fusjon og aksjesalg fremfor innmatsalg . . . . .	672
24.7.3	Overgangsregel E . . . . .	672

---

## Kapittel 25

<b>Samvirkeforetaksbeskatning</b>	673
25.1 Skatteregler basert på organisasjonsform	673
25.1.1 Samvirkeloven 29 juni 2007 nr 81	673
25.1.2 Europeiske samvirkeforetak	674
25.1.3 Samvirkeprinsippene/-verdiene	675
25.1.4 DA eller SA	675
25.2 Fra prosentligning til fradrags- og avsetningsordninger	675
25.2.1 Fra prosentligning til fondsavsetning	675
25.2.2 Selskapsligning eller deltagerligning?	676
25.3 Innskudd og medlemskontingent	676
25.4 Kontingent	677
25.5 Etterbetaling mv	678
25.5.1 Fradragsrett for samvirkeforetaket – forhåndsgaranterte rabatter	678
25.5.2 Fradragsrett – etterbetalinger, etterbetalingsfond og medlemskapitalkonti	679
25.5.3 Skattlegging hos mottager	682
25.6 Særlig om skattefradrag for avsetning til felleseid andelskapital	682
25.7 Formuesbeskatning	683
25.8 Fusjon og fusjon	683
25.8.1 Fusjon og fusjon av samvirkeforetak	683
25.8.2 Fusjon mellom samvirkeforetak og andre sammenslutningsformer	684
25.9 Omdannelse	685
25.10 Andre skatteregler	686
25.10.1 Oversikt	686
25.10.2 Uttaksbeskatning	686
25.10.3 Skattefrihet som ikke-ervervsmessig institusjon – skattefri institusjon	686
25.10.4 Konsernbidrag	688
25.10.5 Konserninterne overføringer	690
25.10.6 Tapsavsetninger for samvirkeforetakets medkontrahent/deltager	691

## Kapittel 26

<b>Deltagerligning og deltagermodell</b>	692
26.1 Kildebeskatning og utdelingsbeskatning – to modeller	692
26.1.1 Deltagerlignede selskap	692
26.1.2 Deltagerligning og deltagermodell	693
26.1.2 Deltagerligning: Nettoligning og delvis transparens	694
26.2 Deltagerligning	695
26.2.1 Solidarisk eller delt ansvar	695
26.2.2 Ansvarlige selskaper – selskaper med delt ansvar	696
26.2.3 Kommandittselskaper	697
26.2.4 Indre selskap	698
26.2.5 Partrederier	699
26.2.6 Andre rettsfellesskap etter selskapsloven	699
26.2.7 Sameier	700

---

26.3	Nettoligning . . . . .	701
26.3.1	Grader av deltagerligning . . . . .	701
26.3.2	Unntagelser – bruttoligning . . . . .	703
26.3.3	Nærmere om anvendelsesområdet for nettoligning . . . . .	704
26.3.4	Ektefeller – deltagerligning . . . . .	705
26.4	Nettoformue . . . . .	707
26.4.1	Ikke selskapsandelen, men andelen av selskapsformuen . . . . .	707
26.4.2	Eierandel per 1 januar i ligningsåret . . . . .	707
26.4.3	Regulering for skjeve kapitalkonti . . . . .	708
26.4.4	Formuesligningen for kommandittister og stille deltagere . . . . .	709
26.4.4	Fordeling av formue mellom ektefeller . . . . .	710
26.5	Alminnelig inntekt . . . . .	710
26.5.1	Eget inntektsoppgjør i selskapet . . . . .	710
26.5.2	Transaksjoner mellom selskap og deltager . . . . .	711
26.5.3	Konserninterne overføringer og omdannelser . . . . .	714
26.5.4	Bolig, fritidseiendom og gårdsbruk . . . . .	715
26.5.5	Arbeidsgodtgjørelse til deltager . . . . .	716
26.5.6	Rentegodtgjørelse til deltagerne . . . . .	717
26.5.7	Fritaksmetoden . . . . .	717
26.5.8	Andre skattefrie inntekter . . . . .	719
26.5.9	Utenlandsk inntekt med rett til skattekredit . . . . .	719
26.5.10	Skattefradrag for FoU-kostnader . . . . .	720
26.5.11	Fordeling etter selskapsavtalen . . . . .	720
26.5.12	Underskudd . . . . .	721
26.5.13	Skattested og gjeldsrentefordeling . . . . .	724
26.5.14	Eierskifte i inntektsåret . . . . .	725
26.6	Garanti for gjeld . . . . .	727
26.7	Deltagelse i utenlandske selskaper – dokumentasjonsplikt . . . . .	727

## Kapittel 27

<b>27.1</b>	<b>Deltagermodellen . . . . .</b>	<b>728</b>
27.1	Utdelingsbeskatning: Sammenheng mellom utdelings- og realisasjonsbeskatning . . . . .	728
27.2	Personlige deltagere vs selskapsdeltagere – forholdet til fritaksmetoden . . . . .	728
27.2.1	Personlige deltagere . . . . .	728
27.2.2	Selskapsdeltagere – tre prosent-regelen . . . . .	729
27.3	«[E]nhver vederlagsfri overføring» . . . . .	730
27.4	Tillegg i alminnelig inntekt . . . . .	730
27.5	Fradrag for skatt . . . . .	731
27.5.1	Fradragspost i utdeling . . . . .	731
27.5.2	Overskytende beregnet skatt: Økning skjermingsgrunnlag . . . . .	731
27.5.3	Økning innbetalt kapital . . . . .	732
27.5.4	Tillegg for skattemerkedel ved underskudd . . . . .	732
27.6	Avgrensning mot tilbakebetaling av innbetalt kapital . . . . .	733
27.6.1	Individuell skatteposisjon tilknyttet andelen . . . . .	733
27.6.2	Opp- og nedregulering med korreksjonsposter etter sktl § 10-42 syvende ledd . . . . .	733
27.6.3	Oppregulering med ikke-utbetalt arbeidsgodtgjørelse . . . . .	733
27.6.4	Uegentlige innskudd: Ikke krav til uttrykkelig vedtak . . . . .	734

---

27.7	Tidfesting .....	735
27.8	Skjermingsfradrag .....	735
27.8.1	Skjermingsrente .....	735
27.8.2	Skjermingsgrunnlag .....	736
27.8.3	Skjermingsfradrag – rekkefølge .....	738
27.8.4	Samordning av skjermingsfradrag .....	738
27.8.5	Fremføring av skjermingsfradrag .....	739
27.9	Realisasjon av andel .....	739
27.9.1	Eget skatteobjekt .....	739
27.9.2	Oppnak av nye deltagere – som rettet emisjon i aksjeselskap .....	739
27.9.3	Innløsning av enkeltandel .....	740
27.9.4	Likvidasjon .....	740
27.9.5	Tvangsutløsning av deltager .....	744
27.9.6	Gevinstberegning – netto vederlag .....	745
27.9.7	Overgangsregler per 1 januar 2006 .....	746
27.9.8	Fradrag for skjerming og uegentlige innskudd .....	746
27.9.9	Fremført underskudd – korreksjonspost ved realisasjon .....	748
27.9.10	Tidfesting: Realisasjonsprinsippet .....	748

## Kapittel 28

	<b>Indre selskaper og stille deltagere .....</b>	749
28.1	Fremtrer – nesten – ikke utad .....	749
28.1.1	Paradoksale regler .....	749
28.1.2	Ikke registreringsplikt eller -rett .....	750
28.2	Indre selskap .....	752
28.2.1	Ansvarsform .....	752
28.2.2	Alle rettssubjekter som deltagere .....	752
28.2.3	Ikke fremtrede utad .....	752
28.2.4	Selskapsavtale og bevisspørsmål .....	753
28.2.5	Stille selskaper – egen undergruppe? .....	755
28.3	Stille deltagere .....	756
28.3.1	Krav til deltagelse .....	756
28.3.2	Forutsetning om eiendomsrett .....	756
28.3.3	«Naken inn, naken ut» .....	758
28.3.4	Nytt selskap? .....	758
28.3.5	Unntagelser fra selskapsloven .....	759
28.3.6	Fleksibilitet sammenlignet med kommandittist .....	760
28.3.7	Stille deltagere vs aksjonær .....	760
28.3.8	Fra tvangslønn til tilordning .....	762
28.4	Registrering .....	765
28.5	Regnskapsplikt .....	766
28.6	Revisjonsplikt .....	767
28.7	Deltagerligning – alminnelig inntekt .....	768
28.8	Skatteansvar .....	768

## Kapittel 29

	<b>Foretaksmodellen .....</b>	769
29.1	Ekstrabeskattning for personlig næringsdrivende .....	769

29.1.1	Løpende skattlegging – kildeprinsipp .....	769
29.1.2	Terminologi og begreper .....	771
29.1.3	Ektefeller .....	772
29.2	Enkeltpersonforetak – virksomhetskravet .....	773
29.2.1	Skjønnsmessig helhetsvurdering – ikke forskrifter .....	773
29.2.2	Todelt skille: Virksomhet eller passiv kapitalavkastning .....	776
29.2.3	Forholdet til virksomhetskravet for omdannelse, jf sktl § 11-20 .....	777
29.2.4	Opphørt virksomhet .....	777
29.2.5	Grensen mot passiv kapitalavkastning – utleie .....	778
29.2.6	Omsetning av verdipapirer – virksomhet eller passiv kapitalforvaltning .....	783
29.3	Fastsettelse av personinntekt .....	784
29.3.1	Utgangspunkt: Årets skattepliktige virksomhetsinntekt .....	784
29.3.2	Faktiske kapitalinntekter og utgifter .....	784
29.3.3	Særlig om renteutgifter .....	788
29.4	Skjermingsgrunnlaget .....	791
29.4.1	Forskjellig fra aksjonær- og deltagermodell .....	791
29.4.2	Driftsmidler .....	791
29.4.3	Ervervede immaterielle eiendeler og aktiverte FoU-kostnader ..	792
29.4.4	Varelager .....	792
29.4.5	Finanskapital og kundefordringer .....	793
29.4.6	Fradrag for leverandørkreditt og forskuddsbetaling fra kunder ..	794
29.4.7	Fradrag for gjeld .....	794
29.4.8	Ikke negativt skjermingsfradrag – ikke inntektstillegg .....	795
29.4.9	Tilknytningskravet .....	795
29.4.10	Kravet til å ha virket i virksomheten .....	795
29.4.11	Velferdstiltak .....	796
29.4.12	Verdsettelse – middelverdiberegning .....	797
29.4.13	Verdsettelsesnorm .....	798
29.4.14	Reduksjon ved «uforholdsmessig høy verdi» .....	798
29.4.15	Reduksjonsbeløp for aksje eller andel i prosentliget boligselskap .....	799
29.4.16	Skjermingsfradrag .....	799
29.4.17	Lønnsfradrag .....	800
29.5	Negativ beregnet personinntekt .....	800
29.5.1	Begrenset samordning .....	800

## Kapittel 30

<b>Endring eierform .....</b>	801
30.1 Omorganisering: Oversikt .....	801
30.1.1 Terminologi .....	801
30.1.2 Virksomheten fortsetter .....	802
30.1.3 Asymmetriske effekter .....	803
30.1.4 Hovedprinsipp: Skattefri omorganisering «oppover» .....	804
30.1.5 Skatteplikt ved omorganisering «nedover» .....	804
30.1.6 Ekskurs: Arbeidsrettens bindinger .....	806
30.2 Omdannelse som ikke er realisasjon .....	806

30.2.1	Skifte av ansvarsform .....	806
30.2.2	ANS/DA til KS og omvendt .....	807
30.2.3	Fra sameie til ANS. ....	809
30.2.4	Fra AS til ASA og omvendt.....	809
30.2.5	Omdannelse fra samvirkeforetak til AS .....	809
30.3	Skattepliktig omdannelse til AS/ASA.....	810
30.3.1	Vekk fra foretaksmodellen – inn i fritaksmetoden .....	810
30.3.2	Fra enkeltpersonforetak eller deltagerlignet selskap til aksjeselskap/allmennaksjeselskap – tre former.....	810
30.3.3	Hovedregel: Realisasjonsbeskatning.....	811
30.3.4	Verdsettelsesnorm .....	813
30.3.5	Fordeling .....	813
30.3.6	Regnskapsmessig behandling – kontinuitetsgjennomskjæring..	814
30.3.7	Fra deltagerlignet foretak til AS/ASA.....	814
30.3.8	Omdannelse fra enkeltpersonforetak til deltagerlignet selskapet .....	814
30.3.9	Tapsfradrag .....	815
30.4	Skattefri omdannelse til AS/ASA – vilkår .....	815
30.4.1	Omdannelse etter forskriftsbestemmelsene.....	815
30.4.2	Ikke dispensasjonsbestemmelse – ikke krav til samtykke.....	816
30.4.3	Det overdratte foretak – fra ENK, ANS, DA, KS, indre selskap, statsforetak eller samvirkeforetak .....	816
30.4.4	Vilkår om virksomhetskontinuitet.....	817
30.4.5	Deltagerlignede selskaper .....	818
30.4.6	Krav til overtagende selskap .....	819
30.4.7	Virksomhet og driftsmidler skal i det vesentlige overføres....	820
30.4.8	Fri overføringsadgang: Andeler deltagerlignede selskaper og finansobjekter .....	821
30.4.9	Fast eiendom .....	822
30.4.10	Privat bruk – passiv kapitalavkastning .....	823
30.4.11	Gjeld .....	823
30.4.12	Øvrige eiendeler .....	824
30.4.13	Overføring pr 1 januar – virkningstidspunktet .....	824
30.5	Kontinuitetsprinsippet .....	825
30.5.1	Skattemessige verdier videreføres.....	825
30.5.2	Aksjenes pålydende – netto skattemessige verdier .....	826
30.5.3	Aksjenes pålydende – verdijustert egenkapital .....	827
30.5.4	Innbetalt aksjekapital og overkurs.....	828
30.5.5	Aksjonærens inngangsverdi.....	828
30.5.6	Skjermingsgrunnlag.....	829
30.5.7	Deltagerlignet selskap .....	829
30.5.8	Regnskapsmessige verdier – aksjeselskapets åpningsbalanse..	829
30.6	Eier/verdikontinuitet .....	830
30.7	Omdannelse og fisjon – fritaksmetoden .....	831
30.8	Formuesbeskatning .....	831

**Kapittel 31**

<b>Fusjon og fisjon</b> .....	832
31.1   Oversikt.....	832
31.1.1 Skatte- og aksjerettlig kontinuitet vs regnskapsmessig diskontinuitet.....	832
31.1.2 Historikk, omfang og terminologi.....	833
31.1.3 Fritaksmetoden .....	834
31.2   Valgfrihet og faktisk asymmetri .....	836
31.2.1 Valg mellom fusjon og likvidasjon .....	836
31.2.2 Er fusjon realisasjon? .....	837
31.3   Aksjeselskaper/allmennaksjeselskaper: Fusjon.....	838
31.3.1 Fusjonstyper – Fusjon mot vederlagsaksjer i overtagende selskap .....	838
31.3.2 Forskjellige aksjeklasser .....	839
31.3.3 Tilskrivning .....	839
31.3.4 Trekantfusjon – vederlagsaksjer i morselskap.....	840
31.3.5 Firkantfusjon – ikke skattefri.....	841
31.3.6 Innenlandsk aksjebytte godtas ikke.....	842
31.3.7 Fisjonsfusjon med samtidig trekantfusjon – «drop-down» .....	843
31.3.8 Opprettelse av tom holdingstruktur og trekantfusjon/-fisjon, bruk av rettede emisjoner mv .....	846
31.3.9 Forenklet fusjon – fusjoner uten vederlagsaksjer .....	846
31.3.10 Innfusjonering av deleid datterselskap .....	847
31.3.11 Omvendt fusjon med datterselskap .....	847
31.4   Que vadis – etter lovligheitskravet? .....	848
31.4.1 Usikkerhet og kritikk.....	848
31.4.2 Ugyldighetstterskel.....	849
31.4.3 Lovligheitskravet etter sktl § 2-38 annet ledd a ved fusjoner og fisjoner .....	850
31.4.4 Sktl §§ 11-7 flg – rettsfakta/vilkår eller rettsvirkning? .....	850
31.5   Selskaper hjemmehørende i Norge .....	851
31.6   Grenseoverskridende fusjoner og fisjoner etter ny sktl § 11-11 .....	852
31.6.1 Intrikat bestemmelse .....	852
31.6.2 Ikke lavskatteland .....	853
31.6.3 EØS-avtalen og fusjonsskattedirektivet.....	854
31.6.4 Kontinuitetskravet .....	854
31.6.5 Ikke svekke norsk skattekundament – tilknytning til norsk beskatningsområde .....	857
31.6.6 Skattefri omdannelse av filialer ved konserninterne overføringer .....	860
31.7   Skatteposisjoner for aksjonærer .....	860
31.8   Tilleggsvederlag inntil 20 % .....	862
31.8.1 Ikke full eierkontinuitet .....	862
31.8.2 Verdsettelsesnorm: Reelle verdier .....	863
31.8.3 Verdsettelsestidspunkt verdiforhold: Vedtak fusjonsplan og iverksettelse .....	863
31.8.4 «Tilleggs-tilleggsvederlag» .....	864
31.8.5 Skjevdeling .....	865
31.8.6 Skatteplikt for tilleggsvederlag .....	866

31.9	Kontinuitet selskap .....	867
31.9.1	Skattemessige verdier og skatteposisjoner .....	867
31.9.2	Fordringsmodellen ved trekantfusjon .....	868
31.9.3	Virksomhet .....	871
31.10	Skattefrie fisjonsformer AS/ASA .....	871
31.10.1	Må overta forpliktelser .....	871
31.10.2	Ikke krav til virksomhet .....	872
31.10.3	Overdragende selskap består .....	873
31.10.4	Overdragende selskap oppløses .....	873
31.10.5	Horisontal fusjon – nytt selskap med samme eller atskilte eierinteresser .....	874
31.10.6	Fisjonfusjon – horisontal fusjon – overføring til bestående selskap .....	875
31.10.7	Trekantfusjon .....	875
31.10.8	Firkantfusjon: Ikke skattefri .....	875
31.10.9	Fusjon uten vederlagsaksjer .....	875
31.10.10	Fusjon vs fusjon .....	876
31.11	Andre fisjonsformer .....	877
31.11.1	Utfisjonering datterselskap – vertikal fusjon – sktl § 11-21 .....	877
31.11.2	Likvidasjon av holdingselskap .....	877
31.11.3	Realisasjonsfusjon .....	878
31.12	Vederlag aksjonærer – fordeling etter reelle verdier .....	878
31.13	Fisjonsfordring .....	880
31.13.1	Fisjonsfordring regulerer bytteforholdet .....	880
31.13.2	Kun fisjonsfordring som innmat? .....	881
31.13.3	Fisjonsfordring innenfor fri egenkapital? .....	882
31.13.4	Kravet til full dekning av uttatte midler innenfor fri egenkapital .....	883
31.13.5	Skattemessig verdi for fisjonsfordring .....	883
31.13.6	Konvertering av fisjonsfordring til aksjekapital .....	883
31.14	Skatteposisjoner: Rett til skattefri tilbakebetaling av egenkapital .....	884
31.15	Fordeling av eiendeler og skatteposisjoner på selskapsnivå .....	884
31.15.1	Skattyterens valg avgjør i praksis? .....	884
31.15.2	Eiendeler og tilknyttede skatteposisjoner .....	884
31.15.3	Andre skatteposisjoner: Virksomhetstilknytning, alternativt etter nettoverdier .....	885
31.15.4	Overskudd/underskudd i fisjonsåret .....	886
31.16	Samvirkeforetak, likestilt selskap og sammenslutning mv. .....	887
31.17	Deltagerlignede selskap og nettolignede sameier .....	887
31.17.1	Selskapsrettlig vakuum .....	887
31.17.2	Samme selskaps- og ansvarsform .....	888
31.17.3	Sameier .....	889
31.17.4	Fusjon .....	889
31.17.5	Fusjon .....	890
31.17.6	Skattemessig kontinuitet .....	890
31.17.7	Tilleggsvederlag .....	891
31.18	Virkningstidspunkt .....	891
31.19	EUs fusjonsdirektiv .....	892

31.19.1	Omorganiserings- eller oppkjøpsdirektiv . . . . .	892
31.19.2	Kravet til EU-selskaper – tilpasning . . . . .	893
31.19.3	Fusjon (merger) . . . . .	893
31.19.4	Fisjon (division) . . . . .	895
31.19.5	Eiendeler mot aksjer (overføring av eiendeler – «transfer of assets») . . . . .	896
31.19.6	Aksjebytte – aksje mot aksje («exchange of shares») . . . . .	898
31.19.7	Omgåelse – samtykkeordninger . . . . .	899
 Kapittel 32		
<b>Arv</b> . . . . .		901
32.1	Arv ved dødsfall . . . . .	901
32.2	Arv etter loven . . . . .	901
32.2.1	Ikke testament . . . . .	901
32.2.2	Tre arvegangsklasser . . . . .	901
32.2.3	Likedeling mellom linjer . . . . .	902
32.2.4	Ektefellens minstearv . . . . .	902
32.2.5	Livsarvingers pliktdelsarv . . . . .	904
32.2.6	Testament . . . . .	905
32.2.7	Testament opprettet i utlandet og utflytting . . . . .	907
32.2.8	Fri disposisjonsrett i live . . . . .	907
32.2.9	Felleseie og særeie . . . . .	908
32.2.10	Sameie . . . . .	908
32.2.11	Skatterettens fiksjoner: Halv eiendomsrett og likedeling . . . . .	908
32.2.12	Uskifte . . . . .	909
32.2.13	Samboere . . . . .	910
32.3	Ekteskap og formuesordning – omgåelse? . . . . .	910
32.3.1	Bygger på ekteskapsretten . . . . .	910
32.3.2	Inngåelse av ekteskap som «dødsdisposisjon»? . . . . .	910
32.3.3	Endring av formuesordning som omgåelse? . . . . .	911
 Kapittel 33		
<b>Skattekonsesjoner ved arv og gave</b> . . . . .		914
33.1	Kontinuitet . . . . .	914
33.2	Hvem gjelder kontinuitetsprinsippet ved arv og gave for? . . . . .	915
33.3	Nærmere om videreføring av skattekonsesjoner . . . . .	916
33.3.1	Hovedregler . . . . .	916
33.3.2	Skattekonsesjoner med tilknytning til eiendel . . . . .	917
33.3.3	Skattekonsesjoner med virksomhetstilknytning . . . . .	917
33.3.4	Skattekonsesjoner uten virksomhetstilknytning . . . . .	918
33.4	Gavesalg . . . . .	919
33.5	Uttak . . . . .	921
33.6	Særlig og aksjer eller andeler i deltagerlignet selskap . . . . .	921
33.7	Andeler i deltagerlignede selskaper . . . . .	922
33.8	Unntak fra kontinuitetsprinsippet: Bolig, fritidseiendom og gårdsbruk . . . . .	923

<b>Del IV Internasjonal skatterett .....</b>	925
 Kapittel 34	
<b>Bosted og dobbeltbeskatning .....</b>	927
34.1 Endringspress .....	927
34.2 Tre (minst) regelsett .....	928
34.2.1 Skatteavtaler .....	928
34.2.2 Innsnevrer beskatningsmyndighet .....	930
34.2.3 Praktisk skattearbeid: Begynne med internretten .....	932
34.2.4 EØS-avtalen, GATT, WTO og menneskeretter – femdimensjonal internasjonal skatterett? .....	932
34.2.5 Ingen overnasjonal tvisteløsning .....	933
34.2.6 Komparative argumenter .....	934
34.3 Dobbeltbeskatning – oversikt .....	936
34.3.1 Juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning .....	936
34.3.2 Kildestat og bostedsstat .....	936
34.3.3 Inntekt i NOK .....	938
34.4 Norsk skattejurisdiksjon .....	938
34.5 Fysiske personer – internrett .....	939
34.5.1 Bosted, ikke statsborgerskap .....	939
34.5.2 Forholdet mellom folkeregistrering og skatteplikt .....	940
34.5.3 Innflytting – 183- og 270-dagersregelen .....	940
34.5.4 Utflytting – fireårsregel .....	941
34.6 Skatteavtalenes bostedsbestemmelser .....	945
34.6.1 Dobbelt skattemessig bosted .....	945
34.6.2 Hierarkiske utslagskriterier .....	945
34.6.3 Fast bolig .....	945
34.6.4 Sentrum for livsinteresser .....	947
34.6.5 Vanlig opphold .....	948
34.6.6 Skatteavtaler foran internrett .....	948
34.6.7 Dokumentasjonskrav .....	948
34.7 Selskaper .....	949
34.7.1 Internrett .....	949
34.7.2 Skatteavtalenes begrep «hjemmehørende» .....	951
34.8 Globalskatteplikt .....	952
34.9 Begrenset skatteplikt – kildeskatteplikt .....	952
34.10 Innflytting – ikke realisasjon .....	953
34.11 Utflytting – exit-beskattning .....	953
34.12 Utflytting av eiendeler og forpliktelser – sktl § 9-14 .....	954
34.12.1 Norsk beskatningsområde – rettslig tilstand .....	954
34.12.2 Skattepliktig som om realisert siste dag før opphør skatteplikt .....	956
34.12.3 Umiddelbar skatteplikt .....	956
34.12.4 Terskelbeløp .....	958
34.12.5 Tapsfradrag .....	958
34.12.6 Kreditfradrag mv .....	958
34.13 Sktl § 10-70 – personlige skattytere og finansielle eiendeler .....	958
34.13.1 Ikke alminnelig realisasjonskriterium .....	958
34.13.2 EØS-retten og skatteavtalene .....	959

---

34.13.3	Aksjer mv eiet ved opphør skatteplikt . . . . .	959
34.13.4	Aksjer og selskapsandeler – norske og utenlandske selskaper . . . . .	960
34.13.5	Gevinst- og tapsberegning . . . . .	961
34.13.6	Terskelbeløp kr 500 000 . . . . .	962
34.13.7	Utsettelse og sikkerhetsstillelse . . . . .	962
34.13.8	Bortfall ved kursfall . . . . .	963
34.13.9	Fem (åtte) års foreldelse . . . . .	963
34.14	Utflytting av selskaper . . . . .	964
34.14.1	EØS-balansekunst . . . . .	964
34.14.2	Flytting til land utenfor EØS . . . . .	965
34.14.3	Flytting til land innenfor EØS . . . . .	965
34.15	Andre regler om utflyttingsbeskatning . . . . .	965
34.15.1	Inntekts- og fradragsføring av skatteposisjoner . . . . .	965
34.15.2	Periodisering av arbeidsinntekter . . . . .	966
34.15.3	Driftsmidler som tas inn og ut av norsk beskatningsområde . . . . .	966
34.16	Dobbeltbeskattning . . . . .	966
34.16.1	Fordelingsregler og metoderegler . . . . .	966
34.16.2	Kreditmetode vs fordelingsmetode – hovedprinsipper . . . . .	967
34.16.3	Internrettslig inntektsfradrag . . . . .	968
34.17	Unntak med progresjonsforbehold . . . . .	969
34.18	Den alternative fordelingsmetode . . . . .	969
34.19	Ordinær kredit og full kredit . . . . .	970
34.20	«Tax sparing» – «matching credit» . . . . .	970
34.21	Kredit etter sktl § 16-20 . . . . .	971
34.21.1	Bosatt i Norge – kredit for kildeskatt . . . . .	971
34.21.2	Kredit for skatt til kildeland – herunder tredjeland . . . . .	972
34.21.3	Subjektkravet – NOKUS og deltagerlignede selskaper . . . . .	972
34.21.4	Fradrag i norsk inntekts- og formuesskatt . . . . .	973
34.21.5	To inntektskategorier . . . . .	974
34.21.6	Direkte skatter: Inntekts- og formuesskatt . . . . .	974
34.21.7	Kilde i det andre land . . . . .	975
34.21.8	Samme inntektsår – frem- og tilbakeføringsrett . . . . .	976
34.21.9	Skatteavtalenes maksimum . . . . .	977
34.21.10	«Tax sparing credit» . . . . .	978
34.22	Maksimalt kreditfradrag – generelt begrenset kreditmetode . . . . .	978
34.22.1	Begrensning til norsk skatt: Ikke subsidiere utenlandske filialer . . . . .	978
34.22.2	Ikke «per country limitation» . . . . .	979
34.22.3	Utenlandsinntekt . . . . .	979
34.22.4	Underskudd i Norge – redusert kredit . . . . .	983
34.22.5	Underskudd i et annet utland reduserer kredit . . . . .	983
34.22.6	Alternativ: Inntektsfradrag etter sktl § 6-15 . . . . .	983
34.22.7	Valutaomregning . . . . .	983
34.23	Dokumentasjonskrav . . . . .	984
34.24	Kredit for datterselskapers skatt – sktl § 16-30 . . . . .	984
34.25	NOKUS-selskaper . . . . .	986
34.25.1	Løpende beskatning av selskapets overskudd . . . . .	986
34.25.2	Kravet til norsk kontroll: 50 %, 60 % og 40 % . . . . .	988

34.25.3	Indirekte eie .....	990
34.25.4	Stiftelser, truster, foreninger og boer .....	990
34.25.5	Deltagerlignede selskaper .....	992
34.25.6	Hjemmehørende i lavskatteland .....	992
34.25.7	Skatteavtaleland – passive inntekter .....	994
34.25.8	EØS-land – kravet til reell etablering .....	995
34.25.9	Løpende overskudd .....	997
35.25.10	Utdelinger – utbytte .....	999
34.25.11	Underskudd .....	999
34.25.12	Realisasjon av andel og opphør av NOKUS-ligning .....	1000
34.26	Svalbardskatteloven .....	1000
34.26.1	Særregler om skatt på inntekt og formue .....	1000
34.26.2	På Svalbard: bosatte personer og hjemmehørende selskaper .....	1001
34.26.3	Begrenset skatteplikt .....	1002
34.26.4	Skatt ved lønnstrekk og ligning .....	1002
<b>Kapittel 35</b>		
<b>Inntektstyper</b>	.....	1003
35.1	Utvalgte hovedspørsmål .....	1003
35.2	Virksomhetsinntekt .....	1003
35.2.1	Skatteplikt etter intern rett .....	1003
35.2.2	Skatteavtalenes utgangspunkt: art 7 og hjemstatsbeskatning .....	1004
35.2.3	Fast driftssted: art 5 .....	1004
35.2.4	Positiv avgrensning .....	1005
35.2.5	Monteringsarbeid .....	1007
35.2.6	Negativ avgrensning .....	1008
35.2.7	Agenter/representanter .....	1008
35.2.8	Dell-saken – «in the name of the enterprise» .....	1010
35.2.9	Datterselskap .....	1012
35.2.10	Underskudd .....	1012
35.2.11	Repatriering av overskudd fra norsk filial .....	1012
35.3	Deltagere i deltagelignede selskaper .....	1012
35.4	Inntekt i NOK .....	1013
35.5	Aksjeutbytte og aksjegevinster .....	1013
35.6	Renter .....	1014
35.7	Royalty .....	1015
35.8	Fast eiendom .....	1016
35.9	Lønnsinntekt, styregodtgjørelse og virksomhetsinntekt .....	1016
35.9.1	Utgangspunktet: Arbeidsstaten .....	1016
35.9.2	Ettårsregelen i sktl § 2-1 tiende ledd – alternativ fordelingsmetode .....	1017
35.9.3	Studenter, forskere og lærere .....	1018
35.9.4	Sjøfolk .....	1019
35.9.5	Fri bolig i utlandet .....	1019
35.10	Pensjoner .....	1020
35.11	Artister .....	1021

**Kapittel 36**

<b>Internprising, interessefellesskap og armlengdeprinsipp</b> .....	1023
36.1 Inntektsallokering .....	1023
36.1.1 Internprising vs formelbasert fordeling .....	1023
36.1.2 Tradisjonell vs ny TP .....	1024
36.1.3 OECD: Retningslinjer internprising og sktl § 13-1 .....	1025
36.1.4 Generelle gjennomskjæringsregler vs spesialbestemmelser .....	1026
36.2 Armlengdestandard og metoder i OECD TP Guidelines 2010 .....	1027
36.2.1 Armlengdeprinsipp og separat enhet .....	1027
36.2.2 Armlengdeområdet/armlengdeintervall .....	1029
36.2.3 Ingen prinsipal metode – best metode-regelen .....	1029
36.2.4 Markedsprismetoden – CUP .....	1030
36.2.5 Videresalgspismetoden .....	1030
36.2.6 Kostpluss-metoden .....	1031
36.2.7 Transaksjonsbaserte fortjenestemetoder: transaksjonsoverskuddsmetode og transaksjonsbasert nettmarginmetode .....	1031
36.2.8 Konserninterne tjenester og kostnadsbidrag .....	1032
36.3 Korresponderende retting og sekundær justering – administrative forhold .....	1032
36.3.1 Korresponderende retting .....	1032
36.3.2 Sekundær justering .....	1033
36.3.3 Tilleggsskatt .....	1034
36.4 Internrettslig armlengdestandard: Sktl § 13-1 .....	1034
36.4.1 Lovfestet gjennomskjæringsbestemmelse .....	1034
36.4.2 Interessefellesskap .....	1035
36.4.3 Inntekts- eller formuesreduksjon .....	1036
36.4.4 Bevisbyrde .....	1036
36.4.5 Korreksjon .....	1037
36.5 Oppgave- og dokumentasjonsreglene .....	1037
36.5.1 Automatisk oppgaveplikt .....	1037
36.5.2 Dokumentasjonsplikt – innlevering etter påkrav .....	1038
36.5.3 Unntak fra dokumentasjonskravet .....	1038
36.5.4 Fusjoner, fisjoner og konserninterne overføringer etter sktl kap 11 .....	1039
36.5.5 Brudd på oppgave- og dokumentasjonsregler .....	1039
36.6 Fast driftssted – fordeling av inntekter og utgifter .....	1039
36.6.1 Selvstendighetsfiksjonen – OECDs autoriserte tilnærming .....	1039
36.6.2 Norsk rettspraksis – inkonsekvent fordeling .....	1041
36.7 Tynn kapitalisering .....	1043
36.7.1 Fradagsretten for renter .....	1043
36.7.2 Tre hovedspørsmål .....	1044
36.7.3 Særskattepliktige – tidligere petrsktl § 3 h .....	1045
36.8 Tykk kapitalisering: Rentefrie lån til tilknyttede selskaper. Garantier .....	1045
36.8.1 Rentetillegg for norsk kreditorselskap .....	1045
36.8.2 Lånekapasitet .....	1046
36.8.3 Fordeling av lånekapasitet innad i konsernet .....	1046
36.8.4 Ikke krav på korresponderende retting .....	1048
36.8.5 Rentesatsen .....	1049

36.9	Captives . . . . .	1049
36.9.1	Reell forsikringsdekning – ikke selvassuranse . . . . .	1049
36.9.2	Premiens størrelse . . . . .	1050
36.9.3	Reassuranse innen samme konsern . . . . .	1051
<b>Kapittel 37</b>		
	<b>Omgåelse, gjennomskjæring og tilsidesettelse . . . . .</b>	1052
37.1	Bakteppe i norsk skatterett . . . . .	1052
37.1.1	Vidtgående omgåelsesregel . . . . .	1052
37.1.2	Uavklart og under utvikling . . . . .	1054
37.2	Generell ulovfestet omgåelsesstandard . . . . .	1056
37.3	Fra rettslig standard til typetilfelle – regler . . . . .	1057
37.4	«Reelle transaksjoner»: Omgåelse vs pro forma . . . . .	1058
37.4.1	Skattlegging skal bygge på reelle forhold . . . . .	1058
37.4.2	Høy terskel for pro forma . . . . .	1059
37.5	Lovfestelse av omgåelsesstandard? . . . . .	1061
37.5.1	Scheel-utvalgets forslag om lovfestning . . . . .	1061
37.5.2	Vilkår om illojal eller urimelig utnyttelse? . . . . .	1063
37.6	Lovtolkning som alternativ til omgåelse . . . . .	1064
37.7	Sktl § 13-1 – særlig omgåelsesregel uten illojalitetsvilkår? . . . . .	1066
37.8	Lignl §§ 8-1 og 8-2 . . . . .	1067
37.9	Nærmere om innholdet i omgåelsesnormen . . . . .	1068
37.9.1	De to vilkårene . . . . .	1068
37.9.2	Grunnvilkåret: Tilstrekkelig at disposisjonen står på egne ben? . . . . .	1070
37.9.3	Skattyters subjektive motivasjon . . . . .	1071
37.9.4	Spart utenlandsk skatt . . . . .	1073
37.9.5	Negative ikke-skattemessige virkninger: Betydningen av ulemper . . . . .	1075
37.9.6	Unødvendig mellomledd vs valg mellom flere fremgangsmåter . . . . .	1075
37.10	Kvantitative tilpasninger . . . . .	1077
37.11	Gjennomskjæring av identitet . . . . .	1078
37.12	Delvis gjennomskjæring . . . . .	1080
37.13	Gjennomskjæring til fordel for skattyter . . . . .	1080
37.14	Spesiell gjennomskjæring – sktl § 14-90 . . . . .	1083
37.14.1	Kompliserende og unødvendig? . . . . .	1083
37.14.2	Angitte skatteposisjoner . . . . .	1084
37.14.3	Lavere terskel . . . . .	1084
37.14.4	Umiddelbar inntektsføring . . . . .	1086
<b>Kapittel 38</b>		
	<b>Aktuelle omgåelsesspørsmål . . . . .</b>	1087
38.1	Satsforskjeller . . . . .	1087
38.2	Innpakning/fisjonssalg – fisjon som tilpasning til fritaksmetoden . . . . .	1087
38.3	Salg av aksjer – «earn out» . . . . .	1091
38.3.1	Aksjegevinst eller lønn – 0 % vs 47,2 % pluss arbeidsgiveravgift . . . . .	1091

38.3.2	Arbeidsrettslig dilemma . . . . .	1091
38.3.3	Binding gir lønnsbeskatning – Gaard/Tveit-dommen . . . . .	1092
38.3.4	Avgrensning mot goodwill – Skogli-dommen. . . . .	1093
38.3.5	Følgefeil og tilleggsskatt . . . . .	1094
38.3.6	Praktisk fremgangsmåte: Separat prising? . . . . .	1095
38.4	Tvangslønn – fiktiv lønn . . . . .	1095
38.4.1	Hovedregel: Ikke konstruert lønnsuttak. . . . .	1095
38.4.2	Tilordning . . . . .	1097
38.5	Hinsides omgåelsesstandarden: Internasjonale omstruktureringer og gjeldskonstruksjoner . . . . .	1100
<b>Del V Ligningsforvaltningsrett og skattemønster</b> . . . . .		1103
<b>Kapittel 39</b>		
<b>Ligningsforvaltningsrett</b> . . . . .		1105
39.1	Oversikt . . . . .	1105
39.1.1	Skatteprosess . . . . .	1105
39.1.2	Forvaltningslov eller ligningslov? . . . . .	1106
39.1.3	Ny skatteforvaltningslov . . . . .	1109
39.1.4	Regelkompleksitet . . . . .	1109
39.1.5	Skattekontor og skatteklagenemnd . . . . .	1110
39.1.6	Offentlighet . . . . .	1111
39.1.7	Habilitet . . . . .	1112
39.1.8	Utelukking . . . . .	1114
39.1.9	Finansdepartementets og Skattedirektoratets instruksjonsrett . . . . .	1115
39.1.10	Administrative kostnader og etterlevelseskostnader . . . . .	1116
39.2	Opplysningsplikt og kontrolloppdrag . . . . .	1116
39.2.1	Selvangivelsesprinsippet . . . . .	1116
39.2.2	Hvem skal levere og undertegne? . . . . .	1118
39.2.3	Frister . . . . .	1119
39.2.4	Opplysningsplikt for tredjepart . . . . .	1121
39.2.5	Anmodning om nærmere opplysninger . . . . .	1122
39.2.6	Bokettersyn . . . . .	1124
39.2.7	Grenser for Skatteetatens informasjonsinnehenting . . . . .	1125
39.2.8	Tauhetsbelagte opplysninger . . . . .	1126
39.2.9	Skattyters medvirkningsplikt . . . . .	1127
39.3	Ligningsmyndighetenes tauhetsplikt . . . . .	1128
39.3.1	Utgangspunktet: «Ingen kommentar» . . . . .	1128
39.3.2	Skattelister . . . . .	1130
39.3.3	Ikke til «uvekkommende» . . . . .	1131
39.3.4	Offentlige myndigheter . . . . .	1132
39.3.5	Utvikling av opplysninger mellom skattemyndighet og påtalemyndighet mv . . . . .	1132
39.4	Saksbehandling og ligningsvedtak . . . . .	1133
39.5	Forhåndsuttalelse . . . . .	1133
39.5.1	Bindende forhåndsuttalelser fra 2001 . . . . .	1133
39.5.2	Veilederende forhåndsuttalelser . . . . .	1134
39.5.3	Ikke-internasjonale transaksjoner, verdsettelse mv . . . . .	1135

39.5.4	Bindende i fem år .....	1136
39.5.5	Skattedirektoratet eller skattekontoret.....	1137
39.5.6	Gebyr og saksbehandling .....	1138
39.5.7	Ikke direkte domstolskontroll .....	1140
39.5.8	BFU vs uttalelser fra Sivilombudsmannen .....	1142
39.6	Klage, endring, søksmål og overprøving.....	1142
39.6.1	Endring av feil før avsluttet ligningsbehandling .....	1142
39.6.2	Endring etter klage vs endring uten klage.....	1143
39.6.3	Klage .....	1143
39.6.4	Klagefrist.....	1145
39.6.5	For hvilket år må man klage? .....	1145
39.6.6	Endring uten klage. ....	1146
39.6.7	Klage over vedtak i endringssak .....	1147
39.6.8	Søksmålsfrister .....	1147
39.7	Avskjæring av nye opplysninger for domstol .....	1148
39.7.1	Når skal opplysningsplikten oppfylles?.....	1148
39.7.2	Opplysninger avskjæres. ....	1149
39.7.3	Domstoler er ikke ligningsorgan .....	1150
39.7.4	Oppfordring til å legge frem opplysninger .....	1150
39.7.5	Tidligere avskåret fra å legge frem opplysninger .....	1152
39.7.6	Ikke avskjæring av alminnelige erfaringssetninger, rettslige argumenter, ekspertuttalelser eller videreutvikling av et resonnement.....	1152
39.7.7	Imøtegåelse av nye anførsler fra staten .....	1153
39.7.8	Kravet til full prøving etter EMK .....	1153
39.7.9	Praktisk konklusjon .....	1154

## Kapittel 40

<b>Sanksjoner</b> .....	1156	
40.1	Omfattende endringer .....	1156
40.2	Selvangivelsesprinsipp og sanksjoner .....	1156
40.3	Skjønnsligning.....	1157
40.3.1	Effektivisere opplysningsplikten.....	1157
40.3.2	Retsanvendelsesskjønn, fritt skjønn og mellomgrupper. ....	1157
40.4	Nektelse av ikke-dokumenterte fradrag. ....	1160
40.5	Forsinkelsesavgift .....	1161
40.5.1	Vilkår .....	1161
40.5.2	Utmåling .....	1162
40.6	Frister for endring .....	1163
40.6.1	Toårs- vs tiårsfrist .....	1163
40.6.2	Ettårsfrist etter opphevelse av ligning .....	1164
40.6.3	Fristavbrytelse: «tas opp» .....	1165
40.7	Hva er ufullstendige opplysninger?.....	1167
40.7.1	Unnlatt varsel om feil i skatteoppgjøret .....	1167
40.7.2	Null-ansettelser vs feil i skatteoppgjøret.....	1167
40.7.3	Uriktige vs ufullstendige opplysninger .....	1168
40.7.4	Utgangspunkt i opplysningsplikten i kap 4 .....	1170
40.7.5	Lofland-dommen: Grunnlag for å spørre .....	1170

---

40.7.6	Dillerud-saken – enhver opplysning eller sentrale opplysninger .....	1172
40.7.7	Slørdahl-saken: Tilpassede opplysninger? .....	1172
40.7.8	Hvert års opplysninger for seg.....	1174
40.7.9	Unnlatelse av å forholde seg til skjemaer .....	1174
40.7.10	Alle opplysninger som kan interessere? .....	1175
40.7.11	Regnskapstall – ufullstendig opplysning.....	1175
40.7.12	Beregningsplikt? .....	1178
40.7.13	Papirinnsamling.....	1179
40.7.14	Faktiske vs rettslige opplysninger.....	1179
40.8	Ligningsmyndighetenes passivitet .....	1180
40.8.1	Frister etter ligningslov, ulovfestet passivitetsstandard og EMK .....	1180
40.8.2	Norsk rett: etter at saken er tatt opp – utrolig mye passivitet ..	1180
40.8.3	Før saken tas opp: Vanlige endringsfrister.....	1182
40.9	EMK art 6: «within a reasonable time» .....	1183
40.9.1	Bare saker om tilleggsskatt .....	1183
40.10	Tilleggsskatt .....	1184
40.10.1	EMK og tilleggsskatt.....	1184
40.10.2	Ordinær tilleggsskatt 30 % .....	1186
40.10.3	Vilkår for tilleggsskatt.....	1187
40.10.4	Objektivt grunnlag – unnskyldningsrunner – skyld med omvendt bevisbyrde.....	1187
40.10.5	Lignl § 10-3 nr 1: En generell unnskyldsesregel .....	1189
40.10.6	Identifiseres med hjelgere og rådgiveres feil.....	1190
40.10.7	Unntaket for forhåndsutfylte riktige opplysninger .....	1191
40.10.8	Åpenbare regne- eller skrivefeil .....	1192
40.11	Skjerpet tilleggsskatt .....	1200
40.11.1	Forsettlig eller grovt uaktsom opplysningssvikt .....	1200
40.11.2	Uaktsomhet om skattefordelen – aktsom rettsvillfarelse fritar ..	1200
40.11.3	Satser .....	1201
40.12	Beviskrav .....	1201
40.13	Beregningsgrunnlag for tilleggsskatt .....	1203
40.13.1	Felles beregningsgrunnlag for ordinær og skjerpet tilleggsskatt .....	1203
40.13.2	Øverste del av inntekten/formuen .....	1203
40.13.3	Underskudd .....	1204
40.13.4	Tidfestingsfeil – nettometoden .....	1205
40.14	Saksgang og vedtaksmyndighet .....	1206
40.15	Straff .....	1206
40.15.1	Skattesvik .....	1206
40.15.2	Grov uaktsomhet som skjult forsett.....	1207
40.15.3	Forsett .....	1208
40.15.4	Medvirkeransvaret: Svart betaling-dommen – Rt 2010 s 422..	1210
40.15.5	Ikke inndragning .....	1211
40.16	Dobbelts straff: Gjentatt straffeforfølgning .....	1212
40.17	Bokføringspålegg og løpende tvangsmulkt.....	1213

---

## Kapittel 41

<b>Skattebetaling</b> .....	1215
41.1 Skattebetalingsloven .....	1215
41.1.1 Generell lov og spesiallov – stor praktisk betydning .....	1215
41.1.2 Ikke alle offentlige pengekrav .....	1216
41.1.3 Kommunal skatteoppkrevre – innkrevningsmyndighet .....	1217
41.1.4 Forholdet til forvaltningsloven .....	1217
41.1.5 Ubetinget betalingsplikt .....	1219
41.1.6 Taushetsplikt .....	1219
41.1.7 Skattebetalingsloven og tvangsfullbyrdelsesloven .....	1220
41.1.8 Regelverket .....	1220
41.2 Forskuddsutskrivning .....	1220
41.2.1 Forskuddspliktige .....	1220
41.2.2 Vidt arbeidsgiverbegrep – omfattende plikter .....	1220
41.2.3 Personlige skattytere – fysiske personer .....	1221
41.2.4 Arbeidstagere – forskuddstrekk .....	1221
41.2.5 Næringsdrivende og kapitalnytere – forskuddsskatt .....	1223
41.2.6 Forskuddstrekk/kildeskatt av utbytte .....	1223
41.3 Upersonlige skattytere (etterskuddspliktige) .....	1224
41.4 Skatteavregning .....	1224
41.4.1 Restskatt .....	1224
41.4.2 Tilleggsforskudd .....	1225
41.5 Renter .....	1225
41.5.1 «Normalisering» ved skattebetalingsloven 2005 .....	1225
41.5.2 Oppbygging av sktbl kap 11 .....	1225
41.5.3 Renter ved skatteavregningen: restskattrenter – renter på tilgodebeløp .....	1226
41.5.4 Endringsrenter .....	1227
41.5.5 Forsinkelsesrenter .....	1227
41.6 Lempning .....	1228
41.7 Gjeldsordning .....	1228

## Kapittel 42

<b>Skattested og ligningssted</b> .....	1230
42.1 Interkommunal fordeling av inntekt og formue .....	1230
42.2 Bostedsbeskatning .....	1230
42.2.1 1 november året før inntektsåret .....	1230
42.2.2 Velvillig for regjering og storting .....	1231
42.2.3 Pendlere .....	1232
42.2.4 Studenter .....	1232
42.3 Selskaper .....	1232
42.4 Stedbunden beskatning .....	1233
42.4.1 Fast eiendom og anlegg .....	1233
42.4.2 Interkommunale fordelingsregler .....	1234
Litteratur .....	1235
Dommer .....	1247
Stikkord .....	1258



# Forkortelser

## *Lover og forskrifter*

aal	Lov 19 juni 1964 nr 14 om avgift og arv på visse gaver (arveavgiftsloven – opphevet)
al	Lov 3 mars 1972 nr 5 om arv m m (arveloven)
asl	Lov 13 juni 1997 nr 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)
asal	Lov 13 juni 1997 nr 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)
deknl	Lov 8 juni 1984 nr 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven)
el	Lov 4 juli 1991 nr 47 om ekteskap (ekteskapsloven)
finansvsl	Lov 10 juni 1988 nr 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner (finansieringsvirksomhetsloven)
fsfin	Forskrift 19 november 1999 nr 1160 til utfylling og gjennomføring mv av skatteloven (Finansdepartementets skatteforskrift)
fmval	Forskrift 15 desember 2009 nr 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften)
fregl	Lov 21 juni 1985 nr 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven)
fsktbl	Forskrift 21 desember 2007 nr 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteinntaksloven (skatteinntaksforskriften)
fssd	Forskrift 19 november 1999 nr 1158 til utfylling og gjennomføring mv av skatteloven (Skattedirektoratets skatteforskrift)
ftnavnl	Lov 21 juni 1985 nr 79 om enerett til foretaksnavn og andre forretningkjennetegn mv (foretaksnavneloven)
fvl	Lov 10 februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningsaker (forvaltningsloven)
ftrl	Lov 28 feb 1997 nr 19 om folketrygd (folketrygdloven)
Grl	Lov 17 mai 1814. Kongeriket Norgs Grunnlov (Grunnloven)
intkomssel	Lov 29 jan 1999 nr 6 om interkommunale selskaper
kkl	Lov 8 juni 1984 nr 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven)
lignl	Lov 13 juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
mval	Lov 19 juni 2009 nr 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

---

petrsktl	Lov 13 juni 1975 nr 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv (petroleumsskatteloven)
revl	Lov 15 januar 1999 nr 2 om revisjon og revisorer (revisorloven)
rskl	Lov 17 juli 1998 nr 56 om årsregnskap m v (regnskapsloven)
sel	Lov 21 juni 1985 nr 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven)
selsktl 1991	Lov 20 juli 1991 nr 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltagere (selskapsskatteloven – opphevet)
sjøl	Lov 24 juni 1994 nr 39 om sjøfarten (sjøloven)
sktbl	Lov 17 juni 2005 nr 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
sktbl 1952	Lov 21 nov 1952 nr 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven – opphevet)
sktl	Lov 26 mars 1999 nr 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
sktl 1911	Lov 18 august 1911 nr 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – opphevet)
strpl	Lov 22 mai 1981 nr 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven)

#### *Andre forkortelser*

BFU	Bindende forhåndsuttalelse (Skattedirektoratet)
EMK	Den europeiske menneskerettsskonvensjon 4 nov 1950
ESA	EFTA Surveillance Authority
FIN	Finansdepartementet
HRD	Høyesterettsdom
Innst O	Innstilling fra en stortingskomité til Odelstinget
Innst S	Innstilling fra en stortingskomité til Stortinget
LK	Ligningskontor
LN	Ligningsnemnd
LoR	Lov og Rett
NL	Norsk Lovtidend Avd I
NOU	Norges offentlige utredninger
NSA	Nordisk skatteavtale
OLN	Overligningsnemnd
Ot prp	Proposisjon fra Regjeringen til Stortinget (Odelstinget) frem til oktober 2009
Prop L	Proposisjon fra Regjeringen til Stortinget (lovvedtak)
Prop S	Proposisjon fra Regjeringen til Stortinget (budsjettvedtak og andre vedtak)
RoR	Revisjon og Regnskap
RSN	Riksskattenemnda

---

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

### *Juridiske ord uttrykk*

analogisk – tilsvarende (tolkning)

antitetisk – motsetningsvis (tolkning)

deklaratorisk – fravikelig (lovgivning)

de lege ferenda – som loven bør (burde) lyde

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

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

i f – in fine, i slutningen

l c – loco citato, samme sted

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

preseptorisk – ufravikelig (lovgivning)

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

### *Symboler*

 Tommelfingerregel: oppsummering, hovedregler, praktiske råd

 Kritiske kommentarer



Del I

## **Innledning**



## Kapittel 1

# Et lite land i en stor verden – internasjonalt endringspress

### 1.1 Tapping av norsk overskudd

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

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

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

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

Det såkalte Scheel-utvalget foreslår i NOU 2014: 13 en rekke tiltak for å redusere tapping av norsk skattekund. Det foreslår blant annet strengere regler for rentefradrag ved lån mellom nærstående, kildeskatt på royalties og renter, lovfesting og innstramming av den ulovfestede omgåelsesnormen mv. Utvalget foreslår

også at selskapsskatten settes ned fra 27 % til 20 %, noe som kan gi mindre incentiv til internasjonal skatteplanlegging.

Parallelt med dette foregår det et omfattende internasjonalt arbeid i regi av OECD med det såkalte BEPS-prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting).<sup>1</sup> Dette arbeidet, som slutføres i faser, har til hensikt å resultere i konkrete tiltak som skal motvirke internasjonal skatteflukt.

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

## 1.2 Mer robust merverdiavgiftsrett

### 1.2.1 Dell-dommen – kamp om skattesmuler

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

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

Høyesterett ga uansett det internasjonale Dell-konsernet medhold. Uten egentlig å ha tatt stilling til spørsmålet synes førstvoterende å mene at den internrettslige bestemmelsen i sktl § 2-3 ga hjemmel for skattemyndighetenes standpunkt. Imidlertid hjalp det lite, siden skatteavtalene går foran. Høyesterett fant at skatteavtalene mellom Norge og Irland ikke hjemlet skatteplikt til Norge. Dell AS kunne ikke som kommisjonær anses som en avhengig agent som inngikk bindende avtaler for Dell Products, slik at dette irske selskapet hadde fast driftssted i Norge. Disse spørsmål kommer vi senere tilbake til. Poenget her er mer at Dell-konsernet fulgte nokså vanlige modeller for internasjonal skatteplanlegging. Irland har lave skattesatser og åpner også for ytterligere skatteplanlegging i forhold til andre lavskattejurisdiksjoner. Den norske Høyesterett vektla å tolke skatteavtalene nokså ordlydforankret og var lite villig til å strekke ordlyden litt for å fange inn denne type tapping av

---

1 <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>

norske skattefundamenter. Dell-konsernets ekstremt lave inntektsskatt til Norge – og generelt – sier atskillig om hvor enkelt det er for store multinasjonale foretak å minimere inntektsskatt.

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

Ved merverdiavgift gjelder et territorialprinsipp for forbruk. Norsk produksjon for utenlandsk forbruk gir ingen norsk merverdiavgift, men produksjon i utlandet for norsk forbruk synes å gjøre merverdiavgiften til et relativt robust norsk skattefundament. I prinsippet gjelder også et territorialprinsipp for inntektskatten. Verdiskapning i Norge skulle resultere i skatteplikt. Men verdiskapning måles gjennom inntekt og overskudd. Dette er lettere å flytte mellom land gjennom formelle konstruksjoner.

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

## 1.2.2 Immaterielle verdier

Verdidriverne i moderne næringsvirksomhet er i stadig større grad basert på immaterielle verdier. Ikke minst i internasjonale forhold øker dermed muligheten for skattetilpasninger. Men disse immaterielle verdier kan være vanskelige å identifisere, avgrense, lokalisere og ikke minst å verdsette. Multinasjonale konserner kan unngå overskuddsbeskattning til Norge eller andre høyskattedjurisdiksjoner bl a ved å allokkere verdidrivende immaterielle eiendeler til andre land. Man flytter ikke de immaterielle eiendeler, men kan fra starten av la dem tilhøre et utenlandsk selskap som kanskje kan engasjere selskaper i Norge eller andre høyskatteland til å utvikle

dem på kontraktbasis. Igjen er dette ikke en aktuell tilpasning for å redusere mer-verdiavgift til Norge på de produkter de immaterielle eiendeler gir opphav til og som omsettes her.

Tiltak for å hindre skattetilpasning ved immaterielle eiendeler er et av hovedtemaene for BEPS-prosjektet, hvor temaet er sentralt i blant annet action 8.

### GE – fra milliardoverskudd til utbetalingskrav mot USA

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

## 1.3 Samspill mellom forskjellige regelsett

### 1.3.1 Intensjon vs virkelighet

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

### 1.3.2 Begrensninger av skattelovgiverens selvråderett

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

EØS-avtalen bygger på samme tankegang: Samarbeid forutsetter at Norge avgir noe av sin selvbestemmelsesrett. Da EØS-avtalen ble inngått fra 1992, ble det fra Regjeringens side lagt atskillig vekt på at skatt og avgift ikke var del av samarbeidsområdene, dvs ikke direkte underlagt avtalen. Men det har vist seg at ikke-

diskrimineringsreglene, statsstøttebestemmelsene og de fire friheter i EØS-avtalen har gjort store inngrep i den norske skattelovgiverens adgang til å fastsette norsk beskatning. Mange skatteregler har vært gjenstand for revisjon for å tilpasses til EØS-avtalen, jf f eks de viktige avgrensninger av fritaksmetoden i sktl § 2-38 tredje og femte ledd. Man behøver ikke beherske EØS-avtalen for å kunne forstå slike bestemmelser. Men det er bare EØS-avtalen som forklarer den utforming de har fått. Primært er innsikt i EØS-avtalen viktig for den norske skattelovgiver. Men også for en rekke fortolkninger av skatteloven har det vist seg at EØS-avtalen har bidratt med viktige momenter for tolkningen.

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

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

## 1.4 Skattetilpasning = skattelettelse?

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

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

Selskapsskattesatsen i mange land er jevnlig redusert de siste 20 årene. Det betyr at den norske skattesatsen på 28 % ikke lenger var like konkurransedyktige i en stadig mer internasjonal og mobil økonomi. Som følge av dette ble fra 2014 satsen satt ned til 27 % og i NOU 2014: 13 foreslår Scheel-utvalget å sette skattesatsen ytterligere ned til 20 %. Scheel-utvalget foreslår imidlertid å kompensere denne nedsettelsen med en rekke andre skatteøkninger, blant annet ved at utbytteskatten for norske aksjonærer økes til 41 %.

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

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

Men formuesskatten inngår i den totale skattebyrde for investorer. At FIN ikke omtaler formuesskatten når den sammenligner norsk selskapsbeskatning med andre land, er villedende. Norsk skattedebatt, også den som gjelder næringslivet, er nokså ideologisk.

## 1.5 Høy endringstakt

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

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

At faget stadig endrer seg, er unngåelig. Skatteretten befinner seg i skjæringspunktet mellom selvråderett og internasjonal konkurranse, mellom intern rett og traktatrett, mellom offentlig styring og individuell utfoldelse, mellom tradisjonell forvaltning og IT-revolusjonen. Hvordan kunne dette ligge stille?

Rent teknisk kan skattelovendringer gjennomføres raskere enn tidligere. Det har kommet en teknologisk drevet, eller fasilitert, endringstakt. Datateknologien har gjort det mulig for lovgiver og skattemyndighet å vedta og administrere endringer i et høyere tempo enn tidligere. Man kan undertiden stille spørsmål om hvorvidt den norske lovgiveren for ensidig fokuserer på hvilken endringstakt ligningsmyndighetene kan mestre uten for store *administrative kostnader*, mens etterlevelseskostnadene for skattyterne synes mindre sentrale.

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

### Skattereform hvert tiende år?

 Enkelte onde tunger sier at det tar politikerne ca ti år å ødelegge et skattesystem. Med Skattereformen 1992 fikk Norge et skattesystem forsøkt forankret i prinsipper om nøytralitet og effektivitet. Etter litt over ti år var tiden moden for å revurdere feilene. Man hadde satset på store, åpne satsforskjeller som skulle avhjelpes med en unrealistisk såkalt delingsmodell. NOU 2003: 9 la grunnen for Skattereformen 2004–2006. Det nye systemet er også sårbart, med regler ingen andre land har, som skjermingsfradrag. Nå er en ny skattereform på trappene ved NOU 2014: 13 (Scheel). Scheel-utvalgets forslag er på en rekke punkt kontroversielt og vedtas neppe i sin nåværende form.

## 1.6 Pedagogisk tilnærming: Håndbok og videregående lærebok

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

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

Svaret er, selvfølgelig, ikke et enten-eller. Siden Skattereformen 1992 har tyngdepunktet likevel forskjøvet seg mot det tekniske. For bedriftsskatteretten medførte Skattereformen 1992 nærmest et kvantesprang mot økt kompleksitet. Skattereformen 2004–2006 har faktisk medført en viss forenkling på en del punkter. Tunge regelsett som delingsregler og RISK forsvant. Til gjengjeld fikk man skjermingsmetode. Men mange av de nye bestemmelsene er ikke så krevende å forstå. De er mer tunge å praktisere med masse regnestykker.

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

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

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

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

## 1.7 Disposisjon

Del I *Innledning* (kap 1–2) skisserer bokens opplegg samt enkelte overordnede momenter ved skattesystemet og rettskilder og metode. Del II *Skattepliktig inntekt og formue* (kap 3–15) omhandler fastsettelse av skattepliktig inntekt og formue. Kapittel 15 om arbeidsgiveravgift er den del av boken som har noe stoff i grenseflaten mot lønnstager- og vanlig personbeskatning. Del III *Selskaps- og foretaksbeskattning* (kap 16–29) er bokens mest sentrale del. Her gjennomgås utbytte- og

gevinstbeskatning, aksjonærmodell, fritaksmetode, konsernbeskatning, deltagerligning, deltagermodell og foretaksmødell samt samvirkebeskatning og indre selskaper. Del IV *Omdannelse – transaksjoner* (kap 30–33) har særlig fokus på endringer, herunder fusjon, fisjon, skifte av organisasjonsform og generasjonsskifte. Del V *Internasjonal skatterett* (kap 34–36) skal gi en grunnleggende innføring i sentrale sider ved internasjonal skatterett i internretten, en oversikt over skatteavtaleretten og en forståelse for internprising. Del VI *Omgåelse* (kap 37–38) forsøker å håndtere det «evige» og dynamiske tema «omgåelse», med særlig vekt på temaer som er blitt særlig aktuelle etter Skattereformene 1992 og 2004–2006: earnout, tilordning og fisjonssalg (salg etter fisjon). Ligningsforvaltningsretten behandles i Del VII *Ligningsforvaltningsrett* (kap 39–42) og tar opp ligningsforvaltningsrett, skatteinbetalning, skattested og ligningssted.

## **Optimalt skattesystem**

Offentlige utredninger har viet atskillig oppmerksomhet til grunnprinsipper for beskatning. Det kan være mer uklart hvor godt de ansvarlige politikere har lyttet til fagfolkene sitt. (Se særlig NOU 1996: 9 Grønne skatter kap 8 s 164–192, NOU 1996: 17 I Norge – for tiden kap 6 s 37–53 og NOU 1999: 7 Flatere skatt kap 4, 8 og 9.) NOU 1996: 13 Offentlige overføringer til barnefamilier kap 7 s 129–141 og enkelte av vedleggene s 240 flg tar også for seg viktige skattekriteriske spørsmål. Skauge-utvalget, NOU 2003: 9, var kanskje en skatteteoretisk mindre vellykket innstilling, men betonet sterkt at «[s]elv om skatte- og avgiftssystemet er tiltenkt mange funksjoner, er hovedoppgave å finansiere offentlig sektor ... [H]ovedelementene i skatte- og avgiftssystemet [må] rettes inn mot å sikre det offentlige inntekter.» (pkt 5.3.2)

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

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

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

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

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